

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na İlişkin Bir Uygulama Örneği

Hüseyin Gürer-Gökhan Alpman

1. GİRİŞ

Tutarlı uygulanan ortak bir finansal dil, yatırımcıların, farklı alanlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin finansal sonuçlarını daha kolay bir şekilde karşılaştırmalarına ve çeşitlilik ve yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkan verir. Farklı ulusal muhasebe sistemlerinde görülen farkların tam olarak anlaşılmamış olmasından kaynaklanan önemli yatırım riskinin ortadan kaldırılması ile sermaye maliyeti azaltılacak, çeşitlilik ve yatırımların geri dönüşü adına yeni fırsatlar yaratılmış olacaktır. Bu konu işletmelerin, ülkelerin ve bireylerin çalışanlarına güvenli bir emeklilik sağlamak için sermaye piyasalarına giderek daha da bağımlı olduğu bu günlerde daha fazla önem kazanmaktadır.¹

Özellikle Avrupa ve Asya-Pasifik Bölgesinde bulunan binlerce şirket 2005 yılında kendi ulusal muhasebe politikaları yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) kullanmaya başlamışlardır.

Son yıllarda Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiş ve BDDK ile SPK uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu farklı tebliğler yayınlamışlardır. SPK halka açık şirketlerde 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren UFRS'yi uygulamanın SPK muhasebe standartları ile uyumlu mali tablo hazırlamak anlamına geldiğini duyurmuştur.

Diğer taraftan Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

TMSK, Avrupa Birliği mevzuatıyla uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için UFRS'yi benimseme kararı almıştır. Bu karar ile birlikte TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) arasında bir telif ve lisans anlaşması imzalanmış, TMSK tarafından resmi bir çevirinin yapılmasına karar verilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) resmi gazetede yayınlanmıştır. Halihazırda, toplam 35 adet standart ve 2 adet taslak standart bulunmaktadır. 2006 yılı ve daha sonrasındaki dönemlerde UFRS'de yapılacak düzeltme ve ilavelerin, TMSK tarafından da tam uyumun devamının sağlanması amacıyla uygulanacağı öngörülmektedir.

Bunların yanı sıra, önümüzdeki yıllarda yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yürürlüğe girmesi ile beraber TMS'ye uygun olarak hazırlanacak olan mali tablolar, kullanıcılara daha doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunacaktır.

¹ Sir David Tweedie, Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu Başkanı, 31 Ocak 2006 tarihinde Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Parasal İşler Komitesine verilen Demeç

Bu çalışmanın amacı ülkemizdeki UFRS mali tablo hazırlayıcı ve kullanıcılarına bir şirketin yerel mevzuata uygun olarak hazırlanmış olduğu mali tablolarını UFRS'ye uygun hale getirmesi ile ilgili bir uygulama örneği sunmaktır.

Uygulamada; ülkemizde UFRS uygulamalarında sıkça karşılaşılan düzeltme işlemlerine yer verilmeye çalışılmış, bu kapsamda UMS 2 “Stoklar”, UMS 12 “Vergilendirme”, UMS 18 “Hasılat”, UMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, UMS 37 “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, ve UMS 39 “Finansal Araçlar:Muhasebeleştirme ve Ölçme” standartlarına değinilmiştir.

Yöntem olarak önce bu standartların ilgili bölümleri ile özet bilgiler verilecek, daha sonra uygulamaya geçilecektir.

2. BAZI UFRS STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÖZET BİLGİLER

2.1. UMS 2 Stoklar

Bu standardın amacı stokların maliyet tesbiti ve giderleştirme esası dahil olmak üzere muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesidir. İçermiş olduğu düzenlemeler özetle şöyledir:

- Stoklar tarihi maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmelidir.
- Maliyetler, satın alım maliyeti, üretim maliyeti (malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri) ve stokları bugünkü yerine ve durumuna getirmek için katlanılan diğer maliyetleri içerir.
- Özel amaçlı üretilen ve bu sebeple piyasada kolaylıkla el değiştiremeyen stokların maliyetine bu stoklarla doğrudan ilişkilendirilebilen özel maliyet unsurları dahil edilir.
- Piyasada rahatlıkla el değiştirebilen stoklar için, maliyet ya İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre belirlenir. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yönteminin kullanılmasına izin verilmez.
- Stoklar satıldıklarında, ilgili satış gelirlerinin kaydedildiği dönemde kayıtlı değerleri ile giderleştirilirler.
- Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

2.2 UMS 12 Vergilendirme

Bu standard aşağıda belirtilen konularla ilgili olarak, cari ve gelecek dönemlerde ortaya çıkması olası vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri ortaya koyar ve yol gösterir:

- bir işletmenin mali tablolarında yer alan varlıklarının(yükümlülüklerinin) gelecek dönemlerdeki geri kazanımı,
- cari dönemde gerçekleşen işlemlerin gelir tablosu içerisinde veya doğrudan özkaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmesi.

İçermiş olduğu düzenlemeler özetle şöyledir

- Vergi aktifleri ve yükümlülükleri cari ve önceki dönem vergileri için ilgili dönemde geçerli vergi oranları kullanılarak hesaplanmalı ve kayda alınmalıdır.
- Geçici farklar, bir varlığın ya da borcun bilançodaki defter değerleri ile vergi açısından taşıdıkları değerleri arasındaki farklardır.
- Gelecek dönemlerde vergiye konu olacak tüm zamanlama farkları nedeniyle ortaya çıkması muhtemel ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin mali tablolarda yer alması gereklidir. Buna ilişkin 3 adet istisna söz konusudur:
 - şerefiyenin ilk defa kayıtlara alınmasından kaynaklanan yükümlülükler ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez,
 - işletme birleşmeleri dışında ilk defa mali tablolarda yer alan ve işlem sırasında ticari karı veya mali karı etkilemeyen aktif ve pasiflerden kaynaklanan yükümlülükler ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez, ve
 - yatırımcı şirketin iştirakindeki dağıtılmayan karlara ilişkin ertelenmiş vergi borcu, yatırımcı şirketin iştiraklerindeki kar dağıtımının zamanını kontrol edebilme gücüne sahip olması ve sözkonusu karların yakın bir gelecekte dağıtılmayacağına bilinmesi ve buna bağlı olarak zamanlama farklarının geri dönüşünün olmayacağı düşüncesiyle ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez.
- Ertelenmiş vergi varlığı indirilebilir geçici farklar, devreden vergi zararları ve kullanılmamış vergi indirimleri gibi vergiye tabi karın hesaplanmasında indirilebilir geçici farklardan yararlanılmasının olası olduğu durumlarda kayda alınmalıdır. Kayda alınmayacak istisnai durumlar aşağıdaki gibidir:
 - eğer bir işlem işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe karını ne de mali karı etkilemiyorsa mali tablolara aktiflerin veya yükümlülüklerin ilk defa kayıt edilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları kayıtlara alınmaz.
 - yatırımlarla ilişkilendirilen indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan varlıklar, sadece ileriki dönemlerde geçici farklardan faydalanılmasının mümkün olması durumunda muhasebeleştirilir.
- Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.
- Ertelenmiş vergi aktifi veya yükümlülüğü iskonto edilmez.
- Ertelenmiş vergi, bilançoda uzun vadeli varlıklar veya borçlarda gösterilir.

2.3. UMS 18 Hasılat

Bu standardın amacı belirli işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesidir. İçerdiği düzenlemeler özetle şöyledir:

- Hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek alacakların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
- Hasılatın kayda alınması:
 - mal satışlarında, satışa konu varlığa ilişkin risk ve faydaların satın alana ait olduğu, yani satıcının varlık üzerindeki kontrolünün ortadan kalktığı, ve satışa ilişkin gelir tutarının güvenilir bir şekilde belirlenebildiği durumlarda kayda alınır,
 - hizmet satışlarında, hizmet geliri sözleşme kapsamında yer alan hizmetin tamamlanma derecesi dikkate alınarak kayıtlara alınır,
 - faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri, ilgili gelirin işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı muhtemel olması durumunda kayıtlara alınır,
- Faiz - UMS 39 standardına göre etkin bir faiz yöntemi kullanılarak
- İsim hakkı - sözleşme hükümlerine göre tahakkuk esasına göre.
- Temettü gelirleri - ortakların kar paylarını tahsil etme hakları ortaya çıktığında kayıtlara alınır.

2.4. UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu standardın amacı mali tablolarda varlıkların, elde edilebilir değerlerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve elde edilebilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmektir.

- Bu standart, stoklar (UMS 2), inşaat sözleşmelerinden doğan varlıklar (UMS 11), ertelenmiş vergi aktifleri (UMS 12), emeklilik fonlarından kaynaklanan aktifler (UMS 19) ve finansal varlıklar (UMS 39) dışında kalan tüm varlıklar için geçerlidir. Gerçeğe uygun değerleriyle gösterilen gayrimenkul yatırımlar (UMS 40,) ve tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar (UMS 41), gerçekleştirilebilir değerlerinden satışa ilişkin giderleri düşüldükten sonraki değerleriyle değerlendirilir.
- Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması halinde değer düşüş karşılığı ayrılmalıdır.
- Maliyet bedeli üzerinden takip edilen bir varlığın değer düşüklüğü gelir tablosuna yansıtılır. Yeniden değerlendirilmiş varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ise daha önce kaydedilmiş olan yeniden belirlenen değerinden bir indirim kalemi olarak kaydedilir.
- Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır.

- Kullanımdaki değer, varlığın kullanımı sırasında ve kullanım dönemi sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değeridir.
- İskonto oranı, paranın zaman değeri ile ilgili değerlendirmeleri ve varlığa özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oranıdır. İskonto oranı geleceğe ait nakit akımının düzeltilmiş riskleri yansıtmamalıdır ve yatırımcıların söz konusu olası varlıklara eşdeğer nakit akımı yaratacak bir yatırım seçmeleri durumunda talep edecekleri getiri oranına eşit olmalıdır.
- Her bilanço döneminde, varlıklar değer düşüklüğü yönünden incelenmeli ve değer düşüklüğüne ilişkin bir belirti olması durumunda geri kazanılabilir tutar hesaplanmalıdır.
- Şerefiye ve sınırsız faydalı ömrü olan maddi olmayan diğer duran varlıklar en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulmalı ve geri kazanılabilir tutarı hesaplanmalıdır.
- Varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanamaması durumunda, söz konusu varlığın nakit üreten biriminin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Şerefiyeyi ölçmek için kullanılacak değer düşüklüğü testi şerefiyenin makul ve tutarlı bir şekilde tahsis edildiği nakit üreten birimin en küçük grubuna uygulanır. Söz konusu grup işletmenin UMS 14 standartına göre belirlenen temel veya ikincil raporlama esasına dayanan bir bölümünden daha büyük olamaz.
- Daha önce ayrılmış değer düşüş karşılıkları şerefiye için ayrılanlar hariç bazı durumlarda iptal edilebilir.

2.5. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu standardın amacı karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayda alma kriterlerinin ve değerlendirme bazının belirlenmesidir. Mali tablo dipnotlarında bu konularda yeterli bilgilerin yer almasını, içeriklerinin, tutarlarının ve zamanlamalarının mali tablo kullanıcılarına açıklanmasının sağlanmasını amaçlar. Ayrıca, UMS 37, sadece gerçek yükümlülüklerin mali tablolarda gösterilmesinin sağlanması, yönetim kurulu tarafından onaylanmış olsa bile gelecekte yapılması planlanan giderlerin yükümlülük olarak dikkate alınmaması gibi unsurları kapsar. Genel belirsizlikler ve henüz meydana gelmemiş diğer olaylar için de tahakkuk kaydı yapılmamasını öngörür.

- Geçmiş bir olay yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülük yarattığında, muhtemel kaynak çıkışı olduğunda ve bu yükümlülük tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde karşılık ayrılır.

- Karşılık, bilanço tarihi itibarıyla ödenmesi en çok muhtemel olan tahmini tutar üzerinden ayrılır.
- Geçmiş dönemlerde ayrılan karşılıkların her bilanço tarihinde tahminlerde ortaya çıkması muhtemel değişiklikler için gözden geçirilerek düzeltilmesi gerekir.
- Ayrılan karşılıklar yalnızca karşılığın ayrılması sırasında esas alınan amaçlar için kullanılır, başka giderlerin ödenmesinde kullanılmaz.
- Karşılıklara örnek olarak; sözleşme yükümlülükleri, yeniden yapılanma karşılıkları, garantiler, iadeler ve tesis restorasyonu verilebilir.
- Şarta bağlı yükümlülükler aşağıdaki unsurlardan herhangi birinin varolması durumunda oluşur:
 - işletmenin kontrolü dışında, gelecekte oluşacak bir olayın gerçekleşmesi durumunda muhtemel bir yükümlülüğün olması,
 - işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ancak bunun muhtemelen nakit çıkışı gerektirmemesi, veya
 - mevcut yükümlülüğün tutarını yeterince güvenilir bir şekilde tahmin etmenin nadir durumlarda mümkün olmaması.
- Şarta bağlı yükümlülükler kayıtlara alınmaz, sadece dipnotlarda açıklama gerektirir. Eğer yükümlülükle ilgili kaynak çıkışı olasılığı çok düşükse dipnotlarda açıklama yapılmasına gerek yoktur.
- Şarta bağlı varlık, bu varlıktan ekonomik fayda girişinin olası olduğu ancak kesin olmadığı durumlarda söz konusudur ve bu durum işletmenin kontrolü dışında oluşan olaylara bağlıdır.
- Şarta bağlı varlıklar sadece dipnotlarda belirtilir ve ilgili mali tablolarda herhangi bir düzeltme kaydı yapılmaz. Gelirin gerçekleşmesi kesinleştiğinde ilgili varlık artık şarta bağlı olmadığından kayıtlara alınmalıdır.

2.6. UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu standardın amacı mali tablolarda yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasının, kayıtlardan çıkarılmasının ve ölçüm ilkelerinin belirlenmesidir.

- Türev ve saklı türevlerin de dahil olduğu tüm finansal varlık ve yükümlülükler bilançoda muhasebeleştirilmelidir.
- Finansal araçlara ilişkin ilk muhasebeleştirilme satın alım ya da ihraç tarihinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Bu genellikle maliyet ile aynıdır ancak bazen düzeltme gerekmektedir.
- İşletmeler piyasada işlem gören menkul kıymetleri ile ilgili normal alım ve satım işlemlerini işlem tarihi veya takas tarihi esasına göre muhasebeleştirme opsiyonuna sahiptir. Eğer takas tarihi kullanılıyor ise UMS 39, işlem ve takas tarihi arasındaki değerlendirme farklarının kayda alınmasını mecbur tutmaktadır.
- İlk kayıt tarihinden sonra finansal varlıkların değerlendirilmesinde UMS 39 finansal varlıkları dört grup altında sınıflandırmaktadır:
 - 1- İşletme tarafından ticari amaçla elde tutulmayan alacaklar ve krediler.
 - 2- Borçlanma senetleri gibi vade sonuna kadar işletme tarafından elde tutulması düşünülen menkul kıymetler: İşletmenin bu tür kıymetleri vadeye kadar elde tutma niyeti ve finansal gücü olması öngörülmektedir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetlerin vadesinden önce satılması durumunda, standartın getirdiği cezai unsur olarak bu kıymetlerin cari dönem ile gelecek iki dönem için (aşağıda belirtilen 4. grup gibi) satışa hazır değerler olarak sınıflanmasını mecbur tutar.
 - 3- Kısa vadede kar getiren alım-satım amaçlı elde tutulan finansal varlıklar ile işletmenin belirttiği diğer finansal varlıkları da (gerçeğe uygun değer opsiyonu) kapsayan gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilip kar veya zararla ilişkilendirilen finansal varlıklar: Finansal riske karşı korunma amaçlı olarak nitelendirilenlerin dışında kalan türev işlemleri de daimi olarak bu gruptadır.
 - 4- Satışa hazır finansal varlıklar; yukarıda belirtilen kategorilere girmeyen diğer finansal varlıklardır. Gerçeğe uygun değerleri ile ölçülüp, kar veya zararla ilişkilendirilenler dışındaki tüm özkaynak yatırımlarını içerir. Ayrıca, işletme herhangi bir krediyi ya da alacağı satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılabilir.

- İlk kayda alım sonrası:
 - a) yukarıda belirtilen 1. ve 2. grup bütün finansal varlıklar değer düşüklüğü testine tabi itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirilir,
 - b) yukarıda belirtilen 3. grup bütün finansal varlıklar gerçeğe uygun değerlerinden değerlendirilir, ve değer değişiklikleri gelir tablosuna kayıt edilir,
 - c) yukarıda belirtilen 4. grup bütün finansal varlıklar değer düşüklüğü testine tabi olarak gerçeğe uygun değerlerinden değerlendirilir, değer değişiklikleri özkaynağa kayıt edilir.
 - d) Satışa hazır finansal varlıkların değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanamadığı durumlarda ise varlık maliyet bedelinden değerlendirilir.
- Elde etme tarihinden sonra çoğu finansal yükümlülükler orijinal değerinden ana para düşülerek değerlendirilir. Aşağıda üç sınıfta kategorize edilen yükümlülüklerin değer değişimi zararda kayda alınır ve gerçeğe uygun değerlerinden hesaplanır:
 - türev yükümlülükleri,
 - alım-satım amaçlı yükümlülükler (açıktan satışlar), ve
 - ihraç tarihinde işletmenin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilip, kar ilişkilendirilen olarak tanımladığı yükümlülükler (gerçeğe uygun değer opsiyonu).
- Gerçeğe uygun değer, bilgili ve istekli taraflar arasında emsal bedele göre olan işlemde bir varlığın takas edilebileceği veya bir yükümlülüğün ödenebileceği tutardır. UMS 39'a göre gerçeğe uygun değer öncelik sırası aşağıda belirtilmiştir:

En iyi fiyat, aktif piyasadaki kayıtlı (kote edilmiş) olan piyasa fiyatıdır, aksi takdirde, piyasa verilerini azami derecede kullanan, üçüncü şahıslarla son zamanda gerçekleşen bir piyasa işlemi içeren önemli ölçüde benzer bir aracın cari gerçeğe uygun değerini referans alan, iskonto edilmiş nakit akımı analizi, ve opsiyon fiyatlama modeli içeren bir değerlendirme tekniği kullanılır.
- UMS 39, finansal varlığın üzerindeki kontrolün veya yükümlülüğün bir başka tarafa geçmesinden dolayı bilanço dışı bırakma konusunda şartların belirlenmesini saptar. Devreden bir varlık ya da transferi yapılmış bir varlığın bir kısmı ile süregelen ilişkisinin devam ettiği durumlarda bilanço dışı bırakma mümkün değildir.

3. UYGULAMA

3.1 Veriler

ABC Şirketi 1.1.2006 tarihinde yüksek teknoloji ürünü mallar üretmek üzere İstanbul'da kurulmuştur. Şirket'in 31.12.2006 tarihi itibarıyla VUK'a uygun olarak hazırlanmış mizanı aşağıdaki şekildedir:

<u>Hesap</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Borç/(Alacak)</u>
102	Bankalar	160.000
112	Menkul kıymetler	300.000
120	Ticari alacaklar	300.000
152	Mamüller	100.000
253	Makinalar	600.000
257	Birikmiş amortisman	(60.000)
320	Ticari borçlar	(200.000)
370	Vergi karşılığı	(40.000)
500	Sermaye	(1.000.000)
600	Satışlar	(700.000)
620	Satılan malın maliyeti	400.000
632	Genel yönetim giderleri	100.000
691	Vergi gideri	40.000
		<u>0</u>

Şirket, 2007 yılında yurtdışı kaynaklı bir kredi almak istemektedir ve bu sebeple mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamaya karar vermiştir. Bu sebeple mali işler departmanı aşağıdaki ilave bilgileri hazırlamıştır.

1- Şirket'in menkul kıymetleri ile ilgili detaylar şöyledir:

<u>Tanım</u>	<u>Maliyet</u>	<u>Makul Değer</u>	<u>Elde tutuluş amacı</u>
X hisse senedi	100.000	140.000	Kısa vadeli kar elde etme amacıyla elde tutuluyor
Y hisse senedi	200.000	250.000	Hisse ile ilgili herhangi bir kısa vadeli plan yok
	<u>300.000</u>	<u>390.000</u>	

X ve Y hisse senetlerinin borsa rayici bulunmamaktadır. Yukarıda verilen makul değer UMS 39'da önerilen makul değer belirleme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir.

2- Ticari alacaklar ve borçlar açık hesaplardan oluşmaktadır. Ticari alacakların itfa edilmiş maliyet bedelleri 280.000 YTL, ticari borçların ki ise 190.000 YTL'dir.

3- Şirket'in avukatı ticari alacakların 20.000 YTL'lik kısmının tahsil kabiliyetinin olmadığını ifade etmektedir. Bu ticari alacaklarla ilgili yasal kayıtlarda henüz dava açılmadığı için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

4- Mamüllerin tahmini satış fiyatı 96.000 YTL, tahmini satış giderleri 1.000 YTL'dir.

5- Makinaların satış maliyeti düşülmüş makul değeri 500.000 YTL, kullanımdaki değeri ise 450.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

6- Şirket aleyhine açılmış üç adet dava bulunmaktadır, Şirket avukatının davalarla ilgili verdiği bilgiler şöyledir:

Patent ihlali ile ilgili açılmış 150.000 YTL'lik dava, Şirket lehine devam etmekte, herhangi bir nakit çıkışı öngörülmemektedir.

Kusurlu mal ile ilgili 150.000 YTL'lik dava, Şirket aleyhine devam etmekte, 2007 yılı içinde davayı kaybetme olasılığı çok yüksek, muhtemel nakit çıkışı 100.000 YTL olarak öngörülmektedir.

Şirket'in rekabet ettiği bir başka şirket tarafından aleyhlerinde incitici reklam kampanyası yapıldığı iddiasıyla açılan dava, Şirket aleyhine devam etmekte, fakat dava talebinde herhangi bir parasal tutar belirtilmemiştir, bu tip emsal bir dava bulunmamaktadır, dolayısıyla dava kaybıyla ilgili herhangi bir parasal tazminat söz konusu olup olmadığı tespit edilememektedir.

7- Şirket 25.12.2006 tarihinde yurtdışına iki satış gerçekleştirmiştir. Bunlardan birincisinin tutarı 100.000 YTL, maliyeti 60.000 YTL'dir. Satış sözleşmesine göre malla ilgili risk ve fayda mallar alıcının ambarına teslim edildiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.2006 tarihi itibarıyla mallar henüz alıcıya ulaşmamıştır. İkinci satış 50.000 YTL, maliyeti ise 40.000 YTL'dir. Satış sözleşmesine göre malla ilgili risk ve fayda mallar satıcının ambarını terk ettiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.2006 itibarıyla mallar satıcının ambarını terk etmiştir.

Vergi oranı %20'dir.

3.2 Önerilen Çözüm

1- VUK Madde 279'a göre borsa rayici bulunmayan hisse senetleri maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. X hisse senedi kısa vadeli kar elde etme amacıyla elde tutulmaktadır. UMS 39'a göre bu tip finansal varlıklar ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar olarak tanımlanmakta ve mali tablolarda makul değerleri ile değerlendirilmekte, ve bu değerlemeden kaynaklanan kar yada zararlar gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
112	Menkul kıymetler	40.000	
645	Menkul kıymet gelirleri		40.000

Y hisse senedi ile ilgili ise kısa vadeli herhangi bir plan bulunmamaktadır. UMS 39'a göre bu tip finansal varlıklar satılmaya hazır finansal varlık olarak tanımlanmakta ve mali tablolarda makul değerleri ile değerlendirilmekte, ve bu değerlemeden kaynaklanan kar yada zararlar hisse senedi satılana kadar özkaynaklar altında bir fon hesabına kaydedilmektedir.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
249	Satılmaya hazır finansal varlıklar	200.000	
112	Menkul kıymetler		200.000
249	Satılmaya hazır finansal varlıklar	50.000	
529	Satılmaya hazır finansal varlıklarla ilgili değer artış fonu		50.000

2- UMS 39'a göre ticari alacak ve borçlar mali tablolarında iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle yer almalıdırlar.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
656	Reeskont giderleri	20.000	
122	Alacak reeskontları		20.000
322	Borç reeskontları	10.000	
646	Reeskont gelirleri		10.000

3- UMS 39'a göre ticari alacaklar mali tablolarında iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle yer almalıdırlar. Tahsil kabiliyeti yoksa VUK'daki gerekçelerin yerine gelmesi beklenmeden karşılık ayırmak gerekmektedir.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
127	Şüpheli alacaklar	20.000	
120	Ticari alacaklar		20.000
654.1	Şüpheli alacak karşılık gideri	20.000	
128	Şüpheli alacaklar karşılığı		20.000

4- UMS 2'ye göre stoklar maliyet bedelleri yada net gerçekleşebilir değerlerinin düşük olanı ile değeri düşürülür. Net gerçekleşebilir değer tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunur. Mamüllerin VUK'a göre değeri 100.000 YTL iken tahmini net gerçekleşebilir değerleri 95.000 YTL'dir.(96.000 tahmini satış fiyatı – 1.000 tahmini satış gideri) Bu durumda 5.000 YTL'lik stok değer düşüş karşılığı ayırmak gerekmektedir.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
654.2	Stok değer düşüş karşılık gideri	5.000	
158	Stok değer düşüş karşılığı		5.000

5- UMS 36'ya göre bir varlık kayıtlı değeri ile yerine konulabilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Yerine konulabilir değer ise makul değerinden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer ile kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır. Makinaların kayıtlı değeri 540.000 YTL, satış maliyeti düşülmüş makul değeri 500.000 YTL, kullanımdaki değeri ise 450.000 YTL. Bu durumda makinaların mali tablolarında 500.000 YTL olarak yer alması, bu sebeple 40.000 YTL değer düşüş karşılığı ayrılması gerekmektedir.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
654.3	Sabit kıymet değer düşüş karşılık gideri	40.000	
257	Birikmiş amortismanlar		40.000

6- UMS 37'ye göre mali tablolarında bir karşılık ayrılabilmesi için geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük bulunması, bu yükümlülük ile ilgili muhtemel bir nakit çıkışı öngörülmesi ve bu nakit çıkışının ölçülebilir olması gerekmektedir. Bu kapsamda patent ihlali ile ilgili dava da mevcut bir yükümlülük söz konusu olsa dahi dava lehte devam ettiği için herhangi bir nakit çıkışı söz konusu değildir. Dolayısıyla karşılık ayırmaya gerek yoktur. Kusurlu mal ile ilgili dava da mevcut bir yükümlülük bulunmakta, dava aleyhte seyretmesi itibariyle nakit çıkışı öngörülmekte ve bu nakit çıkışı 100.000 YTL olarak öngörülmektedir. Dolayısıyla bu dava ile ilgili 100.000 YTL karşılık ayrılmalıdır. Reklam kampanyası ile ilgili dava da mevcut bir yükümlülük bulunmakta, davanın aleyhte seyretmesi sebebiyle nakit çıkışı olasılığı bulunmakla beraber, olası nakit çıkışı ölçülememektedir. Bu durumda bu davayla ilgili karşılık ayırmak yerine dipnotlarda şarta bağlı yükümlülük olarak bilgi vermek gerekmektedir.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
654.4	Dava karşılık gideri	100.000	
379.1	Dava gider karşılığı		100.000

7- UMS 18'e bir mal satışının hasılat kaydedilebilmesi için malla ilgili risk ve faydaların alıcıya geçmiş olması gerekmektedir. Bu durumda birinci satışla ilgili risk ve faydalar bilanço tarihi itibariyle hala Şirket'e aittir, bu durumda bu satışın ertelenmesi gerekmektedir. İkinci satışta ise Risk ve fayda artık alıcıya geçmiş durumdadır, dolayısıyla hasılat kaydıyla ilgili herhangi bir sorun yoktur.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
600	Satışlar	100.000	
379.2	Ertelenmiş gelirler		100.000
157	Diğer stoklar- yoldaki mallar	60.000	
620	Satılan malın maliyeti		60.000

8- Ticari kar ile mali karın hesaplanmasında uygulanacak kurallar birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar bilançodaki varlık ve borç hesaplarının farklı olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. UMS 12'ye göre bu farklılıklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi yada gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Zamanlama farklarının vergi etkisi vergi gideri veya faydası olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi hesabı olarak da bilançoda gösterilmektedir.

	<u>VUK</u>	<u>UFRS</u>	<u>Zamanlama</u> <u>Farkı</u>	<u>Geçici?</u>	<u>Aktif/(Pasif)</u>
Menkul kıymetler	300.000	390.000	90.000	Hayır*	0
Ticari alacaklar	300.000	260.000	(40.000)	Evet	8.000
Stoklar	100.000	155.000	55.000	Evet	(11.000)
makinelar	540.000	500.000	(40.000)	Evet	8.000
Ticari borçlar	200.000	190.000	(10.000)	Evet	(2.000)
Dava karşılığı	0	100.000	100.000	Evet	20.000
Ertelenmiş gelirler	0	100.000	100.000	Evet	20.000
					<u>43.000</u>

* Belirli bir süre elde tutulan hisse senetlerinden elde edilen kazanç vergiden istisna edileceği için geçici bir zamanlama farkı doğurmadığı düşünülmüştür.

		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
299	Ertelenmiş vergi aktifi	43.000	
691.2	Ertelenmiş vergi geliri		43.000

DÜZELTME VE SINIFLAMA İŞLEMLERİ

	VUK							UFRS		
	31.12.2006	1	2	3	4	5	6	7	8	31.12.2006
102 Bankalar	160.000									160.000
112 Menkul kıymetler	300.000	(160.000)								140.000
120 Ticari alacaklar	300.000			(20.000)						280.000
122 Alacak reeskontları	0	(20.000)								(20.000)
127 Şüpheli alacaklar	0		20.000							20.000
128 Şüpheli alacaklar karşılığı	0	(20.000)								(20.000)
152 Mamüller	100.000									100.000
157 Diğer stoklar- yoldaki mallar	0					60.000				60.000
158 Stok değer düşüş karşılığı	0		(5.000)							(5.000)
249 Satılmaya hazır finansal varlıklar	0	250.000								250.000
253 Makinalar	600.000						(40.000)			600.000
257 Birikmiş amortisman	(60.000)									(100.000)
299 Ertelenmiş vergi aktifi	0							43.000		43.000
320 Ticari borçlar	(200.000)		10.000							(200.000)
322 Borç reeskontları	0									10.000
370 Vergi karşılığı	(40.000)									(40.000)
379.1 Dava gider karşılığı	0						(100.000)			(100.000)
379.2 Ertelenmiş gelirler	0									(100.000)
499 Ertelenmiş vergi pasifi	0									0
500 Sermaye	(1.000.000)									(1.000.000)
529 Satılmaya hazır finansal varlıklarla ilgili değer	0	(50.000)								(50.000)
600 Satışlar	(700.000)						100.000			(600.000)
620 Satılan malın maliyeti	400.000						(60.000)			340.000
632 Genel yönetim giderleri	100.000									100.000
645 Menkul kıymet gelirleri	0	(40.000)								(40.000)
646 Reeskont gelirleri	0		(10.000)							(10.000)
654.1 Şüpheli alacak karşılık gideri	0			20.000						20.000
654.2 Stok değer düşüş karşılık gideri	0				5.000					5.000
654.3 Sabit kıymet değer düşüş karşılık gideri	0					40.000				40.000
654.4 Dava karşılık gideri	0						100.000			100.000
656 Reeskont giderleri	0		20.000							20.000
691.1 Cari vergi gideri	0									0
691.2 Ertelenmiş vergi gideri/(geliri)	40.000								(43.000)	(3.000)
	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

ABC A.Ş.
31.12.2006 TARİHİ İTİBARIYLA DÜZENLENMİŞ BİLANÇO

	UFRS
BİLANÇO (YTL)	<u>31.12.2006</u>
VARLIKLAR	
Hazır değerler	160.000
Ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar	140.000
Ticari alacaklar (net)	260.000
Stoklar (net)	155.000
Cari / Dönen Varlıklar	715.000
Satılmaya hazır finansal varlıklar (net)	250.000
Maddi varlıklar (net)	500.000
Ertelenen vergi varlıkları	43.000
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	793.000
TOPLAM VARLIKLAR	1.508.000
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Ticari borçlar (net)	190.000
Ertelenmiş gelirler	100.000
Vergi karşılığı	40.000
Diğer yükümlülükler (net)	100.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	430.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	0
Sermaye	1.000.000
Satılmaya hazır finansal varlıklar değerlendirme fonu	50.000
Net dönem karı/zararı	28.000
ÖZSERMAYE	1.078.000
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER	1.508.000

ABC A.Ş.

1.1.2006-31.12.2006 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSU

	UFRS
GELİR TABLOSU (YTL)	01.01.2006- 31.12.2006
Satış gelirleri (net)	600.000
Satışların maliyeti (-)	(345.000)
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	255.000
Faaliyet giderleri (-)	(220.000)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	35.000
Sabit kıymet değer düşüş karşılık gideri	(40.000)
Finansman gelirleri	50.000
Finansman giderleri	(20.000)
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	25.000
Vergiler	3.000
NET DÖNEM KARI/ZARARI	28.000