

UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik Bir Uygulama

Ali Kablan¹

Abstract: Standardization has become necessary because of some reasons such as the removal of borders between countries, increase in competition, the expansion of trade, rapid globalization of the world etc. Now that, 'National market' has lost the meaning of the concept and businesses can easily take their place in the world markets by this way. This situation gave birth to the requirement for all businesses using the same standards of financial statements and UFRS has been created accordingly. Financial statements are more understandable and more uniform with the using of UFRS common. It is so important for business to harmonize financial accounts to UFRS that are created by taking into consideration of uniform chart of accounts and tax procedure law and in this study the harmonization of general purpose financial statements to UFRS are included. In this study there is a sample application to see how the balance sheet will change if it formed in accordance with the uniform chart of accounts and provisions of tax procedure law will be regulated as taking into account international financial reporting standards. The main purpose of this practice is that make an example of the application to the UFRS financial statements preparers and users in our country how financial statements that prepared accordance with local legislation are made available to UFRS/IFRS form.

Key words: IFRS, TFRS, accounting, financial statements

Özet: Ülkelerarası sınırların kalkması, rekabetin artması, ticaretin genişlemesi, dünyanın hızla globalleşmesi vb. sebepler her alanda standardizasyonu zorunlu hale getirmiştir. Artık ulusal piyasa kavramı anlamını yitirmekte işletmeler rahatlıkla dünya piyasalarında yerlerini alabilmektedirler. Bu durum tüm işletmelerin finansal tablolarının aynı standartlar kullanılarak düzenlenmesi gereğini doğurmuş ve bu doğrultuda UFRS oluşturulmuştur. UFRS yaygın kullanılması ile finansal tablolar daha anlaşılır daha tekdüze hale gelmiştir. Tekdüzen hesap planı ve Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak oluşturulmuş mali tabloları UFRS ye uyumlaştırılması işletmeler için hayati önem taşımakta olup çalışmada genel amaçlı mali tabloların UFRS ye uyumlaştırılmasına yer verilmiştir. Bu çalışmamızda Tekdüzen Hesap Planına ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş bir bilançonun Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun bir şekilde düzenlenmesi durumunda bilançonun nasıl değişeceğini görmek amacıyla örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Bu uygulamanın amacı ülkemizdeki UFRS mali tablo hazırlayıcı ve kullanıcılarına bir şirketin yerel mevzuata uygun olarak hazırlanmış olduğu mali tablolarını UFRS/IFRS'ye uygun hale getirmesi ile ilgili bir uygulama örneği sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, TFRS, muhasebeleştirme, finansal tablolar

¹ Ali Kul Çok Programlı Lisesi, dr.alikaplan@gmail.com

Giriş

IFRS açılımı “International Financial Reporting Standards” olup, UFRS olarak çevrilmekte ve açılımı “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”dır. Bu standartlar 2000 yılına kadar muhasebe standartları adını alırken, 2000 yılından sonra Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmaktadır. Bu sebeple 2000 yılından önce yayınlananların IAS olarak adlandırıldığını ve bunun açılımının International Accounting Standards olduğunu ve UMS “Uluslararası Muhasebe Standartları” olarak çevrildiğini çalışmaya başlamadan belirtmekte yarar vardır.

2011 yılı Mayıs ayı itibariyle; 98 ülkenin, menkul kıymet borsalarında koteli şirketlerin tümü veya bir kısmı, mali tablolarını UFRS’ye göre oluşturmak ve raporlamak zorundadır. Ayrıca 25 ülkenin mali idaresi; UFRS’nin isteğe bağlı olarak uygulanmasına karar vermiş ve halka açık olan veya olmayan şirketleri UFRS’yi kullanmaları konusunda serbest bırakmıştır. UFRS’nin küresel çapta bu denli hızlı yaygınlaşmasının nedeni dünyada artık çok az sayıda kapalı ekonomiye sahip ülkenin kalmış olması ve serbest ticaret ile yatırım fonları aracılığıyla uluslararası sermaye hareketlerinin yaygınlaşmasıdır. Yukarıda bahsedilen ve UFRS’yi kabul eden 123 ülkenin (Türkiye dâhil) hemen hemen tümünün, Dünya Ticaret Örgütü’nün üyesi olması rastlantı değildir. Bir başka deyişle, büyük küçük yerküredeki tüm ekonomiler, uluslararası ticarete ve sermaye piyasalarında var olabilmek için, işletmelerinde UFRS’ni benimsemek zorunda olduklarının farkına varmışlardır (Deloitte Touche Tohmatsu Limited UFRS Cep Kitapçığı,2011: 13). Ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren “Yeni TTK” ile beraber gerek anonim gerekse limited ortaklıklar için finansal tabloların Türk Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UFRS’nin tanımı; şeffaflık, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri çerçevesinde tüm dünyada tek bir muhasebe prensipler setinin ve ilke bazlı raporlama süreçlerine destek olmak amacı ile oluşturulan önemli bir kurallar bütünüdür. UFRS’nin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Ball, 2006: 5-27);

- a. UFRS yerel muhasebe prensiplerine oranla, daha kapsamlı ve daha gerçeğe uygun mali bilgileri yatırımcılara sunmaktadır. Böylece uluslararası yatırımcılar sermaye piyasalarında karar verirken daha iyi bilgilendirilmekte ve aldıkları yatırım kararlarındaki risk derecesi azalmaktadır.

- b. UFRS'nin yaygınlaşmasıyla yatırımcılar yerel muhasebe prensipleri arasındaki farkların yaratabileceği verimsizlikleri aşmakta ve mali bulguların yorumlanması kolaylaşmaktadır. Bunun neticesinde, uluslararası yatırımcılar artmakta ve sermaye piyasaları gelişmektedir.
- c. UFRS, farklı coğrafyalardaki şirketlerin mali performanslarının karşılaştırılabilirliğini arttırmakta ve böylece yatırımcılar açısından mali bilgi maliyetini azaltmaktadır. Bu unsurlar yatırımcıların daha doğru ve isabetli yatırım kararları almalarını sağlamaktadır.

Ülkemizde UFRS'nin Kısa Tarihi

Ülkemizde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2005 yılından itibaren başlayarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan tüm UFRS ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (UMS), UMSK'dan Türkçe'ye tercüme etme ve yayınlama iznini almak suretiyle, Türkçe'ye tercüme etmiş ve Resmi Gazete'de yayımlamıştır. TMSK, ülkemizdeki belli büyüklükteki bağımsız denetim şirketlerinden aldığı destekle, çok titiz bir tercüme çalışması yapmış ve ülkemiz tarihinde ilk defa tüm UMS ve UFRS'ler Türkçe'ye bire bir çevrilerek resmi bir evrak niteliğini kazanmıştır.

Diğer taraftan, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Seri X, 29 No'lu Tebliği ile, 2008 yılından itibaren, SPK'ya tabi işletmelerin AB tarafından kabul edilen haliyle UFRS uygulaması gerekliliğini zorunlu hale getirmiştir. AB ile uyumlu UFRS ile kastedilen şudur: AB yayınlanan her bir finansal raporlama standardını, AB dahilindeki çeşitli danışma kurullarında incelemekte ve daha sonra ilgili standartlar hem AB Parlamentosu, hem de AB Konseyi'ne sunulmaktadır. Parlamento ve Konsey'in kabul ettiği standartlar yürürlüğe girmekte, ret edilenler Danışma Kurullarına incelenmesi için geri gönderilmektedir. Keza, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK), 2006 yılından itibaren tüm bankaların ve finans kuruluşlarının, bağımsız denetime tabi mali tablolarında UFRS ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamaları gerektiğini şart koşmuştur.

Uygulama

Kablan A.Ş.'nin 31.12.2009 tarihli VUK hükümlerine göre düzenlenmiş bilançosu şu şekildedir;

KABLAN İşletmesinin 31.12.2012 Tarihli Bilançosu(TL)			
AKTİFLER		PASİFLER	
DÖNEN VARLIKLAR	1.130.000	K.V.Y.K.	650.000
Hazır Değerler		Finansal Borçlar	
-Kasa		-Banka Kredileri	50.000
-Banka	100.000		
Menkul Kıymetler		Ticari Borçlar	
-Hisse Senetleri	300.000	-Satıcılar	560.000
Ticari Alacaklar		Diğer Çeşitli Borçlar	
-Alıcılar	410.000	-Ortaklara Borçlar	40.000
-Alacak Senetleri		-Alınan Sipariş Avansları	
-Alacak Senetleri Reeskontu (-)		-Diğer Borçlar	
Diğer Çeşitli Alacaklar		Diğer Kısa Vadeli Borç	
Stoklar			
-Ticari Mallar	320.000		
DURAN VARLIKLAR	416.000	U.V.Y.K.	
Mali Duran Varlıklar			
-Bağlı Menkul Kıymetler			
Maddi Duran Varlıklar		ÖZKAYNAKLAR	896.000
-Arsa ve Araziler		Ödenmiş Sermaye	600.000
-Binalar	280.000		
-Tesis, Makine ve Cihazlar	60.000	Sermaye Yedekleri	
-Birikmiş Amortismanlar (-)	40.000	Kar Yedekleri	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	15.000	Dönem Net Karı	296.000
-Haklar			
-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.000		
-Birikmiş İtfâ Payları	6.000		
TOPLAM AKTİF	1.546.000	TOPLAM PASİF	1.546.000

Şirket yeni TTK sürecine uyum ve olası ortaklık, kredi imkanlarına vb. hazırlık olması amacıyla mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamaya karar vermiş, bu sebeple mali isler departmanı aşağıdaki ilave bilgileri hazırlamıştır.

Varsayımlar:

1. İşletmenin Bankadaki mevduatı üzerine 5.000 TL faiz tahakkuk etmiştir.
2. Şirket'in elinde bulundurduğu hisse senetleri ile ilgili detaylar şöyledir;

	Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	Amaç
A	150.000	180.000	X	Alım Satım Amaçlı
B	100.000	X	110.000	Vadeye Kadar Elde Tutulacak
C	50.000	60.000	X	Hisse ile ilgili bir plan yok

3. Alıcılar hesabı incelendiğinde 60.000 TL'lik alacağın vadesi geldiği halde tahsil edilmediği anlaşılmıştır.
4. Alıcılar hesabının etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri 345.000 TL'dir, kayıtlarda görülen değeri ise 350.000 TL'dir. Ticari borçların etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri 550.000 TL olup kayıtlarda görülen değeri 560.000 TL'dir.
5. Kayıtlarda 150.000 TL olarak yer alan Ticari malların tahmini satış fiyatı 131.500 TL olup tahmini satış giderleri 1.500 TL dir.
6. Yapılan hesaplama sonucunda 200.000 TL'lik satış işleminin 20.000 TL finansman unsuru içerdiği tespit edilmiştir.
7. 170.000 TL'lik ticari mallar içinde 15.000 TL tutarında vadeli alımlardan dolayı fark olduğu anlaşılmıştır.
8. İşletmenin 280.000 TL'ye kayıtlı binasının arsadan aldığı pay 140.000 TL olarak hesaplanmıştır. Arsa bedelinin, Bina hesabının maliyetinde iken hesaplanan amortisman tutarı 14.000 TL olarak tespit edilmiştir.
9. Arsanın geri kazanılabilir değeri 135.000 TL ve binanın ise 132.000 TL'dir.
10. 60.000 TL değerindeki makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. Birikmiş amortismanı 12.000 TL olarak kaydedilmiştir. Makinenin işletmeye giriş tarihi 01.10.2013 olup, işletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.
11. İşletmenin genel amaçlı kullandığı kredi faizinin 8.000 TL'lik kısmı özelliikli varlığa aittir.
12. İşletmeye ait Kuruluş ve Örgütlenme giderinin 15.000 TL olarak aktifleştirildiği anlaşılmıştır.

13. Bir önceki yıl aktifleştirilen 15.000 TL'lik araştırma ve geliştirme giderlerinin 5.000 TL'lik kısmının araştırma aşamasındaki faaliyetlerle ilgili olduğu anlaşılmıştır.
14. Diğer borçlar incelendiğinde 20.000TL ilişkili taraflara borç olduğu anlaşılmıştır.
15. Kıdem tazminatı karşılığı 25.000 TL olarak hesaplanmıştır.
16. Şirket'in avukatından şirket aleyhine devam eden davalar ile ilgili olarak aşağıdaki tablo alınmıştır.

Dava Adı	Geçmiş olaylardan kaynaklanan bir yükümlülük?	Muhtemel Nakit Çıkışı?	Nakit Çıkışı Ölçülebilir?	Tahmini Nakit Tutarı
A Davası	Evet	Evet	Evet	50.000
B Davası	Evet	Evet	Evet	100.000
C Davası	Evet	Evet	Belirsiz	Belirsiz

17. Ertelenen vergi hesaplanmıştır. (K.V. oranı %20 olarak kabul edilecektir)

Ülkemizde Yer Alan Uygulama ve UFRS Doğrultusunda Yapılması Gereken Düzeltme

Kayıtları:

1. Ülkemizdeki mevcut uygulamada (V.U.K. md:280-281); Mevduatlar vadeli ise, 181-Gelir Tahakkukları hesabına faiz tahakkuku yapılarak 642-Faiz Gelirleri hesabına gelir yazılırken;

_____ / / _____		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	5.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		5.000
_____ / / _____		

UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre VUK'a benzer işlem yapılmakta, ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilmektedir (102/181) (UMS-1).

_____ / / _____		
102 BANKALAR	5.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		5.000
_____ / / _____		

VUK'a benzer işlem yapılmaktadır. Ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilir. (102/181) (UMS-1)

2. Ülkemizde yer alan uygulamada işletmeler değeri düşen hisse senetleri için karşılık ayırmakta olup, değer yükselmelerinde ihtiyatlılık kavramı gereği kayıt yapmamaktadırlar. VUK md 279'a göre Menkul kıymetler "alış bedeli" ile değerlendirilirken; UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına göre ise; Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür (UMS 39 par.43). Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen fark kar veya zarar olarak gelir tablosuna yansıtılır.

UMS 39'a göre;

Tablo 1: Finansal Varlıkların Değerleme Yöntemleri ve Geliri/Gideri Tanıma Esasları

Finansal Varlık	Değerleme Yöntemi	Defter değerindeki değişikliğin tanıdığıyer
Alım Satım Amaçlı	Gerçeğe Uygun Değer	Gelir Tablosu
Vadeye Kadar Elde Tutulacak	İskonto Edilmiş Değer	Prim ve İskonto Gelir Tablosunda Gösterilir
İşletmenin Doğrudan Tahsis Ettiği Kredi ve Alacaklar	İskonto Edilmiş Değer	Prim ve İskonto Gelir Tablosunda Gösterilir
Satılmaya Hazır	Gerçeğe Uygun Değer	Özkaynaklar

A menkul kıymeti için yapılması gereken kayıt; UMS 39'a göre, bu hisse senetlerinin değer artış ve azalış farkları Gelir tablosuna yansıtılacaktır.

_____ / / _____		
110 HİSSE SENETLERİ	30.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		30.000
_____ / / _____		

B menkul kıymeti için yapılması gereken kayıt; UMS 39'a göre, bu hisse senetlerinin değer artış ve azalış farkları Gelir tablosuna yansıtılacaktır.

_____ / / _____		
110 HİSSE SENETLERİ	10.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		10.000
_____ / / _____		

C menkul kıymeti için yapılması gereken kayıt; UMS 39'a göre, bu hisse senetlerini, satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılır ve değer artış ve azalış farkları, hisse senedi satılana kadar, özkaynaklarda izlenir (UMS39 par.45). Hisse senetleri alım satım amaçlı hisse senetleri arasından çıkarılmalı ve mali duran varlıklar arasına alınmalıdır.

_____ / / _____	
249 DİĞER MENKUL KIYMETLER	50.000
110 HİSSE SENETLERİ	50.000
_____ / / _____	
249 DİĞER MENKUL KIYMETLER	10.000
526 FİNANSAL VARLIK	
DEĞERLEME FARKLARI	10.000
_____ / / _____	

3. Vadesi geldiği halde, tahsil edilemeyen alacaklara karşılık ayrılması gerekmektedir. Ülkemizdeki uygulamada da şüpheli hale gelmiş olan senetler için karşılık ayrılmakta, karşılığa gerek kalmaması durumunda, Karşılık rakamı Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına devredilerek kapatılmaktadır. UFRS'de Karşılık giderleri VUK'taki gibi 654-Karşılık Giderleri hesabına değil, 770-632-Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılmaktadır. V.U.K. md 323'e göre alacağın şüpheli hale gelmesi için, alacağın mutlaka ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. UFRS ise tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılmaktadır.

_____ / / _____	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	60.000
120 ALICILAR	60.000
_____ / / _____	
770/632 GENEL YÖNETİM GİDERİ	60.000
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ.	60.000
_____ / / _____	

4. 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;

- 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. UMS 39'a göre kullanılacak iskonto oranı, etkin faiz oranı, yani iç verim oranıdır. Etkin faiz oranı yerine emsal faiz oranı da kullanılabilir. 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: 114).

Ülkemizde yer alan uygulamada işletmeler, isteğe bağlı olarak sadece senetli alacakları ve senetli borçları için etkin faiz yöntemini kullanarak reeskont hesaplanmakta iken senetsiz alacaklar ve borçlar mukayyet değer² ile değerlendirilmektedir (VUK md.281-md285). UMS 39'a göre ise şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olduğundan bu alacakların tamamı reeskonta tabidir. Bütün senetli senetsiz alacaklar etkin faiz yöntemiyle hesaplanan iskonto edilmiş değerleriyle gösterilirler³ (UMS 39 par.63).

Alıcılar Hesabının Tasarruf Değeriyle Değerlenmesi;

_____ / / _____	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	5.000
124 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ	5.000
_____ / / _____	

Bu kayıt ertesi yılbaşında iptal edilmelidir.

_____ / / _____	
122 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ	5.000
647 REESKONT FAİZ GELİRİ	5.000
_____ / / _____	

Alacaklar için yapılan açıklamalar Ticari Borçlar Hesabı içinde geçerli olmaktadır.

Ticari Borçların Tasarruf Değeriyle Değerlenmesi bakacak olursak;

_____ / / _____	
-----------------	--

² Mukayyet Değer: Bir varlığın muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir.

³ UMS 18 Hasılat Standardının uygulanması halinde alacakların reeskonta tabi tutulmasına gerek olmadığıdır. Çünkü standart gereği, satış yapıldığında, vade farkı hasılatlardan düşülmekte ve ertelenmiş gelir olarak kaydedilmektedir.

324 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ	10.000	
647 REESKONT FAİZ GELİRİ		10.000
_____ / / _____		

Bu kayıt ertesi yılbaşında iptal edilmelidir.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	10.000	
324 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ		10.000
_____ / / _____		

5. V.U.K. md 274'e göre Stoklar maliyet bedeli ile değeri. UMS 2 Stoklar standardına göre ise; Stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden⁴ düşük olanı ile değeri (UMS2 par.9). Stokların net gerçekleştirilebilir değeri düştüğü için işletme değeri düşüklüğü için karşılık ayrılmıştır. Değeri düşen stoklar için takdir komisyonundan karar alınarak stok değeri düşüklüğü karşılığı ayrılıp gider yazılır.

157 DİĞER STOKLAR	150.000	
153 TİCARİ MALLAR		150.000
_____ / / _____		
621-SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ	20.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI		20.000
_____ / / _____		

6. Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilmektedir (Gökçen v.d., 2006, s.178.). UMS 18 standardına göre, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde değil, faiz geliri hesabında raporlanması gerekmektedir (UMS 18, Par.11). Satış işlemi kayıtlarda aşağıdaki gibi yer almaktadır;

120 ALICILAR	200.000	
600 YURT İÇİ SATIŞ.		200.000
_____ / / _____		

UMS 18'e göre yapılması gereken kayıt;

120 ALICILAR	200.000	
600 YURT İÇİ SATIŞ.		180.000
642 FAİZ GELİRİ		20.000
_____ / / _____		

⁴ NGD= Tahmini satış fiyatı – tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri

Yapılması gereken düzeltme kaydı;

_____ / / _____		
600 YURT İÇİ SATIŞ.	20.000	
642 FAİZ GELİRİ		20.000
_____ / / _____		

7. V.U.K. md 275'e göre; Direkt faiz ve kur farkları, mal aktife girinceye kadar ödenmiş ise maliyete ilave edilir. Mal aktife girdikten sonra yapılan ödemelerin maliyete ve giderlere intikali ihtiyaridir.(VUK-275)UMS 2 Stoklar standardına göre; vadeli alınan stoklarda vade farkı finanse edildiği dönemin faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle vade farkı stok maliyetine dahil edilmez (UMS 2 par.18).⁵

_____ / / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	15.000	
153 TİCARİ MALLAR		15.000
_____ / / _____		

8. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre; Binanın maliyeti içinde arsa payı yer aldığından, arsa payının tespit edilerek binanın maliyetten düşülmesi arsa hesabında izlenmesi gerekmektedir. UMS 16'ya göre arsa payları ayrı olarak hesaplanabiliyor ise ayrı bir hesapta izlenmelidir.

_____ / / _____		
250 ARSA VE ARAZİLER	140.000	
252 BİNALAR		140.000
_____ / / _____		

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre; Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Binanın arsadan aldığı pay düşüldükten sonra arsaya ait amortisman tutarının iptal edilmesi gerekir.

_____ / / _____		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	14.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		14.000
_____ / / _____		

⁵Özellikli varlık niteliğindeki zorunlu olarak uzun süren yapım işlerinde finansman giderleri maliyete yansıtılır.(Uçak, gemi yapımı, yap-sat inşaat işleri vb.)(UMS-23).

9. Ülkemizdeki mevcut uygulamada Duran varlıklar maliyet bedeli ile kayıtlara alınmakta ve bu bedel ile mali tablolarda gösterilmektedir. V.U.K. md 269'a göre; Maddi Duran Varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Piyasa değeri esas alınarak değerlendirilemez. Değer düşüklükleri finansal tablolara yansıtılmamaktadır. UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre ise; Her bir raporlama dönemi sonunda duran varlıkların değer düşüklüğüne uğradıklarına ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir(UMS 36, par. 59). Buna göre; duran varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerden yüksek kalmışsa değer düşüklüğü kayıt altına alınır. Burada geri kazanılabilir değer daha düşük olduğu için, duran varlıklar bu değere indirgenir. Ülkemizdeki uygulamada böyle bir işlem yapılmadığı için TDHP'nda değer düşüklüğüne ilişkin düzenleyici bir hesap bulunmamaktadır.

_____ / / _____		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE		
ZARARLAR	13.000	
250 ARSA VE ARAZİLER		5.000
252 BİNALAR		8.000
_____ / / _____		

10. Ülkemizde sadece binek otolar için uygulanan Kıst amortisman yöntemi⁶ UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre tüm maddi duran varlıklar için geçerlidir. Buna göre Makinenin amortismanının düzeltilmesi gerekmektedir. UMS 16'ya göre kıst amortisman uygulanmalıdır. Makine, Ekim ayında alındığı için 1 yıllık yerine 3 aylık amortisman giderinin dikkate alınması gerekmektedir.

UMS 16'ya göre yapılması gereken kayıt;

_____ / / _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.000
_____ / / _____		

Yapılması gereken düzeltme kaydı;

_____ / / _____		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	9.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		9.000
_____ / / _____		

⁶ Kıst Amortisman Yöntemi: Maddi duran varlıkların, alındıkları yıl kullandıkları ay kadar amortismanına tabi tutulmasıdır.

11. Ülkemizdeki uygulamada finansman giderleri doğrudan 780 Finansman giderleri hesabını aktarılmakta, yıl sonunda ise 660/661 Kısa/Uzun Vadeli Borçlanma Giderler hesabına aktarılmaktadır. UMS 23'e göre ise; Özelliikli varlığa⁷ ait finansman giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir (UMS 23 par.8).

_____ / / _____		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	8.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		8.000
_____ / / _____		

12. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre; 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.).

_____ / / _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000	
262 KURULUŞ VE ÖRGÜT. GİD.		15.000
_____ / / _____		

Kuruluş ve Örgütlenme Gideri hesabının amortismanına ilişkin iptal kaydı;

_____ / / _____		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	3.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.000
_____ / / _____		

13. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre; Araştırma giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilirken; Geliştirme safhasındaki harcamalar ise aktifleştirilmektedir (UMS 38 par. 54-57) Standardın bu şekilde araştırma geliştirme giderlerini iki grupta sınıflandırması dönemsellik kavramı gereğidir. TDHP'na bakıldığında AR-GE giderlerinin hem dönem gideri olarak yazılabilmesi hem de aktifleştirilebilmesi adına iki farklı grupta AR-GE Giderleri Hesabı⁸ oluşturulduğu görülmektedir.

_____ / / _____		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME		

⁷ Özelliikli Varlık: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (UMS 23 par.5)

⁸ 263/630/750 AR-GE Giderleri hesabı TDHP'na göre; bilanço, gelir tablosu ve maliyet hesapları arasında yer alan tek hesaptır.

GİDERLERİ	5.000	
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME		
GİDERLERİ		5.000
_____ / / _____		

AR-GE Gideri hesabının amortismanına ilişkin iptal kaydı;

_____ / / _____		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	1.000	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME		
GİDERLERİ		1.000
_____ / / _____		

14. UMS 24 Standardına göre; İlişkili taraflara olan borçların ayrı bir kalemdede gösterilmesi gerekmektedir (UMS 24 par.19).

_____ / / _____		
331 ORTAKLARA BORÇLAR	20.000	
330 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR		20.000
_____ / / _____		

15. UMS 19 Standardına göre; İşletmenin kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekmektedir. Standarda göre; Kıdem tazminatları ve kullanılmayan izinler için karşılık ayrılır ve gider yazılır. Stok ve maliyetlerle ilgilendirilmez. Ülkemizdeki uygulamalarda da Dönemsellik kavramı gereği Kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmakta ancak Kanunen Kabul Edilmeyen Gider sayılmaktadır.

_____ / / _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	25.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		25.000
_____ / / _____		

16. UMS 37 Standardına göre; Karşılık ayrılabilmesi için geçmişteki olaylardan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülükle ilgili olası bir nakit çıkışının söz konusu olması ve bu nakit çıkışının güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. (UMS 37 par.14).

Şirket'in aleyhine açılan davalar incelendiğinde sadece B ve D davalarının bu koşulların tamamını karşıladığı görülmektedir, bu sebeple bu davalarla ilgili 200.000 YTL karşılık ayrılmalıdır. A ve C davaları ise gerekli nitelikleri taşımadıklarından

onlarla ilgili herhangi bir karşılık ayırmaya gerek yoktur, bu davalar niteliklerine bağlı olarak şarta bağlı yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanabilirler.

/ /		
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ	150.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		150.000
/ /		

17. UMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre; Bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış vergi oranı üzerinden ertelenen vergi hesaplanacaktır. (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.68.). 12 no.'lu standardın amacı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemek, bir işletmenin bilançosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (Gökçen v.d., 2006: 123). Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanmaktadır (UMS 12, par.46). Bu standart ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar (Gökçen v.d., 2006: 123).

Tablo 2: Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünün ortaya çıkış nedenleri

Durum	Farkın niteliği	Sonuç
Aktifler		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Fark	Geçici Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasifler		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Fark	Geçici Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Örtün v.d., 2007, s. 148

	Ertelemiş Vergi Varlıkları	Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri
Banka Faiz Geliri		5.000
Menkul Kıymetler		40.000
Şüpheli Tic. Alacak	60.000	
Tic. Alacak Reeskontu	5.000	
Tic. Borç Reeskontu		10.000
Tic.Mal Değer Düşük.	20.000	
Vadeli Alış	15.000	
M.D.V. Amortisman		14.000
M.D.V. Değer Düşük.	13.000	
M.O.D.V. Amortisman		9.000
Özellikli Varlık		8.000
Kuruluş ve Örgüt. Gid.	12.000	
Araştırma Gideri	4.000	
Kıdem Tazmin. Krslğ.	25.000	
Karşılık Gideri	150.000	
Toplam	304.000	86.000

Ertelemiş Vergi Varlıkları= 304.000 * %20 = 60.800

Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri = 86.000 * %20 = 17.200

_____ / / _____		
296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	60.800	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		17.200
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK. KRŞLG.	43.600	
_____ / / _____		

Ertelemiş 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, 2006:61).

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

KABLAN İşletmesinin 31.12.2012 Tarihli Bilançosu(TL)			
AKTİFLER		PASİFLER	
DÖNEN VARLIKLAR	1.025.000	K.V.Y.K.	790.000
Hazır Değerler		Finansal Borçlar	
-Kasa		-Banka Kredileri	50.000

-Banka	105.000		
Menkul Kıymetler		Ticari Borçlar	
-Hisse Senetleri	290.000	-Satıcılar	560.000
		-Ertelenmiş Faiz Gideri (-)	(10.000)
Ticari Alacaklar		Diğer Çeşitli Borçlar	
-Alıcılar	350.000	-Ortaklara Borçlar	20.000
-Alacak Senetleri		-Alınan Sipariş Avansları	
-Ertelenmiş Faiz Geliri(-)	(5.000)	-İlişkili Taraflara Borçlar	20.000
-Şüpheli Ticari Alacaklar	60.000	Borç ve Gider Karşılıkları	
-Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı(-)	(60.000)	- Diğer Borç ve Gider Karşılıklar	150.000
Diğer Çeşitli Alacaklar		Diğer Kısa Vadeli Borç	
Stoklar			
-Ticari Mallar	155.000		
-Diğer Stoklar	150.000		
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	(20.000)		
DURAN VARLIKLAR	446.800	U.V.Y.K.	42.200
Mali Duran Varlıklar		-Kıdem Tazminatı Karşılığı	25.000
-Diğer Menkul Kıymetler	60.000	-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	17.200
Maddi Duran Varlıklar		ÖZKAYNAKLAR	713.800
-Arsa ve Araziler	135.000	Ödenmiş Sermaye	600.000
-Binalar	132.000		
-Tesis, Makine ve Cihazlar	60.000	Sermaye Yedekleri	
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(17.000)	-Finansal Varlık Değerleme Fark.	10.000
-Yapılmakta Olan Yatırımlar	8.000	Kar Yedekleri	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		Dönem Net Karı	28.800
-Haklar			
-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.000		
-Birikmiş İtfa Payları(-)	(2.000)		
-Ertelenen Vergi Varlıkları	60.800		
TOPLAM AKTİF	1.471.800	TOPLAM PASİF	1.471.800

Yapılan açıklamalar doğrultusunda V.U.K. ile UFRS karşılaştırması aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

Tablo 3: V.U.K. ve UFRS Karşılaştırması

	Tek Düzen Hesap Planı Uygulaması (VUK)	UFRS Uygulaması
Çekler	Çekler vadesine bakılmadan tek bir hesapta izlenmektedir.	Çekler vadesine göre ayrılacaktır.
Menkul Kıymetler	Menkul kıymetler "alış bedeli" ile değerlendirilir (VUK-279).	Finansal varlıklar; Alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklar, Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, Kredi ve alacaklar, Satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılır (UMS 32, 39 ; TFRS 7). Finansal varlıklar ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerle değerlendirilir(UMS-39).
Stoklar	Emtia maliyet bedeli ile değeri. Stoklar satın alma ve üretim maliyetleri ile değeri. Değeri düşen emtia emsal bedeli ile değeri ve emsal bedel tespit edilirken takdir komisyonuna başvurulur. Takdir komisyonu kararına göre tespit edilen değere göre fark gider yazılır. Satın alınan malın satın alma maliyetine, nakliye, gümrük, alış komisyonu, taşıma sigortaları gibi giderler eklenir. İndirilemez nitelikteki KDV'ler unsur olarak dikkate alınır. Direkt faiz ve kur farkları, mal aktife girinceye kadar ödenmiş ise maliyete ilave edilir. Mal aktife girdikten sonra yapılan ödemelerin maliyete ve giderlere intikali ihtiyaridir (VUK 238). Stok değerlemesinde fiili maliyet esastır. Ancak FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılır. Ayrıca; Pazarlama ve promosyon ürünleri DİĞER STOKLAR hesabında tutulmaktaydı.	Stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değeri düşük olanı ile değeri (UMS-2). Düşük değer, maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değeri daha düşük olanıdır. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Şirketin malları içinde kullanılmayan ve pazarda satılmayacak değeri düşen mal varsa bunun için stok değeri düşüklüğü karşılığı ayrılır. Finansman giderleri (faiz, komisyon ve kur farkları) maliyete yansıtılmaz. Ancak, istisnai durumlarda maliyete eklenmesi de mümkündür. Mal vadeli alındığında, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayılır (UMS-2.18). İskontolar, indirimler veya benzeri kalemler satınalma maliyetinden düşülür, bu tutarlar maliyet ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir yazılır. Stokların değerlemesinde FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri temel alınmaktadır. UMS 2 de LİFO yönteminden söz edilmemektedir. Ayrıca; Pazarlama ve promosyon ürünleri direk olarak giderleştirilmelidir.
Alacaklar ve Borçlar	Alacaklar ve Borçlar kayıtlı değeri ile değeri. Reeskont isteğe bağlı ve senetli alacaklar ve borçlar içindir. İç iskonto yöntemi uygulanır.	Tüm alacaklar ve borçlar reeskonta tabidir. (UMS-39) Reeskont işlemi iç verim oranı metoduna göre yapılır. (UMS-39)Bu esasa göre bulunan tutar,

<p>Şüpheli Ticari Alacaklar</p>	<p>Şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın dava ve icra safhasında olması gerekir. Ayrıca alacağın zirai yada ticari bir nedene dayanması gerekmektedir.</p>	<p>Tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılır. Geçmiş dönemlerde ayrılan karşılıkların her bilanço tarihinde tahminlerde ortaya çıkması muhtemel değişiklikler için gözden geçirilerek düzeltilmesi gerekir (UMS-37).</p>
<p>Maddi Duran Varlıklar</p>	<p>Maliyet bedeli ile değerlenir. Faydalı ömür tebliğlerle belirlenmiştir. Kıst uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olup, diğer sabit kıymetler için uygulanmaz.</p>	<p>Maddi duran varlık ile ilgilendirilebilen her türlü maliyet (satın alma bedeli, nakliye, indirilemez nitelikli vergiler) aktifleştirilir. Maddi duran varlığın alımı sırasında belirli olan ve ileriye dönük olan yükümlülükler, masraflar, varlığın maliyetine eklenir. Faydalı ömür işletme tarafından belirlenir ve amortisman buna göre ayrılır. Bütün Maddi duran varlıkların alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılır.</p> <p>MDV'ler maliyet bedeline göre, daha yüksek bir değer olan gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirilebilir(UMS-16.31). Gerçeğe uygun değer, sabit kıymetin piyasa koşullarında satılması halinde beklenen fiyattır (Piyasa Rayıcı).</p> <p>Bu şekilde yapılan değerlendirme ile sabit kıymetin kayıtlı değeri arasında olumlu fark varsa, bu tutar öz kaynaklar altında yeniden değerlendirme fonuna kaydedilir.</p> <p>Gelecek dönemde değer kaybı olursa bu fondan düşülür.</p> <p>Ancak yeniden değerlemeye göre varlığın maliyetinde bir kayıp oluşmuşsa bu tutar gider yazılır (UMS-16, 40).</p>
<p>Satışlar ve Diğer Gelirler</p>	<p>Faturanın düzenlenmesi, malın teslim edilmesi ve hizmet ifasının tamamlanması ile hasılat gerçekleşmiş olur.</p> <p>Satış bedelinin içinde bulunan vade farkları hâsılat sayılır.</p>	<p>Malların satışından doğan hasılatın muhasebeleşmesi için, satışı yapan işletmenin malların mülkiyeti konusunda önemli risklerin ve getirilerin alıcıya devretmesi, yönetim etkinliğini sürdürmemesi, hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi, ekonomik faydalarının muhtemel olması, yüklenildiği maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir.</p> <p>Hizmetlerin sunumu ile ilgili bir işlemten doğan hasılat, sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğinde, işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilir.</p> <p>Vadeli satış tutarı iskonto edilerek bulunan fark faiz</p>

		geliri olarak yazılır.
Kıdem Tazminatı	Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilemeyen gider niteliğindeydi, sadece iş akdi son bulunca gider olarak yazılabilmekteydi.	Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar direk gider olarak yazılabilecektir. Kıdem tazminatları ve kullanılmayan izinler için karşılık ayrılır ve gider yazılır. Bazı istisnai durumlar için karşılık tutarının aktifleştirilmesi de söz konusu olabilir. Kıdem tazminatı karşılıkları belirlenen iskonto oranı ile hesaplanır. İskonto oranı faydaya ilişkin yükümlülüklerin tahmini ödeme zamanlarını yansıtır. Bir işletme, bir çalışanın veya bir grup çalışanın isine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya gönüllü olarak isten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte, isten çıkarma tazminatı borç ve gider olarak muhasebeleştirilir
Finansman giderleri	Finansman giderleri giderleştirilir ve/veya aktifleştirilebilir.	Finansman giderleri giderleştirilir. Ancak varlığın satılmaya veya kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar katlanılan finansman giderleri alternatif yönetime göre belirli şartlarda aktifleştirilir (UMS-23).
Vergi Karşılığı	Sadece cari dönem vergi karşılığı gösterilir. (Ertelenmiş vergi hesaplanmaz). Ertelenmiş vergi diye bir kavram yoktu.	Cari dönem vergi karşılığı ile birlikte, zamanlama farklılıklarından kaynaklanan ertelenmiş vergiler de hesaplanmalıdır (UMS-12). Ertelenmiş vergi adı altında bir kavram var.
Canlı varlıklar	Tek düzen hesap planında canlı varlıklar diye bir kalem yoktu.	Tek düzen hesap planına canlı varlıklar diye bir kalem var oldu.

Sonuç

UFRS'nin yatırımcılara sunduğu faydalar; sunduğu yüksek kalitede mali bilginin sonucunda yatırımcıların özsermaye maliyetlerinin azalmasıyla yakından ilgilidir. Son yıllarda “gerçeğe uygun değer” raporlama prensibinin tüm aktif kalemler için geçerli olması sonucunda, UFRS, yatırımcılara geçmişe nazaran daha şeffaf ve gerçekçi mali bilgileri elde etme fırsatı vermektedir. Örneğin UFRS prensipleri gereği; olası zararların; zarar beklentisinin olduğu ilk anda mali tablolara alma zorunluluğu, yöneticilerin şirket hissedarlarının çıkarlarını daha iyi gözetmesine neden olmaktadır. Ancak şu anda IASB

tarafından en çok tartışılan konular “gerçeğe uygun değer ölçümlenmeleri” ve “vergilendirme etkileridir”. Söz konusu vergisel sorunlar, sadece Türkiye'nin değil, tüm standart uygulayıcı ülkelerin bir açmazıdır. Ülkemiz gibi çalkantılı bir piyasada gerçeğe uygun değerini kullanılmasının, her ne kadar gerçeği yansıtsa da, ekonomik istikrarı olumsuz etkileyebileceği kaçınılmaz bir gerçektir.

Kaynakça

- Deloitte Touche Tohmatsu Limited Şirketi, *UFRS Cep Kitapçığı*, 2011.
- Gökçen, G., Ataman, A.B. ve Çakıcı, C. (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul, Beta Basım.
- Marşap, B. (2006) “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından incelenmesi,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV*, Sayı:3.
- Mısırlıoğlu, İ.U. (2005) “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:72, Ağustos.
- Mirza, A.A., Graham J.H. and Magnus O. (2006) *IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide*, USA: John Wiley&Sons.
- Ray, B. (2006) “International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors; Accounting and Business Research,” *International Accounting Policy Forum* : 5-27.
- Terzi, S., Kıymetli Ş. İ. Ve Bülbül F. (2007) “UFRS'nin Türkiye’de ilk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:81, Haziran.
- 10/01/1961 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*.
http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html (Erişim Tarih: 15.01.2013)