

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI – UFRS 1
KAPSAMINDA ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Bahruz NURİYEV

İSTANBUL – 2009

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI – UFRS 1
KAPSAMINDA ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Bahruz NURİYEV

Danışman: DOÇ. DR. BARIŞ SİPAHİ

İSTANBUL – 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

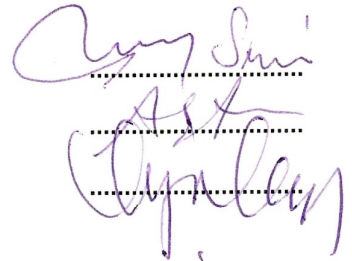
İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi BAHRUZ NURİYEV'İN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI - UFRS 1 KAPSAMINDA ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 03.10.2009.....

- 1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. BARIŞ SİPAHİ
2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AYTEN ÇETİN
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. ENGİN CAN


.....
.....
.....

ÖZET

Finansal raporlama ile ilgili sermaye piyasalarında geçerli mevcut yönetmelikler, uluslararası iş yapmanın gerçeklerini ve gereksinimlerini tam olarak yansıtmamaktadır. Piyasalar bugün artık globaldir ve birbirlerinden bağımsız düşünülemez. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde yapılmalarını sağlamaktadır. Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlara uyumlu olması gerekmektedir.

İlk kez uygulamayı konu alan UFRS 1, ilgili finansal tabloların UFRS ile uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği, işletmenin UFRS'leri ilk kez uyguladığı yıllık finansal tablolara uygulanmaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

UFRS, UMS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe

ABSTRACT

Regulations that is valid in the security markets do not reflect the truth and needs of international business. The security markets are global now and can not be think of as separately from each other. International Accounting Standards provide estimation of economic activities in different countries by similar accounting applications, adaptation of raporting by similar aspects and valuation system and making it in comparable measurement. Developing and adapting the accounting standards - that can be defined as principles and regulations making financial statements, results of organizations correct, reflecting the real condition, comparable, consistent, reliable, stabilized, apprehensible – provide increase in confidence of global financial information. Just making the standards is not enough, all the countries must have his own standards adapted to International Accounting Standards.

Subjecting first-time adoption of international financial reporting standards - IRFS 1 implies to an entity that, for the first time, makes an explicit and unreserved statement that its general purpose financial statements comply with IFRSs.

KEYWORDS

IFRS, IAS, International Financial Raporting Standards, International Accounting Standards, Accounting

ÖNSÖZ

Bilim ve uluslararası ilişkiler geliştikçe işletmelerin ve araştırmacıların dış piyasaya açılması kolaylaşmaktadır. İnternet sayesinde firmalar başka ÷lkelerdeki yasaları, şartları daha kolay araştırmakta ve yatırım yapmaktadır. Artık vergi ödemeleri, finansal raporların topluma – kullanıcılara sunulması internet aracılığıyla yapılmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları da bu araştırmaları, yasa birliği açısından kolaylaştırmaktadır. İki ÷lkede faaliyet gösteren firmaların raporları kolayca karşılaştırılabildiği gibi hem de uluslararası şirketin raporları kolayca konsolide edilmektedir.

Bu çalışmada Uluslararası Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayan firmalara ilişkin geçiş işlemleri, standartlarda ilk uygulamada tanınan muafiyetler ve ilk uygulamaya ait birinci Uluslararası Raporlama Standardı anlatılmıştır. Bu çalışmanın oluşum sürecinde kendi düşüncelerini sunan Prof. Dr. Başak Ataman Akgöl'e, Doç. Dr. Barış Sipahi'ye, aileme ve bana yardımcı olan diğer arkadaşlarıma derin teşekkürlerimi sunarım. Çalışma ile bu konuda yapılan araştırmalara yardımcı olmaktan mutluluk duyarım.

İSTANBUL, 2009

Bahruz NURİYEY

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
1. TEMEL BİLGİLER	3
1.1. Muhasebenin Tanımı	3
1.2. Muhasebenin Varsayımları	4
1.3. Finansal Tablolar	4
1.3.1. Finansal Tabloların Amacı	6
1.3.2. Finansal Tablo Kullanıcıları	7
1.3.3. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri	10
1.3.4. Finansal Tabloların Unsurları	15
1.3.5. Faaliyet Sonuçları	17
1.3.6. Notlar ve Tamamlayıcı Çizelgeler	20
1.3.7. Finansal Tabloların Unsurlarının Değerleme Ölçüleri	20
1.4. Muhasebe Standartlarının Tanımı	23
1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Geçen Terimlerin Açıklaması	25
2. FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARTLAŞMA	28
2.1. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması	28
2.2. Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar	28
2.2.1. Devletin Hukuk Sisteminin ve Yasal Yapısının Muhasebe Sistemine Etkisi	30
2.2.2. İşletmelerin Sermaye Kaynağının Muhasebe Sistemine Etkisi	32
2.2.3. Vergi ve Raporlama Sistemi Arasındaki İlişkinin Muhasebe Sistemine Etkisi	33
2.2.4. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik	34
2.2.5. Kültür ve Tarihi Geçmişin Muhasebe Sistemine Etkisi	35
2.3. Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı	36

2.4. Standartların Olumlu ve Olumsuz Yanları	38
2.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş	41
2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Kurumlar	44
2.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	45
2.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	46
2.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	47
2.6.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	49
3. UFRS1 – ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARTLARININ İLK UYGULANMASI.....	51
3.1. UFRS 1’in Tarihi.....	51
3.2. UFRS 1’in Amacı.....	52
3.3. UFRS 1’de Önemli Tarihlerin Belirlenmesi	52
3.4. UFRS 1’in Uygulanması	53
3.5. UFRS 1’in Özeti	56
3.5.1. UFRS açılış bilançosu	56
3.5.2. Muhasebe politikaları	56
3.5.3. UFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri	59
3.5.4. Diğer UFRS’lerden muafiyetler	60
3.5.5. Mutabakatlar	61
3.5.6. Finansal varlık ve finansal borçların tanımlanması	62
3.5.7. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması	63
4. UFRS 1 KAPSAMINDA DİĞER ULUSLARARASI RAPORLAMA	
STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ.....	64
4.1. Hisse bazlı işlemler (UFRS 2)	66
4.2. İşletme birleşmeleri (UFRS 3 / UMS 22)	69
4.3. Sigorta sözleşmeleri (UFRS 4)	74
4.4. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (UFRS 6)	75
4.5. Finansal Araçlar: Dipnotlar (UFRS 7)	75
4.6. Finansal Tabloların Sunuluşu (UMS 1)	75
4.7. Maddi Duran Varlıklar (UMS16)	75
4.8. Kiralama Sözleşmeleri (UMS 17)	77

4.9. Çalışanlara sağlanan faydalar (UMS 19)	78
4.10. Birikimli çevirim farkları (UMS 21)	79
4.11. Borçlanma Maliyetleri	81
4.12. Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (UMS 27)	81
4.13. Bileşik finansal araçlar (UMS 32)	82
4.14. Ara dönem finansal raporlama (UMS 34)	83
4.15. Varlıklarda değer düşüklüğü (UMS 36)	84
4.16. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (UMS 38)	85
4.17. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (UMS 39)	85
4.18. UFRS 4, UMS 32 ve UMS 39'a İlişkin Karşılaştırmalı Bilgi	88
4.19. Diğer UFRS'lerin Geçmişe Yönelik Uygulanmalarına İlişkin İstisnalar	89
SONUÇ	94
EK 1: UYGULAMA	96
E1.1. Genel Bilgiler	96
E1.2. İşletmenin UFRS'na Uyumlaştırılmamış Bilançosu	98
E1.3. Açılış UFRS Bilançosu Düzeltmeleri	99
E1.3.1. Hazır Değerler	99
E1.3.2. Menkul Kıymetler	100
E1.3.3. Ticari Alacaklar	102
E1.3.4. Stoklar	103
E1.3.5. Maddi Duran Varlıklar	103
E1.3.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	104
E1.3.7. Borçlar	105
E1.4. Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Vergi Yükümlülüğü	105
E1.5. İşletmenin UFRS'na uyumlaştırılmış Bilançosu	107
KAYNAKÇA	109

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Hukuk Sistemi Açısından Ülkelerin Muhasebe Sistemleri	32
Tablo 2. UFRS'nın Ülkelerde Uygulama Yöntemleri	44
Tablo 3. UFRS, UMS ve Yorumlar Listesi	66

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. IASB'ın Örgüt Yapısı	48
Şekil 2. UFRS 1 Önemli Tarihler	53

KISALTMALAR

- ABD - Amerika Birleşik Devletleri
- AŞ - Anonim Şirket
- IASB - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
- IASC - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
- IFAC - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
- IOSCO - Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Comissions)
- ISCF - Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Standards Committee Foundation)
- FASB - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
- KOBİ - Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
- NGD - Net Gerçekleşebilir Değer
- SMMM - Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- SYKT - Standart Yorumlama Komitesi (Komitenin Yorumları da aynı Kısaltma ile numaralı olarak sunulmaktadır)
- TFRS - Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS - Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- UFRYK - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (Komitenin Yorumları da aynı Kısaltma ile numaralı olarak sunulmaktadır)
- UFRS - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMF - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- UMS - Uluslararası Muhasebe Standartları
- UMSK - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

US GAAP - ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)

GİRİŞ

Küreselleşme beraberinde birçok konularda genel standartlar getirmiştir. Artık 19. yüzyılın sonları - 20. yüzyılın başında standartlar oluşturmak için örgütler ortaya çıkmıştır. Bunlar uluslararası, bölgesel, milli ve belli bir konuda uzmanlaşmış örgütler olarak gruplandırılabilir. Bölgesel, milli ve uzmanlaşmış örgütler kısıtlı bir coğrafi alanı veya konuyu kapsamaktadır. Uluslararası örgütler ise herhangi bir ülke veya kurumun üye olabileceği belli bir konuda uluslararası standartlar geliştiren kurumlardır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) önce Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) daha sonra ise onun görevini devralan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından sunulan standartlardandır. Bu standartlarla işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama sistemleri genel uluslararası normatlara bağlanmaktadır.

Tez çalışması Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk kez uygulamasını konu alan giriş, sonuç, dört bölüm ve örnek uygulamadan oluşmaktadır.

Birinci bölümde muhasebe, finansal raporlar ve finansal raporlama standartlarıyla ilgili temel bilgilere, terim ve tanımlara yer verilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak bu konunun anlaşılması için gerekli olan terimler anlatılmıştır.

İkinci bölüm muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamada ulusal ve uluslararası standartlaşmayı kapsamaktadır. Muhasebe sistemleri, onlar arasındaki farklılıklar, tarih açısından standartların ortaya çıkışı, standartların olumlu ve olumsuz yanları ve standartlarla ilgili kurumlar bu bölümde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk uygulaması UFRS 1 konu alınmış, UFRS 1'in tarihi, amacı, uygulanması ve kapsamına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise bütün standartlarda ilk uygulama ile ilgili konular incelenmiştir. Finansal Raporlama Standartlarını ilk uygulayan işletmenin hangi standarda göre hangi işlemi uygulayacağı açıklanmıştır.

Çalışmanın sonunda standartların ilk uygulamasıyla ilgili bir işletme örneği verilmiş, muhasebe sisteminde Finansal Raporlama Standartlarına geçişin nasıl uygulanacağı ele alınmıştır.

1. TEMEL BİLGİLER

Serbest rekabette bilgi çok önemli bir kavramdır. Ticari bilgi, mali bilgi, bilgi akım hızı, bilgi teknolojileri işletmelerin gücünü belirleyen faktörler arasında sayılır. Bilgi kavramı karar almada önemli olan arz, talep, ekonominin içinde bulunduğu durum, sektör, şirketin finansal yapısı ve diğer birçok ögeyi içinde bulundurulur. İşletmelerdeki mali veya finansal verileri toplayarak ilgili şahıslara sunmak muhasebenin görevi olarak tanımlanabilir¹.

Bu bölümde genel olarak muhasebede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'yla ilgili terimler ele alınacaktır.

1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebenin genel olarak amacı işletmenin mali durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmaktır. Bu nedenle de kaynağının doğal kurallara dayanması gerekir. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar ise bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşabilir. Bu çerçevede muhasebe uygulamaları kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarından alması uygun görülmektedir².

Muhasebe işletme eylemlerinin kontrolünü olumlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, sunulması ve yorumlanması işlemidir. Muhasebenin bilgi toplama işlemi mali bilgilerin saptanması, ölçülmesi, sınıflandırılması ve kaydedilmesi aşamalarından oluşmaktadır³.

¹ A. R. Zafer Sayar, "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 7, Ekim 2002, s. 74.

² İbrahim Lazol, "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, ss. 9.

³ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe**, 1. Cilt, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.1

1.2. Muhasebenin Varsayımları

Tahakkuk Esası: Finansal tabloların beklenen amaç doğrultusunda yapılması için muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanması gerekir. Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin finansal tablolarında raporlanırlar. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıları sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil, gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendirir. Böylece, söz konusu finansal tablolar geçmişte olan işlemlerle ve olaylarla ilgili bilgiler vererek kullanıcılara ekonomik kararlar verirken en çok yararlanacakları türden bilgiler sunacak şekilde düzenlenirler⁴.

İşletmenin Sürekliliği: İşletmenin sürekliliği veya süreklilik kavramı işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği anlamını taşımaktadır. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanması ve bu gerekçenin açıklanması kurallarca belirtilmektedir⁵.

1.3. Finansal Tablolar

Muhasebe bilgilerinin ilgili şahıslara sunulması mali tablolar aracılığıyla yapılmaktadır.

⁴ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, IASB, 2001, Madde 22.

⁵ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 23.

Mali tablolar finansal muhasebenin işlediği ve biriktirdiği verilerin bir özetini belli dönemlerde ilgililere aktararak, bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olması amacıyla hazırlanan tablolardır⁶.

Mali tablolar bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki temel ve aşağıdaki ek mali tablolardan oluşmaktadır⁷:

- 1) Satışların Maliyeti Tablosu
- 2) Fon Akım Tablosu
- 3) Nakit Akım Tablosu
- 4) Kar Dağıtım Tablosu
- 5) Özsermaye Değişim Tablosu
- 6) Net İşletme Sermayesi Dağıtım Tablosu

İşletmelerin mali raporlarında temel tabloları sunması zorunludur. Ek tabloları ve isteğe göre oluşturulacak diğer tabloları ise sunulan şahsa göre işletme belirlemektedir.

Bilanço: belirli bir tarihte işletmenin sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildikleri kaynakları (borçlar ve özsermayeyi) tasnifli bir şekilde göstererek, ilgili işletmenin mali durumunu muhasebe kayıtlarına göre ortaya koyan tablodur. Bir fotoğraf gibi ait işletmenin bir anlık mali durumunu gösterir⁸.

Gelir Tablosu: belirli bir hesap dönemi içerisinde işletmenin elde ettiği tüm gelirleriyle aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ile bunların sonucunda işletmenin elde ettiği karı veya uğradığı zararı gösteren tablolardır⁹.

Satışların Maliyeti Tablosu: işletmenin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetini, satılan mamul maliyetini, satılan hizmet maliyetini gösterir. Satışların

⁶ Doğan Argun, Cemal İbiş ve Volkan Demir, **Mali Tablolar Analizi Uygulaması**, İstanbul: İSMMMO, 2007, s. 9

⁷ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, **Mali Tablolar Analizi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005, s. 3.

⁸ Ümit Ataman, s. 21.

⁹ Ümit Ataman, s. 33.

maliyeti tablosu Gelir Tablosunun ekini oluşturur. Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti ayrı bir tabloda hesaplanarak gelir tablosunda yerine konur¹⁰.

Fon Akım Tablosu: firmanın belirli bir dönemdeki tüm mali kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur¹¹.

Nakit Akım Tablosu: belirli bir dönemde firmanın parasal hareketlerini başka bir deyişle para girişlerini ve çıkışlarını özetleyen tablodur. Buradaki parasal hareketler kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar¹².

Kar Dağıtım Tablosu: firmanın karının dağıtımını, kardan yedek akçelere yapılan eklemeleri, yedeklerden yapılan dağıtımını, hisse başına elde edilen karı, hisse başına kar payı tutarını ve oranını gösteren bir tablodur¹³.

Özsermaye Değişim Tablosu: bir hesap dönemi içerisinde firmanın özsermayesinde oluşan değişiklikleri ve bunun nedenlerini gösterir¹⁴.

Net İşletme Sermayesi Dağıtım Tablosu: bir hesap dönemi içerisinde işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerini belirtmek suretiyle o dönemde net işletme sermayesindeki artış veya azalışı ortaya koyar¹⁵.

1.3.1. Finansal Tabloların Amacı

Genel olarak finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır.

¹⁰ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s. 55.

¹¹ Süleyman Genç ve Emin Tanrıvermiş, **Genel Muhasebe**, 6. Baskı, İstanbul: SÜRYAY, 2005, s. 37.

¹² Erhan Kotar ve Şükrü Dokur, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım, 2002, s. 352.

¹³ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, 12. Baskı, İstanbul: Arayış Basın ve Yayıncılık, 2006, s. 2.

¹⁴ Akgüç, s. 2.

¹⁵ Kotar, s. 352.

Finansal tablo bu amaç için hazırlırsa, genellikle kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılamış olur. Ancak finansal tablolar çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve genellikle finansal olmayan bilgileri içermezler, bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar.

Yönetimin idaresinin sonuçlarını veya yönetimin idaresine verilen kaynakları kullanımının hesabını göstermek de finansal tabloların başka bir amacı olarak kaydedilebilir. Şirket sahipleri adına hareket eden yönetimin yeterliliğini ve hesaplarını gözden geçirmek isteyen kullanıcılar bu değerlendirmelere dayanarak ekonomik kararlar verebilirler. Bunlar, örneğin; işletmedeki yatırımlarını devam ettirmek veya satmak veya yönetimi yeniden atamak ya da değiştirmek şeklindeki kararları içerebilir¹⁶.

Finansal tabloların diğer amaçları¹⁷:

- a) Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler vermek
- b) Ortaklara işletmenin parasal olanaklarındaki artış ve azalışı ve yeterli kar dağıtımını yapıldığına ilişkin bilgi vermek
- c) Vergi tutarının belirlenmesini sağlamak
- d) Makro ekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgi vermek
- e) İşletmenin denetlenmesine olanak vermek
- f) Halka açılmada potansiyel yatırımcılara bilgi vermek
- g) İşletme yöneticilerinin ileriye yönelik kararlar almasına olanak sağlamak

1.3.2. Finansal Tablo Kullanıcıları

İşletme yöneticileri, çalışanlar, işletme sahipleri ve hissedarlar iç kullanıcılar, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler,

¹⁶ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 14.

¹⁷ Adem Elikara, **Genel Muhasebe**, 2. Baskı, İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları, 2006, s. 25.

müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamu ise dış finansal tablo kullanıcılarıdır.

Finansal tabloların kullanıcıların ihtiyacına uygun olması çok önemlidir. Şirket başarısızlıklarının hemen hemen tamamı yönetimin başarısızlıkları ve finansal raporlamadaki başarısızlıkların birleşmesi sonucu olmuştur. Finansal tabloların kullanıcılarına iletilmesi gereken durumlarla ilgili açıklamalar yeteri kadar yapılmamış, yönetim bunları ortaya çıkarmada veya önlemede yetersiz kalmış ve bunun sonucu olarak da raporlama sorunları olmuştur¹⁸.

Finansal tablo kullanıcıları finansal tabloları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullanırlar. Bu kullanıcılardan bazılarının ihtiyaçları¹⁹:

Yatırımcılar: İşletmeye sermaye sağlayarak sermaye riskini üstlenirler. Yatırımcılar ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işletmenin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarını sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler.

Borç verenler: İşletmenin ticari açıdan veya kredi alarak borçlandığı şahıslardır. Borç verenler verdikleri borcu ve faizini ödeme zamanı geldiğinde işletmenin ödeyebilme olasılığıyla ilgili bilgiye ihtiyaç duyarlar.

¹⁸ Cemal İbiş, "Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma", **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, Mart 2006, s. 126.

¹⁹ "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", Madde 9.

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

Hükümetler ve kamu işletmeleri: Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistiki hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır²⁰.

Kamu: Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki trendler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bütün bilgileri finansal tablolar içermeyebilir. Ancak bazı ihtiyaçlar bütün kullanıcılar için aynıdır. Yatırımcılar risk üstlenerek işletmeye sermaye koydukları için, bu kesimin ihtiyaçlarını karşılayan finansal tablolar diğer kullanıcıların ihtiyaçlarının büyük bir kısmını da karşılayabilir.

²⁰ Yahya Arıkan, "Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s. 8.

1.3.3. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri

Finansal tabloların niteliksel özellikler taşıması finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıların işine yaraması anlamına gelir²¹. Bu niteliksel özellikler; önemlilik, güvenilirlik, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunulma ve tarafsızlıktır.

Önemlilik: Tablolarda bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tablo kullanıcılarını etkileyecekse o bilgi önemliliğe sahip bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında önemlilik hususunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmak gerekir. Bu anlamda önemlilik, bilginin faydalı olabilmesi için taşıması gereken niteliksel özellik olmaktan ziyade bir ayırım ya da araştırma noktasını gösterir²².

Güvenilirlik: Mali tablolarda yer alan bilgiler kanıtlanabilir, tarafsız, güvenilir olmalıdır. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış olduğu kabul edildiği ya da açıklamış olduğu beklendiği için kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır.

Bilgi uygun olabilir fakat içerik olarak güvenilir olmayabilir ya da anlaşıldığı şekliyle yanıltıcı olabilir. Örneğin, işletme aleyhine açılan bir zarar tazmini davasında davanın dayanağının geçerliliği ve tazminat talebi rakamı konusunda anlaşmazlık varsa, işletmenin bilançosunda tazminat talebinin tamamına karşılık ayırması uygun değildir, durumun ve rakamların finansal tablolara ilişkin notlarda açıklanması daha doğrudur²³.

Güvenilirlik ve Doğru Bir Şekilde Gösterim (Olayı gerçeğe uygun bir şekilde temsil): Bilginin güvenilir olması için açıklamayı amaçladığı ya da makul bir şekilde açıklamış olduğunun beklendiği işlemleri ve diğer olayları doğru bir şekilde göstermesi gerekir. Örneğin, bir bilanço, tahakkuk ilkesine uygun olarak raporlama tarihinde

²¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 22

²² Elikara, ss. 26-27.

²³ Elikara, s. 26.

aktifler, pasifler ve özkaynaklar olarak sonuçlanan işlemleri ve diğer olayları doğru bir şekilde göstermesi halinde bu ilke doğrultusunda yapılmış olacaktır.

Güvenilirlik ve Öziin Önceliği: Bir bilginin tanımlamayı amaçladığı işlem ve diğer olayları doğru bir şekilde tanımlaması için bu işlem ve bilgilerin sadece yasal görünümü değil, bunların özleri ve ekonomik gerçekler de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir. İşlemlerin ve diğer olayların gerçek mahiyetleri her zaman bunların yasal görünümüyle veya görünürdeki tanımıyla tutarlı olmayabilir. Örneğin, bir işletme bir aktifini belgelere göre başka bir işletmeye satmış ve yasal sahipliğini devretmiş ancak bu aktifin ekonomik getirilerinden faydalanmaya devam etmek için de diğer tarafla anlaşmış olabilir. Bu gibi durumlarda, bu işlem (gerçekte böyle bir işlem varsa) satış olarak raporlanırsa doğru bir şekilde tanımlanmamış olacaktır²⁴.

Güvenilirlik ve İhtiyatlılık: Finansal tabloları hazırlayanlar, kaçınılmaz olarak birçok olay ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Örneğin, şüpheli alacakların tahsil edilebilme durumu, sabit kıymetlerin muhtemel yararlanma ömürleri ve ortaya çıkabilecek garanti taleplerinin sayısı gibi. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere, özellikleri ve kapsamaları itibarıyla yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak, ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gerekenden fazla karşılık ayrılmasına, bilerek aktiflerin ve gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine yol açarsa finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirlik özelliği ortadan kalkar²⁵.

Güvenilirlik ve Tam Açıklama: Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kapsaması yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dahil edilmemesi bilginin tamamının yanlış veya yanıltıcı

²⁴ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 35.

²⁵ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 37.

olmasına bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar²⁶.

Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Bu nedenle de anlaşılabilirlik herkes tarafından kolayca anlaşılabilir, basit anlamı taşımamaktadır²⁷. Ancak, karmaşık konularla ilgili olup kullanıcıların ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan dışlanması da diğer niteliklere uygun olmayacaktır.

İhtiyaca Uygunluk: Bu nitelik finansal tabloların kullanıcılara faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olacağını niteler²⁸.

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında önemlilik hususunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmak gerekir. Bu nedenle, önemlilik, bilginin faydalı olması için öncelikle taşınması gereken niteliksel bir özellik olmaktan ziyade, bir ayırım ya da ayırıştırma noktasını gösterir.

Karşılaştırılabilirlik: Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkanları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki

²⁶ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 38.

²⁷ Elikara, s. 27.

²⁸ Elikara, s. 26.

değişimleri değerlendirebilme imkanına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir.

Karşılaştırılabilirlik niteliksel özelliğinin önemli bir şartı, kullanıcıların, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmeleridir. Kullanıcılar hem bir işletmenin benzer işlemler ve diğer olaylar için takip ettiği muhasebe politikalarında dönemler itibariyle herhangi bir değişiklik olup olmadığını, hem de diğer bir işletmenin kullandığı muhasebe politikaları ile farklılıklar olup olmadığını anlamaya ihtiyaç duyarlar. İşletmenin uyguladığı muhasebe politikalarının açıklanması da dahil olmak üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olunması, karşılaştırılabilirliği sağlamaya yardımcı eder.

Karşılaştırılabilirlik ihtiyacı münferiden tekdüzelik ile karıştırılmaması ve muhasebe standartlarında geliştirme yapılmasının önünü tıkayacak bir engel oluşturmaması önemle vurgulanmaktadır. Bir işletmenin belli bir işlemi veya diğer olayı muhasebeleştirme için uyguladığı politika, uygunluk ve güvenilirlik niteliksel özelliğini karşılamıyorsa, bu muhasebe politikasının aynı şekilde uygulanmasına devam edilmesi doğru değildir. Daha uygun ve güvenilir alternatif bir muhasebe politikasının bulunması halinde işletmenin uyguladığı muhasebe politikasını değiştirmemesinin de yanlış olduğu gösterilmektedir.

Zamanında Sunulma: Kararları etkileme kapasitesini yitirmeden önce karar vericiler tarafından bilgilerin elde edilmiş olması anlamına gelmektedir. Zorunlu olmayan nedenlerle raporlanmasının geciktirilmesi bilginin uygunluk özelliğini ortadan kaldıracak gibi yorumlanır²⁹. Yönetimin, zamanında raporlama yapmanın faydası ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki dengeyi sağlaması gerekir³⁰. Bazen bilginin raporlanması finansal olayların sonuçları ortaya çıkmadan önce tahminlere dayanılarak

²⁹ Elikara, s. 27.

³⁰ “**Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**”, Madde 43.

yapılmakta, bununla da bilginin güvenilirliği etkilenmektedir. Diğer taraftan sonuçların beklenerek olayın rapor edilmesi güvenilir olmasına rağmen bu raporlamanın sonuçların belli olmasından önce karar verenler için de pek fazla bir değeri olmayacağı bilinmelidir. Kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanabilmiş olması, uygunluk ve güvenilirlik arasındaki dengeyi sağlamak için kullanılması gereken ölçüdür.

Tarafsızlık: Bu nitelik finansal tabloda yer alan bilgilerin önceden belirlenmiş her hangi bir amaca karşı önyargıdan uzak olacağını niteler. Muhasebenin tarafsız olacağı, işletmedeki olayları tarafsız bir gözle gerçekte olduğu gibi sosyal sorumluluk çerçevesinde yararlananlara aktaracağı bu nitelik çerçevesindedir³¹.

Fayda ve Maliyet Dengesi: Fayda ve maliyet arasındaki denge bir niteliksel özellik değil her durumda söz konusu olan bir kısıtlamadır. Bilgiden sağlanan faydanın, bu bilgiyi edinmek için katlanılan maliyetin üzerinde olması beklenir. Ancak, faydaların ve maliyetlerin belirlenmesi çoğunlukla sübjektif bir süreçtir. Öte yandan, maliyetler de genellikle faydadan yararlanan kullanıcılarda oluşmaz. Bazı durumlarda da bilginin sağladığı faydadan yararlananlar bu bilgilerin kendileri için hazırlananlardan başkaları olabilir. Örneğin, borç verenlere ilave bilgi sağlanması işletmenin borçlanma maliyetini azaltabilir. Bu gibi nedenlerle bütün durumlarda fayda - maliyet testini uygulamak zordur. Bu zorluğa rağmen, başta standart tesis edenler olmak üzere, finansal tabloları hazırlayanların ve kullananların da bu kısıtlamanın farkında olması gerekir.

Niteliksel Özellikler Arasındaki Denge: Uygulamada niteliksel özellikler arasında bir denge kurmak veya bunları karşılaştırmak çoğu zaman zorunlu olmaktadır. Genellikle istenen, finansal tabloların amacına ulaşılması için niteliksel özellikler arasında makul bir denge sağlamaktır. Niteliksel özelliklerin değişik konularda göreceli olarak taşıdığı önemi belirlemek mesleki bilgi gerektiren ve konunun bütün boyutları düşünülerek verilmesi gereken bir karardır.

³¹ Elikara, s. 27.

Finansal tabloların bir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişimleri doğru ve dürüst olarak yansıttığı veya dürüst bir şekilde gösterdiği sıkça belirtilen bir husustur. Belli başlı niteliksel özelliklerin ve uygun muhasebe standartlarının uygulanması, finansal tabloların normal olarak genellikle anlaşıldığı şekilde söz konusu bilgileri doğru ve dürüst olarak yansıtmamasını veya gerçeğe uygun bir şekilde göstermesini sağlar.

Önemlilik, güvenilirlik ve anlaşılabilirlik finansal verilerin üretim aşamasını ilgilendirirken, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik zamanında sunulma ve tarafsızlık ise raporlamayla ilgilidir³².

1.3.4. Finansal Tabloların Unsurları

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır. Bu açıklamalarda bu bölüme özgü olmak üzere yukarıdakilerin dışında herhangi bir unsur tanımlanmamaktadır.

Söz konusu unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gösteriminde alt sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Örneğin, varlıklar ve borçlar kullanıcıların ekonomik kararlar vermelerinde en uygun şekilde yardımcı olmak üzere özelliklerine ve işletmenin iş kolundaki fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilirler.

Finansal durumun ölçülmesiyle doğrudan ilgili unsurlar - varlıklar, borçlar

³² Yüksel Koç Yalkın, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt 4 – Sayı: 2, Haziran 2002, s. 2.

ve özkaynaklardır aşağıda tanımlanmıştır:

- a) *Varlık*, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
- b) *Borç*, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.
- c) *Özkaynaklar*, işletmeyi kuran, riske katlanan girişimci veya girişimciler, işletmenin sahibi veya sahiplerinden sağlanan finansal kaynaklardır.³³.

Bu tanımlar sadece temel özellikleri belirtir. Ancak bunların bilançoda yer almalarından önce uymaları gereken ölçütleri belirleme amacı taşımaz. Bu nedenle, varlık ve borç tanımları, bilançoda yer almaları için uymaları gereken koşulların belirlendiği aşağıdaki paragraflarda belirlenen ölçütlere uymadığı için bilançoda yer verilmemesi gereken kalemleri de kapsamaktadır. Bir varlığın veya borcun bilançoda yer alması için özellikle, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlanması ya da ekonomik fayda sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkması beklentisi olmalı ve aşağıda yer alan gerçekleşme olasılığına uygun olması beklenmektedir.

Her hangi bir kalemin varlık, borç veya özkaynaklar tanımı kapsamında yer alıp almadığını değerlendirirken sadece hukuki biçime değil, kalemin özüne ve ekonomik anlamına bakılır. Örneğin, finansal kiralama işlemlerinin özüne ve ekonomik gerçeklere göre kiralayan, kiralanan varlık kullanılarak elde edilecek ekonomik faydayı, bu varlığın yararlı ömrünün çoğu süresince elde etmek hakkı karşılığında, varlığın emsal bedeli kadar bir yükümlülüğü ve bu yükümlülükle ilgili finansman giderlerini üstlenmektedir. Bu durumda finansal kiralama işlemi varlık ve borç tanımlarına giren kalemleri ortaya çıkardığı için kiralayanın bilançosunda ilgili varlık ve borçların yer

³³ Kotar, s.15.

alması gerekir³⁴.

Mevcut düzenlemelere göre oluşturulan bilançolar, varlık veya borç tanımlarına uymayan ve özkaynakların bir parçası olarak da gösterilemeyen bazı kalemleri içerebilir. Gerek mevcut Uluslararası Muhasebe Standartlarının ileriki tarihlerde gözden geçirilmesinde gerekse yeni Standartların geliştirilmesinde yukarıda yer alan tanımlar geçerli olacaktır.

1.3.5. Faaliyet Sonuçları

Kar, münferiden, faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın karlılığı ya da hisse başına kar gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuku ve ölçülmesi, dolayısıyla karın belirlenmesi kısmen, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramlarına bağlıdır. Bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

Gelirlerin ve giderlerin unsurları standartlarda aşağıdaki gibi tanımlanmıştır³⁵:

- a) *Gelir*, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.
- b) *Giderler*, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları

³⁴ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS, Ankara: TMSK Yayınları, 2008, s. 17.

³⁵ International Financial Reporting Standards IFRS, English – Deutsch – 2006, Düsseldorf: Verlag GMBH, 2006, s. 106.

ifade eder.

Gelirlerin ve giderlerin tanımları bunların temel özelliklerini gösterir, ancak gelir tablosunda yer almaları için yerine getirmeleri gereken ölçütleri belirleme amacı taşımaz. Bu ölçütler de standartlara göre aşağıdaki gibi açıklanmıştır³⁶:

Gelirler ve giderler ekonomik karar almaya uygunluk sağlamaları için gelir tablosunda değişik şekillerde gösterilebilirler. Örneğin, işletmenin olağan faaliyet konusu ile ilgili gelir ve giderlerinin bu konunun dışındaki faaliyetlerle ilgili olanlarından ayrı olarak gösterilmesi çok sık rastlanan bir uygulamadır. Bir işletmenin gelecekteki nakit ve nakit benzerlerini yaratma imkanlarını değerlendirirken bir unsurun kaynağının ne olduğunun bilinmesi önemli olduğu için bu ayırım yapılır. Örneğin, uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması gibi az rastlanan bir unsurun devamlılık göstermesi ve tekrarlanması beklenmez. Unsurların bu şekilde ayrıştırılmasında işletmenin ve faaliyetlerinin özelliklerine dikkat etmek gerekir. Bir işletme için olağan faaliyetlerden olan bir unsur bir başkası için olağan dışı bir faaliyet olabilir.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrıştırılması ve değişik şekillerde gruplandırılması işletmenin faaliyet sonuçlarının değişik şekillerde gösterilmesine de izin verir. Bu gösterimler değişik seviyelerde kapsamlara sahiptirler. Örneğin, gelir tablosu, brüt karı, vergi sonrası olağan faaliyet karını ve net karı gösterebilir.

Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır³⁷.

Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar bu bölümde ayrı bir unsur olarak

³⁶ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 72.

³⁷ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 74.

ele alınmamışlardır.

Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.

Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir³⁸.

Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle zararlar da kazançlar gibi bu bölümde ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.

Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar. Giderlerin tanımı, bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar³⁹.

³⁸ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 77.

³⁹ “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Madde 80.

1.3.6. Notlar ve Tamamlayıcı Çizelgeler

Finansal tablolar, notlar ve tamamlayıcı çizelgelerle diğer bilgileri de içerirler. Bunlar, örneğin, bilançodaki veya gelir tablosundaki herhangi bir kaleme ilişkin olarak kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun ilave bilgiler verirler. İşletmenin risklerini ve işletmeyi etkileyebilecek mevcut belirsizlikleri ve bilançoda yer almayan kaynaklar ve yükümlülükleri (maden rezervleri gibi) açıklarlar. Coğrafi dağılım ve endüstriyel bölümlerle ilgili bilgiler ile fiyat değişikliklerinin işletme üzerindeki etkilerini gösteren bilgiler de tamamlayıcı bilgiler şeklinde verilir⁴⁰.

1.3.7. Finansal Tabloların Unsurlarının Değerleme Ölçüleri

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir.

Değerleme kavramının özünde subjektiflik barındırması bu konuyu muhasebenin önemli ve karmaşık konulardan biri haline getirmiştir. Muhasebenin objektif ve gerçeğe uygun bilgiler sunma sorumluluğunun bulunması, değer ile muhasebedeki değerlendirme sürecinin birbirinden ayrılması sonucunu getirmiştir⁴¹.

Finansal tablolarda özellikle UFRS'nın uygun gördüğü, değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir:

- a) *Tarihi Maliyet*: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya

⁴⁰ TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS**, s. 10.

⁴¹ Hüseyin Tokay, Ali Deran ve Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 7 – Sayı: 4, Aralık 2005, s. 93.

nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir⁴².

- b) Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihte kullanılan maliyet veya amortisman tabii tutulmuş maliyet tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır⁴³.
- c) Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- d) Gerçeğe Uygun Değer (Fair Value): Tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutardır⁴⁴.
- e) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- f) Net Gerçekleşebilir Değer: Stokların normal piyasa koşullarında satılması tahmin edilen satış fiyatından tahmini tamamlama ve tahmini satış maliyetinin

⁴² Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", **Mali Çözüm Dergisi**, ISMMMO, yıl: 18, sayı: 90, Kasım - Aralık 2008, ss. 25-26.

⁴³ Deloitte Assurance & Advisory, **First Time Adoption – A Guide to IFRS 1**, August 2004, s. 2.

⁴⁴ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, "UFRS (IFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 23, Eylül 2007, ss. 69-70.

düşülmesinden sonra oluşan değeridir. Stoklar mali tablolarda maliyet veya net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlenir⁴⁵.

- g) Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.
- h) Kullanım değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir⁴⁶.
- i) Defter Değeri: İşletmenin sahip olduğu bir varlığın muhasebe defterlerinde kayıtlı bulunan değerini ifade eder. Varlıkların çoğu, defterlerde tarihi maliyetleriyle kayıtlı bulunduğu ndan, bu varlıkların defter değerleri, onların piyasa değerlerini yansıtmaz⁴⁷.
- j) Net Defter Değeri: Defter değeri kavramıyla ilgili olarak çok sık kullanılan bir terim, "net defter değeri"dir. Net defter değeri, amortisman a tabi bir sabit varlığın defter değerinden, birikmiş amortismanı çıkarılarak hesaplanır. Bir sabit varlığın satışından sağlanan kar ya da zarar, sabit varlığın satışından sağlanan gel irle, sabit varlığın net defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.
- k) Geri Kazanılabilir Tutar: UMS 36 geri kazanılabilir tutarı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlar.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu ölçüm esası cari değerlerden uzak olduğu bu nedenle de finansal tabloların işletmenin durumunu doğru göstermediği için eleştirilmiştir. Tarihi

⁴⁵ İSMMM O, **Finansal Raporlamada Yenilikler**, İstanbul: İSMMM O Yayınları No: 93, 2007, s. 11.

⁴⁶ Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", s. 29.

⁴⁷ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, s. 66.

maliyet değerleri üzerinden yapılan raporlamaya yneltiren eleştiriler sonucunda gerçeğe uygun değer kavramı uygulama alanı bulmuştur. 1988 yılına kadar standartlarda gerçeğe uygun değer kavramı sadece varlıkların değerlerinin tespitinde öngörülse de 1988 yılında UMS 19 Personele Sağlanan Faydalar Standardı ile bu değer yükümlülükleri de kapsama alanına almıřtır⁴⁸.

Hem UFRS, hem de Amerikan Muhasebe Standartlarında varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden lmlenmesi esastır⁴⁹. Örneğin, stoklar standartlara göre maliyet veya net gerçekleşebilir değerden kk olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.

1.4. Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı

UFRS bütün ticari, sanayi, finansal ve benzer alanlarda faaliyet gösteren kar amaçlı işletmelerin genel amaçlı ve diğer finansal tablolarında uygulayacakları temel prensipleri sunuyor. Ayrıca bu standartları kar amaçlı işletme dışındaki örgütler de uygulayabilir⁵⁰.

Finansal Raporlama Standartlarının farklı kurumlar tarafından farklı şekillerde belirlenmesi özellikle de Avrupa ile Amerika kıtası arasında önemli farklılıklar yaratmıştır (ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Avrupa’da Uluslararası Muhasebe Standartları). Oluşum süreci birbirinden önemli ölçüde farklılık gösteren bu

⁴⁸ Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer lsnn Kullanımı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 11 – Sayı: 1, Mart 2009, s. 171.

⁴⁹ Mehmet zkan ve Serkan Terzi, “Gerçeğe Uygun Değer lmnn Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi”, **Mali zm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 19, sayı: 92, Mart-Nisan 2009, s. 25.

⁵⁰ **UFRS'nin Kapsamı**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/index.htm>, (08 Temmuz 2009)

standartlar son dönemde yaşanan gelişmeler ile birbirine yakınlaşması gerektiğini ortaya koymuştur⁵¹.

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir. Muhasebe standartları, muhasebeci tarafından hangi nitelikte işlem ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla sunulacağını belirler⁵².

Daha geniş olarak tanımlarsak,

*“Muhasebe Standardı, muhasebe konularında uygulama birliği sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal oluş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, gelir tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirileri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gereken kurallar birliği anlamına gelmektedir”*⁵³.

Görüldüğü üzere muhasebe standartları işletmeler ve ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle muhasebe standartlarının benimsenerek doğru bir biçimde uygulanması gerekir.

⁵¹ Cengiz Özkan, **Türkiye’de Muhasebe Standartları Değişiyor**, Türkiye Muhasebe Sitesi, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozkan/001/> (08 Temmuz 2009)

⁵² Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s. 4

⁵³ Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 18, Nisan 2003, s. 35.

1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Geçen Terimlerin Açıklaması

Standartlarda Uyumlaştırma (Harmonization) ve Yakınsama (Convergence): Uluslararası muhasebede uyumlaştırma; daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının arasındaki farklılıkları gidermeye yönelik çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir. Günümüzde “uluslararası standartlar” olarak ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) veya yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kabul edilmektedir.

Muhasebede uluslararası yakınsama ise, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları seti geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışması anlamındadır. Gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları seti geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir⁵⁴.

UFRS 1’de geçen önemli terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir⁵⁵:

Koridor yaklaşımı: Bir işletmenin emeklilik sonrası faydalara ilişkin yükümlülükleri hakkındaki en iyi tahminine ilişkin aralıktır. Bu aralığın dışında, gelecek yıllarda aktüeryal kar ve zararların mahsup edileceğini farz etmek mantıklı değildir.

Geçiş tarihi: Bir işletmenin, UFRS’na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında UFRS çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır.

⁵⁴ Sinan Aslan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 23, Temmuz 2004, s. 94.

⁵⁵ **UFRS 1 Uygulama Örneği**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, http://www.denetimnet.com/Pages/UFRS_UMS.aspx, (10 Temmuz 2009).

Tahmini maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibariyle varlık ve borcu muhasebeleştiği ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır⁵⁶.

Bilanço dışı bırakma: Bir finansal varlık veya borcun veya finansal varlık veya borcun bir kısmının işletmenin bilançosundan çıkartılmasıdır. Genelde bu tür çıkartmalar önceki esaslara göre varlık veya borç gibi değerlendirilirken, UFRS'na göre gelir veya gider olarak gösterilmesi gereken tutarlardır.

UFRS'lere göre ilk kez düzenlenen finansal tablolar: UFRS'nın ilk kez uygulandığı, UFRS ile açık ve koşulsuz uyumun ifade edildiği ilk yıllık finansal tablolardır.

UFRS' mı ilk kez uygulayan işletme: UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları sunan işletmedir⁵⁷.

Finansal riskten korunma aracı (Hedging): Gerçeğe uygun değerinin veya nakit akımlarının finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akımlarındaki değişiklikleri dengelemesi beklenen türev araç veya (sadece döviz kuru riskinden korunma amaçlı işlemler için) türev olmayan finansal varlık veya borçtur⁵⁸.

Açılış UFRS bilançosu: Bir işletmenin UFRS'na geçiş tarihindeki (yayınlanmış veya yayınlanmamış) bilançosudur.

⁵⁶ Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyemin Öztürk, “UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama - Örnekler)”, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 1156.

⁵⁷ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Ek A.

⁵⁸ UFRS 1 Uygulama Örneği, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, http://www.denetimnet.com/Pages/UFRS_UMS.aspx, (10 Temmuz 2009).

UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri: UFRS'nı ilk kez uygulayan işletmenin UFRS'nı uygulamasından hemen önce kullanmış olduğu muhasebe prensipleridir.

Raporlama tarihi: Finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir⁵⁹.

İsteğe Bağlı Muafiyetler: İsteğe bağlı muafiyetler işletme birleşmeleri, tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme, çalışanlara sağlanan faydalar, birikimli çevrim farkları, bileşik finansal araçlar, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar ile önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanmasını içerir⁶⁰. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayan bir işletme bu muafiyetlerden birini veya birkaçını uygulamamayı seçebilir.

⁵⁹ Ercan Beyazıt, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: TESMER Yayın no: 67, 2006, s. 313.

⁶⁰ **UFRS 1 Uygulama Örneği**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, http://www.denetimnet.com/Pages/UFRS_UMS.aspx, (10 Temmuz 2009).

2. FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARTLAŞMA

2.1. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması

Muhasebe sistemlerini etkileyen unsurlarda görünen benzerlikler, ülkelerde uygulanan muhasebe sistemlerindeki benzerliklere neden olmuştur. Buna dayanarak muhasebe sistemlerini:

- İngiliz – Amerikan Modeli
- Kıta Avrupası Modeli
- Karma Ekonomi Modeli
- Güney Amerika Modeli

olarak dörde ayırmak mümkündür⁶¹.

2.2. Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar

Muhasebe sistemleri genel çerçeve olarak devlet tarafından belirlense de ülkelerde her bir alana ait özel kurumlar, bu alana ait daha detaylı karar alarak muhasebe sisteminin detaylarını belirlemektedir. Bu açıdan muhasebe sisteminin gelişimine ait dört yaklaşım ortaya atılmıştır⁶²:

- a. Makroekonomik Yaklaşım; ülkenin makroekonomik amaçları doğrultusunda tasarlanan ve bu amaçlardan türetilen muhasebe uygulamalarıdır.
- b. Mikroekonomik Yaklaşım; işletmeler düzeyindeki mikroekonomik ilkelere geliştirilen muhasebe uygulamalarıdır ve işletmelerin amaçlarını

⁶¹ Nail Sanlı, "Global Muhasebe Standartları", *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, yıl: 12, sayı: 60, Temmuz-Ağustos 2002, s. 28.

⁶² Frederick D. S. Choi ve Gary K. Meek, *International Accounting*, 6th Edition, USA: Prentice Hall, 2008, s. 34.

gerçekleştirmelerine odaklanmışlar.

- c. Bağımsız Disiplin Yaklaşımı; işletme uygulamaları ve geçici gelişmelerden türeyen muhasebe uygulamalarıdır.
- d. Tekdüzen Yaklaşım; hükümet ya da düzenleyici kuruluşlar tarafından yönetsel kontrol aracı olarak standart hale getirilen muhasebe uygulamalarıdır. Bu yaklaşımda; değerlendirme, açıklama ve sunuma ilişkin ilkeler hükümetler ya da düzenleyici kuruluşlar tarafından tekdüzen ve daha kolay hale getirilir.

Bu değişik uygulama bakımından hatta bir devlet içerisinde bile farklı alanlarda denetleme yapan özel kurumlar kendi alanlarına uygun uygulamalar getirerek muhasebe ve raporlama sisteminde farklılıklara yol açmıřlardır⁶³.

Değişik ülkelerin kendine özgü sosyo-ekonomik ve politik yapıları, teknolojik gelişim düzeyleri, yasal düzenlemeleri, kültür ve gelenekleri onların muhasebe yapılarını etkilemiş, ülkeden ülkeye değişen farklı muhasebe sistemlerinin uygulanmasına yol açmıřtır⁶⁴. Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yapılagelişler oluşmuştur⁶⁵. Ülkelerdeki finansal raporlama farklılıklarını anlamak ve açıklamak için ülkelerin finansal raporlama benzerliklerini ve bunları etkileyen faktörleri anlamak gerekmektedir. Ülkeler açısından farklı muhasebe sistemlerinin uygulanmasının nedenini araştıran bilim adamları:

⁶³ Bülent Üstünel, “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMÖ, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s. 18.

⁶⁴ Aslan, s.93.

⁶⁵ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMÖ, yıl: 12, sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s. 72.

- Hukuk Sistemi ve Yasal Düzenlemeler
- İşletmelerin Sermaye Kaynakları
- Vergi ve Raporlama Sistemi Arasındaki İlişki
- Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik
- Kültür ve Tarihi Geçmiş

gibi faktörlerin önemli olduğu kanısına varmışlar⁶⁶.

2.2.1. Devletin Hukuk Sisteminin ve Yasal Yapısının Muhasebe Sistemine Etkisi

Yönetim muhasebe bilgisi için genel olarak hiçbir sıkı düzenleme uygun görülmemekte, işletmelerin kendilerine uygun yöntemleri kendi seçimlerine bırakılması öngörülmektedir. Bu konuda sadece vergi yasaları yeterli bulunmaktadır⁶⁷. Buna rağmen Fransa, Belçika gibi bazı ülkelerde muhasebe detaylarına kadar düzenlenmektedir.

Ülkelerin muhasebe sistemini de etkileyen hukuk sistemleri genel olarak geleneksel ve Roma hukuku olarak iki grupta toplanmaktadır⁶⁸.

a. Geleneksel Hukuk (Common Law)

Özel yargılara dayalı hukuk sisteminin geçerli olduğu İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada, İrlanda, Yeni Zelanda gibi ülkelerde muhasebe ve finansal

⁶⁶ Barry Elliot ve Jamie Elliot, **Financial Accounting and Reporting**, 9th Edition, UK: Pearson Education Ltd, 2005, s. 134 Aktaran: Masum Türker ve Engin Yarbaşı, "Globalization and Financial Reporting in Turkey", **The Effects of Globalization on Financial Reporting**, 25-29 May 2005 Conference Proceedings, İstanbul Commerce University Publications, 2005, s. 59.

⁶⁷ David Alexander ve Christopher Nobes, **Financial Accounting, An International Introduction**, 2nd Edition, London: Pearson Education, 2007, s. 48.

⁶⁸ Volkan Demir, "Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar", s. 81.

raporlama uygulamalarında yorumlara çok yer verilmektedir. Muhasebe ve finansal raporlama kuralları hukuk sisteminden doğmamıştır. Genellikle muhasebe ile ilgili düzenlemeler bağımsız mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanmakta ve yürütülmektedir.

Anglo-Sakson ülkeler olarak da adlandırılan bu ülkelerde finansal raporlama hukuki düzenlemelere uygunluktan çok işletmelerin durumunu gerçeğe uygun bir biçimde yansıtmaya odaklandığına, profesyonellerin yorum ve hükümleri ağırlık taşımaktadır⁶⁹.

b. Roma Hukuku (Code Law)

Fransa, Almanya, Belçika, Hollanda, İspanya, Portekiz, Japonya gibi Roma Hukuku geleneğine sahip ülkelerde kanunların son derece ayrıntılı, yoruma yer bırakmayacak kadar esneklikten uzak bir biçimde düzenlendiği görülmektedir⁷⁰. Bu sistemi uygulayan ülkelerde devlet muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları da dahil olmak üzere günlük hayatın birçok unsurunu düzenleyen detaylı yasalar yaparlar. Bu nedenle de bu ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanma oranları çok düşüktür.

Aşağıdaki tabloda Geleneksel Hukuk ve Roma Hukuku ülkeleri arasında muhasebe sistemi açısından farklılıklar yer almaktadır⁷¹.

Geleneksel Hukuk (Common Law)	Roma Hukuku (Code Law)
Muhasebe sistemi gerçeğe uygun sunum, şeffaflık ve tam açıklama kavramları etrafında şekillenmiştir	Muhasebe yasal düzenlemeler çerçevesinde şeffaf olmayan ve yetersiz açıklamalar ile şekillenmiştir
Finansal Muhasebe ve Vergi Muhasebesi	Finansal Muhasebe ve Vergi Muhasebesi

⁶⁹ Müge Saltoğlu, “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 7 – Sayı: 1, Mart 2005, s. 101.

⁷⁰ Saltoğlu, s. 101.

⁷¹ Volkan Demir, “Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar”, s. 82.

arasında ayırım bulunmaktadır	uygulamaları birbirinin içine girmiştir
İşletmeler için finansman kaynağı ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından sağlanmakta ve finansal raporlama yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır	İşletmelerin finansman kaynakları genellikle bankalar, kredi kuruluşları ve hükümetlerdir ve finansal raporlama kreditorleri korumayı amaçlamaktadır
Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar özel sektör faaliyetleri ile ilgilenmektedir	Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar genellikle kamu sektörü faaliyetleri ile ilgilenmektedir
Muhasebe uygulamalarında ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleği önemli bir rol oynamaktadır	Standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin çok az etkisi bulunmaktadır

Tablo 1. Hukuk Sistemi Açısından Ülkelerin Muhasebe Sistemleri

2.2.2. İşletmelerin Sermaye Kaynağının Muhasebe Sistemine Etkisi

İşletmelerin sermaye gereksinimlerini karşılayan kaynaklar açısından ülkeleri iki ana gruba ayırabiliriz⁷²:

- a. Amerika, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerin yer aldığı ilk grupta firmalar halka açılarak sermayelerini tasarruf sahiplerinden ve bireysel borçlanmalardan (bono ihracı ve yatırım fonları) sağlamaktadırlar.

Bu şartlar altında finansal tablolar, özellikle hisse senedi ve bono

⁷² Servet Özkök, "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMÖB Yayın Organı, Sayı 2, Ekim 2000, s. 88.

sahiplerinin beklentileri doğrultusunda hazırlanmaktadır. Esas olan finansal tabloların firmanın ekonomik performansını yansıtması, firma hakkında bilgi sahibi olmak isteyen herhangi bir yatırımcının bu bilgileri kullanarak hem firmanın faaliyetlerini kavraması hem de aynı sektörde bulunan diğer firmalarla karşılaştırma yapabilmesidir. Bu ülkelerdeki sistem tamamen yatırımcının korunması (bilgilendirilmesi) esasına dayanmaktadır. Almanya ve Japonya'nın içinde bulunduğu ve çoğunluğu oluşturan diğer grupta ise finansal tablolar, firmaların ekonomik performansını yakalamak yerine genel olarak vergi ve diğer kanunlardaki hükümler doğrultusunda düzenlenmektedir.

- b. Amerika İngiltere ve Kanada'nın aksine Almanya ve Japonya'da, çok az sayıda firma halka açılarak sermayesini küçük yatırımcıdan sağlamaktadır. Mukayeseli olarak daha küçük bir borsaya sahip Almanya'da firmalar finansman ihtiyaçlarını çok sayıda ve büyük ölçekli bankalardan ve kamu kesiminden karşılamaktadırlar.

Sonuç olarak, firmaların sermayelerinin küçük yatırımcıya açılmadığı Almanya ve Japonya gibi ülkelerde, finansmanı sağlayan gerek bankalar gerekse diğer finansörler doğrudan firma kayıtları üzerinde inceleme yapabilecek güce sahip olduklarından, finansal tabloların hazırlanmasında kamuyu bilgilendirmekten çok kanun hükümlerine uyulması önem kazanmıştır⁷³.

2.2.3. Vergi ve Raporlama Sistemi Arasındaki İlişkinin Muhasebe Sistemine Etkisi

Birçok ülkede vergi mevzuatı muhasebe ile ilgili uygulamaların temelini oluşturmaktadır. Almanya ve İsveç gibi ülkelerde işletmeler gelir ve giderlerini vergisel

⁷³ Özkök, s. 89.

amaçlar çerçevesinde muhasebeleştirmektedir ve vergi ile muhasebe uygulamaları aynı ya da benzer özellikler taşımaktadır. Bu gibi düzenlemelerin yapıldığı ülkelerde görülen vergiden kaçınmak amacıyla karın düşük gösterilme eğilimi raporlamayı ve yatırım kararı verecek olan finansal tablo kullanıcılarını da etkilemektedir⁷⁴.

ABD ve Hollanda gibi bazı ülkelerde ise vergi ve muhasebe uygulamaları genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre yürütülmektedir. Vergilendirme dönemlerinde muhasebe sisteminden elde edilecek bilgiler ve bunun üzerine yapılan bir takım düzeltmeler, vergi yükümlülüğünü hesaplamak için kullanılmaktadır.

Örneğin, ABD’de bulunan Muhasebe Standartlarını belirleyen bir kurum olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kuruluşundan itibaren yatırımcılara ve kreditoörlere sağlanan muhasebe bilgisinin karar almaya yönelik faydasını arttırmayı benimsemiş, kanun yapıcılar, vergi toplayıcılar ve diğer kurumların bilgi ihtiyacını ise nisbi olarak önemsiz görmüştür⁷⁵.

Ülkelerin vergi ve muhasebe uygulamalarının aynı veya benzer olmasının nedeni, o ülkelerdeki mali otoritenin finansal tablo bilgilerini vergi gelirlerini saptama amacıyla kullanıyor olmasıdır⁷⁶.

2.2.4. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik

Ekonomik gelişmişlik seviyesi aynı zamandamuhasebe mesleğinin gelişimini, işletmelerin karşılaştığı işlemlerin niteliğini ve bu işlemlerde kullanılan muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Refah seviyesi yüksek olan ve sanayileşmiş ülkelerin muhasebe sistemi oldukça gelişmiştir. Bunun nedeni ekonomik gelişimle birlikte işlemlerin karmaşıklaşması, yeni alanlarda yeni sorunlarla yüzleşme ve bu sorunların çözülmesiyle üretilen yöntemlerdir. Örneğin günümüzde gelişen hizmet sektörü kendi

⁷⁴ Alexander ve Nobes, s. 75.

⁷⁵ Felix Pomeranz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Muhtemel Geleceği”, Fatih Coşkun Ertaş (çev.), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 17, Ocak 2003, s. 94.

⁷⁶ Volkan Demir, “Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar”, s. 87.

beraberinde yeni hesap ve hesaplama yöntemlerini de getirmektedir⁷⁷. Bu konuda ülkelerde muhasebe denetiminin gelişimi de çok önemlidir.

Ekonomik gelişimle genelde aynı oranda gelişen muhasebe profesyonelliğinin gücü, boyutu ve yeterliliği de muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. İyi örgütlenmiş muhasebe sisteminin olmadığı ülkeler muhasebe politikalarını diğer ülkelere alarak uyumlaştırmaktalar. Örneğin İngiltere, ABD gibi devletler muhasebe sisteminin geliştiği ülkelerdir. Bu nedenle dünyadaki muhasebe ilkelerinin oluşmasında bu ülkelerin önemli bir etkisi vardır⁷⁸.

2.2.5. Kültür ve Tarihi Geçmişin Muhasebe Sistemine Etkisi

Herhangibir sosyal süreç gibi muhasebenin gelişimi de ulusal kültür ve kurumsal çevreden etkilenmektedir. Kültürel değişkenler ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerin temelidir⁷⁹.

Geert Hofstede, kültürün işletme ve ilgili konulardaki önemi üzerinde duran yazarlardan biridir. Hofstede, kültürü bir değer sistemi olarak görmüş, ona sosyal anlamlar, değerler, inançlar ve semboller yükleyerek açıklamaya çalışmıştır⁸⁰. Hofstede'den sonra 1988 yılında Sydney Gray bu teoriyi geliştirmiş ve muhasebeye uygulamıştır.

Gray, Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe alt kültüründeki uygulamaları etkileyen dört boyut tanımlamış ve bunlara muhasebe değerleri adını vermiştir. Bunlar⁸¹:

- Profesyonellik – Statükocu Kontrol,

⁷⁷ Choi ve Meek, s. 31.

⁷⁸ Alexander ve Nobes, s. 76.

⁷⁹ Volkan Volkan Demir, "Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMÖB Yayın Organı, Sayı 28, Nisan 2009, s. 78.

⁸⁰ John Flower ve Gabi Ebbers, **Global Financial Reporting**, New York: Palgrave, 2002, s. 52.

⁸¹ Flower ve Ebbers, s. 54.

- Tekdüzecilik - Esneklik,
- Tutuculuk - İyimserlik,
- Şeffaflık - Gizlilik değerleridir.

Bunlardan ilk ikisi muhasebede düzenleyici sistem ve devlet kontrolü, üçüncüsü ölçü ve risk karşısındaki tutum, dördüncüsü ise açıklama ile ilgilidir.

2.3. Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı

Globalleşen dünyada sadece ulusal standartlara göre muhasebe ve raporlama sisteminin yeterli olmadığı açıktır. Karar verme durumunda olanlar karar verirken esas aldıkları finansal verilerin şeffaf, güvenli, daima aynı ve uluslararası diğer verilerle karşılaştırılabilir nitelikte olmasının garanti altına alınması ihtiyacını duymaktadır⁸².

İlk olarak 1959 yılında Büyük Avrupa Serbest Muhasebeciler işletmesinin kurucu üyelerinden Jacob Kraayenhof Uluslararası Muhasebe Standartlarının çalışmalarına başlanmasını ileri sürmüştür. 1961 yılında Avrupa Birliğine muhasebe sistemleriyle ilgili bilgi vermek için Groupe d'Etudes kuruluyor.

1966 yılında Kanada, İngiltere ve ABD profesyonel enstitüleri tarafından Muhasebeciler Uluslararası Eğitim Grubu (Accountants International Study Group) oluşturuluyor ve bununla da artık muhasebeyle ilgili ilk uluslararası kuruluşlar yapılandırılmaya başlıyor⁸³.

20. yüzyılın sonunda Uzak Doğu Asya, Latin Amerika ve özellikle 2000 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği'nde başlayan ekonomik durgunluk süreci kısa sürede gelişmekte olan ekonomilere de yansımış ve finansal ölçüm, muhasebe alanında karşılaştırılabilirlik ve gerçek durumun yansıtılabilirliği tüm sermaye piyasalarının ve çokuluslu şirketlerin en önemli ortak gereksinimlerinden biri

⁸² "IFAC'dan IASC'den Haberler...", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 11, Temmuz 2001, s. 103.

⁸³ Choi ve Meek, s. 252.

haline gelmiştir⁸⁴.

Ekim 1972’de Sydney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973’ de gerçekleşmiştir⁸⁵.

29 Haziran 1973’te Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nin muhasebe örgütleri arasındaki anlaşma esasında uluslararası muhasebede bir araya gelmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK, International Accounting Standards Committee - IASC) yapılandırılmıştır. IASC üyeleri öncelikle aralarında iki maddeden oluşan anlaşma, bundan sonra ise “Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirilerine Başlangıç” adlı IASC’nun çalışmalarının kapsamını, standartların temelini, amacını ortaya koyan bildiri yayımlamıştır⁸⁶. 1981 yılında ise kuruma Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirmek için tam yetki verilmiştir⁸⁷.

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlara uyumlu olması

⁸⁴ Cansen Başaran, “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru...”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 11, sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001, s. 156

⁸⁵ Bostancı, s. 76

⁸⁶ Oktay Güvemli. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**. 4. Cilt. İstanbul: Proje Danış, 2001, ss. 583-584

⁸⁷ **History**, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun resmi sitesi, <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/History.htm>, (15 Temmuz 2009)

gerekmektedir⁸⁸.

2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı finansal tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini onaylaması sonucunda, tüm dünyada özellikle de Avrupa'da yeni ve karmaşık bir dönem başlamıştır⁸⁹. Bu döneme kadar dünyada yaygın kullanımda olan Amerikan Standartlarının (US GAAP) yerini UFRS'na bırakması da görülmektedir⁹⁰. Finansal Raporlama Standartlarının ülkelerde uygulanmaya başlanmasıyla birlikte ABD'de bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Standartları ile UFRS arasında yakınsama çabaları da başlatılmıştır⁹¹. Bu durumda Amerikan Sermaye Piyasalarında menkul kıymetleri işlem gören Avrupa Birliği ülkelerindeki şirketler, finansal tablolarını Amerikan Muhasebe Standartlarına göre yeniden düzenleme durumu ile karşılaşmayacak ve şirketlerin sermaye piyasası borsasına girişi hem deha kolay hem de daha az maliyetli olacaktır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının finansal piyasaların sağlıklı işlemesi bakımından ne kadar önemli olduğu Enron ve benzeri skandallar sonucu daha iyi anlaşılmıştır⁹².

2.4. Standartların Olumlu ve Olumsuz Yanları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. En geniş anlamıyla muhasebe ve finansal raporlamada küreselleşme ve standartlaşma uygulama

⁸⁸ Bostancı, s. 73

⁸⁹ **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Sunum ve Açıklama Kontrol Listesi 2007**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.net/Pages/UFRSSunumveA%C3%A7%C4%B1klamaKontrolListesi.aspx> (18 Temmuz 2009).

⁹⁰ Mustafa A. Aysan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 34, Nisan 2007, s. 55.

⁹¹ Yıldız Akbulut, "Kavramsal Çerçeve Yapılması Düşünülen Değişiklikler (IASB-FASB Ortak Projesi)", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 3, Eylül 2007, s. 20.

⁹² Yüksel Koç Yalkın, "AB ve ABD'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 19, Temmuz 2003, s. 26.

kolaylığının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Küresel standartlaşmanın varolduğu bir sistemde kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır⁹³. Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir⁹⁴;

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

Muhasebe standartlarının uygulanmasıyla dünyada tek tip muhasebe standartlarının oluşturulması amaçlanmaktadır⁹⁵. Muhasebe standartlarının tek düzen olması bazı bilim adamları tarafından olumsuz karşılanmıştır. Tekdüzeliliğin olumsuz yanı ise muhasebenin sert otoriteye dayanarak gelişemeyeceği, eğer tek bir otorite tarafından belirlenirse çok sayıda standart oluşturulması gerektiği gösterilmektedir. Buna alternatif ise standartların birkaç standart geliştiricisi tarafından sunulması ve

⁹³ Ümit Gücenme, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 5, Ocak 2000, s. 7.

⁹⁴ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 16, sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.27.

⁹⁵ Mustafa A. Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 40, Ekim 2008, s. 47.

bunlardan en uygun olanının ise işletmeler tarafından seçilmesi verilmektedir⁹⁶. Bundan başka standartların yaptırım gücünün olmaması ve sadece yol gösterici mahiyette olması da eleştirilmiştir⁹⁷.

Araştırmalara göre muhasebe standartlarının uygulanmama nedenlerinden başlıcası bu standartların yaptırım gücünün olmaması, diğer bir neden bilinmediği ve bu konuda yeterince uzman bulunmaması ve standartların faydasına inanılmamasıdır⁹⁸.

Vergi muhasebesi anlayışının hakim olduğu ülkelerde muhasebe standartları gereklerinin vergi düzenlemeleri içerisinde yer almaması ve bu nedenle uygulama zorunluluğunun bulunmaması da standartların hayata geçirilmesini güçleştiren faktörlerdendir⁹⁹.

Eleştirilere rağmen muhasebe standartları devletler ve işletmeler tarafından olumlu karşılanmakta ve uygulanmaktadır. Bu standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür¹⁰⁰:

- a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibarı ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- b) İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

⁹⁶ Syham Sunder, "Tekdüzen Raporlama Standartlarının Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli?", (çev. Bilgehan Alagöz), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 31, Temmuz 2006, ss. 6-10.

⁹⁷ Nazım Hikmet, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 10, Nisan 2001, s. 71.

⁹⁸ Mehmet Civan ve Ekrem Kara, "Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 14, Ekim 2002, s. 76.

⁹⁹ Ümit Gücenme, "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 19, Temmuz 2003, s. 27.

¹⁰⁰ Akgül, Akay, s. 5.

- c) İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.
- d) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

2.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş

Bir çok ülkelerde finansal tabloları hazırlayanlar ve kullananlar kamuoyunu aydınlatmak ve uluslararası firmalar arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla, aynı muhasebe ilkelerinin benimsenmesi talebi içindedirler. İşletmelerde uygulanan değişik yasalar açısından farklı raporlama sistemleri bu işletmelerde maliyet ve psikolojik yıpranmaya neden olmaktadır¹⁰¹.

Standartların uygulandığı ilk günlerde standartlara kuruluşlar arasında “uyum”dan söz edilse de sonralar bu kelime “yakınsama” olarak değiştirildi. Çünkü yakınsama aynı anda aynı noktaya hareket eden bir çok ilgili taraf ve yüksek kalitede mesleki standartlar setinin dünya çapında kullanmasını daha yakından ifade ediyordu¹⁰².

Ülkeler muhasebe sistemlerini standartlara uyumlaştırma çalışmalarında şirketler hukukunu uyumlu hale getirerek iktisadi faaliyetler bakımından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmakta ve temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir finansal tablo biçimini oluşturarak, finansal tablolar arasında maksimum karşılaştırılabilirlik imkanı yaratmaktadır. Küreselleşme ile işletmelerin bilgi gereksinimlerinin artması aynı zamanda işletmelerin bilgi sistemlerinin de önemini arttırmış, işletme bilgi sistemlerinin en önemli bir alt sistemi olan muhasebe bilgi

¹⁰¹ Mustafa Uysal, TÜSİAD, **Finansal Raporlama Standartlarında Uluslararası Standartlara Geçiş (Panelden Konuşma ve Tartışmalar, 19 Aralık 2002)**, Temmuz 2003, s. 51.

¹⁰² Fermin Del Valle, “Küreselleşme, Standartlarda yakınsama ve Muhasebe mesleğine rehberlik eden ilkeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 40, Ekim 2008, s. 19.

sistemi de muhasebe sisteminin en önemli konusu haline gelmiştir¹⁰³.

UFRS'nın uygulanma süreci beraberinde bazı sorunları getirmektedir. Bu sorunlar¹⁰⁴:

a) UFRS'leri uygulayacak işletmelerin belirlenmesi

UFRS'lerin sadece borsaya kayıtlı işletmeler veya büyük ölçekli işletmeler ve bankalar tarafından mı yoksa aynı zamanda diğer (Örneğin, Küçük ve Orta Boyutlu İşletmeler (KOBİ)) tarafından da uygulanacağı standartlarda belirtilmemiştir. Bazı ülkelerde UFRS'lerin KOBİ'lerde de uygulanması zorunludur. Yurt dışında faaliyet gösteren veya konsolidasyonun sözkonusu olduğu KOBİ'ler ister istemez UFRS'lerle karşı karşıya kalmaktadır.

Bu sorun 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için bir UFRS yayınlanarak kısmen çözülmüştür¹⁰⁵.

b) UFRS'lerin anlaşılmasında, yorumlanmasında ve uygulamaya geçirilmesinde yaşanan sorunlar

Bu standartların genel kuralları belirlemesi ve olaylara panoramik açıdan görüş sağlaması uygulayıcıların anlama ve yorumlama sıkıntılarının yanı sıra model oluşturacak uygulamaların olmaması da işletmelere sorun yaşatmıştır.

c) Ülke yasalarında UFRS'lerin uygulanması ile ilgili bir yaptırımın olmaması

Standartlarda veya ülke yasalarında uygulama ile ilgili bir yaptırımın olmaması, mevcut yasal düzenlemelerin değiştirilmesinin kolay olmaması bu konuyla ilgili bir kanun değişikliğinin bir dizi başka yasal değişikliği de beraberinde getirmesi UFRS'lerin yaygınlaşmasını etkileyen diğer sıkıntıdır.

d) Standartlara ilişkin teknik sorunlar

¹⁰³ Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 3

¹⁰⁴ Yıldız Ayanoglu, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 3, Eylül 2007, ss. 102-108.

¹⁰⁵ IASB Resmi Sitesi, <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm>, (18 Temmuz 2009).

Standartların içerik olarak zorluğu, getirdiği yeni terimler ve gittikçe yükselen teknik seviyeleri pratikte bunların kabul görmesini daha da güçleştirmektedir. Şu an ülkeler UFRS'ni kabul etmeyen, kabul eden, sadece bazı özellikli firmalar için zorunlu kılan ve bütün firmalara zorunlu kılan olarak gruplandırılabilir¹⁰⁶.

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulayıcısı açısından ise devletler - yasama yoluyla belirleyen, özel sektör düzenleyici kuruluşlarca belirlenen ve standart belirleme yetkisini belli bir kuruluşa devreden olmakla üçe ayrılabilir¹⁰⁷.

UMS/UFRS uygulamasına geçiş etkin bir şekilde yönetilmesi gereken büyük bir projedir. Finansal kaynak ve insan kaynağı gerektirir. Genel olarak ulusal standartlar ile UMS/UFRS arasında önemli farklılıklar bulunabilmektedir ve bu geçiş dikkat ve konunun uzmanı kişilerin desteğini gerektirir. Bu değişim sürecini yaşayan şirketlerin en önem verdiği konunun iç yönetim raporlama sistemlerini, dış raporlama ile uyumlulaştırma çabaları olduğunu belirtmek gerekir. Henüz bu değişimi yapmamış olan şirketler, yeni raporlama sisteminin, analistlerin kendileri ile ilgili görüşlerini değiştireceğinden endişe etmektedirler¹⁰⁸.

Dünya uygulamalarına bakıldığında, uluslararası finansal raporlama standartlarının kendi ülkelerinde uygulamaya konulmasında, yasal düzenleme yoluyla ya UFRS'lere atıfta bulunulmuş, ya tam metnin aktarımında bulunulmuş ve tam çevirisini yaparak kendi ülke standardı olarak yada diğer yollarla standart numaraları farklı olmakla beraber özde uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlaştırarak yayımlanmıştır. Kanun ve düzenleme yoluyla finansal raporlama standartlarının uygulamaya konulmasında dünyada ve gelişmiş sermaye piyasalarında yakınsamanın niteliği aşağıdaki gibi olmuştur¹⁰⁹:

¹⁰⁶ Deloitte, **IFRS's in Your Pocket**, 2008, s. 15.

¹⁰⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, Ekim 2006, ss. 1-2.

¹⁰⁸ Başaran, s. 158

¹⁰⁹ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMÖ, yıl: 17, sayı: 80, Mart - Nisan 2007, s. 111.

	Tüm Ülkeler	Gelişmiş Sermaye Piyasaları
1. Meslek Örgütleri tarafından	%50	%70
2. Kanun ve Diğer Düzenlemelerle	%40	%25
3. Diğer Standart Koyucular tarafından	%10	%5

Tablo 2. UFRS'nın Ülkelerde Uygulama Yöntemleri

2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Kurumlar

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama alanında faaliyet gösteren önemli kurumlar¹¹⁰:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB, sonradan IASB)
- Avrupa Birliği Komisyonu (EC)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Birleşik Milletler (UN) Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları ile ilgili Hükümetler Arası Uzmanlar Çalışma Grubu (ISAR)
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Muhasebe Standartları Çalışma Grubu (OECD Çalışma Grubu)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Bu örgütlerden IASB özel sektör işletmelerini ve çıkarlarını temsil ediyor. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin yayımlayıcısıdır.

Avrupa Birliği Komisyonu da uygulanacak olan muhasebe standartları setinin

¹¹⁰ Choi ve Meek, s. 253.

belirlenmesinde yayınladığı direktifler, yönelgelerle rol üstlenmiş¹¹¹, Şubat 2001 tarihinde AB listesinde bulunan tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlamalarını zorunlu hale getirecek olan öneriyi Avrupa Parlamentosuna sunmuştur¹¹².

Avrupa Birliği Komisyonu, OECD Çalışma Grubu ve ISAR güçlerini uluslararası anlaşmalardan alan siyasi örgütlerdir. IFAC'ın önemli faaliyetleri ise muhasebede denetim, eğitim, etik ve kamu sektörü finansal raporlama standartlarının oluşturulması, teknik ve profesyonel bildirimlerin yayınlanması ve IFAC ve IASB beyanlarına uyumu desteklemektir. IOSCO sınırötesi yatırımı ve ticareti desteklemek amacıyla IASB'ye düzenleyici ve muhasebede uyumlu standartlar geliştirmekte yardımcı olan uluslararası kurumdur¹¹³. 2005 yılında IOSCO kendi üyelerine UFRS/UMS'nı uygulamayı öngörmüş, bu da standartların daha geniş bir çapta uygulanmasına yardımcı olmuştur¹¹⁴.

2.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumlarının başında amacı “Kamuoyuna açıklanan denetlenmiş finansal tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve dünya çapında benimsenmesini sağlamak¹¹⁵” olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK, IASC) gelmektedir.

IASC'ın standart oluşturma süreci, 1973 yılında kurulmasını izleyerek, 1998 yılının sonuna değin üç ayrı evrede analiz edilmektedir. IASC'ın ilk standartları oluşturarak benimsetmeye çalıştığı birinci evrede, benzer muhasebe işlemleri için, hem

¹¹¹ Tamer Aksoy, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 15, sayı: 71, Nisan-Mayıs-Haziran 2005, s. 192.

¹¹² Aylın Poroy, “Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 15, Temmuz 2002, s. 108.

¹¹³ Choi ve Meek, s. 254.

¹¹⁴ Oktay Güvemli, “Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 17, Ocak 2003, s. 118.

¹¹⁵ Deloitte Touche Tohmatsu, **Uluslararası Muhasebe Standartları**, Mayıs 2001, s.5.

kıyaslamaya temel alınacak uygulamaya hem de kabul edilebilir alternatif uygulamalara izin vermiştir. Sonuç olarak, IASC'ın ilk 15 yıllık dönemine ait 26 UMS, uygulamada oldukça geniş bir muhasebe ilke ve kuralları yelpazesinin kullanımına izin vermekteydi. Diğer bir deyişle, bu ilk dönemde, uyumlu bir kurallar setinin geliştirilmesi yerine, farklılaşan ulusal standartların sistematik bir biçimde derlenmesi ve hazırlanması çalışmaları belirleyici olmuştur. Bir geliştirme projesi olarak, ikinci evreyi karakterize eden, 1990 yılı haziran ayında, IASC'ın, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği başlıklı Tasarı Çalışması'nın gerekleriyle paralel olarak, 'geliştirme projesi' kapsamındaki standartlar üzerinde yeniden çalışmaya başlamasıdır. IASC'ın üçüncü evresini karakterize eden "Esas Standartlar Programı"nın çalışma programı ise, IOSCO'nun Teknik Komitesi ve IASC'ın yönetim kurulu tarafından ortak bir basın açıklamasıyla ilan edilen çalışma planıyla gündeme gelmiştir. IASC'ın tarihinde önemli bir dönüm noktası oluşturan 1995 yılında, IASC ve IOSCO (Uluslararası Hisse Senetleri Komiteleri Organizasyonu) arasında yapılan resmi bir anlaşma doğrultusunda, "esas standartların" geliştirilmesi ve IOSCO'nun vereceği destek karşılığındaki taleplerinin belirlenmesi hedeflenmiştir¹¹⁶. IOSCO – IASC'ın belirlediği muhasebe standartlarının kendi üyelerinin hukuksal yapısına uygunluğunu denetlemektedir¹¹⁷.

2.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında kuruluşundan itibaren IFAC standartların geliştirilmesi, mesleki rehberlik ve mesleğin her alanında çalışan muhasebecileri etkileyen konular üzerinde özel konular yapmaya kendini adanmıştır¹¹⁸. IFAC, dünyanın her yanından, 2,5 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 157 üye kuruluşan oluşmaktadır¹¹⁹. Amacı “muhasebe mesleğinin gelişmesi ve muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebecilere devamlı olarak yüksek kalitede hizmet şartlarının sağlanması” olan bu

¹¹⁶ Özgür Özmen Uysal, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 17, Ocak 2006, s. 93-95

¹¹⁷ **The IASB and the IOSCO**, Uluslararası Muhasebe Standartlarının resmi sitesi, <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>, (15 Temmuz 2009)

¹¹⁸ “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, Aylin Poroy (çev.), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, s.27.

¹¹⁹ IFAC Resmi Sitesi, <http://www.ifac.org/>, (18 Temmuz 2009).

örgütte profesyonel muhasebe kuruluşlarının uluslararası boyutta işbirliği sağlanmaktadır¹²⁰. IFAC üyeliği profesyonel muhasebe kuruluşlarına şebekeleşme, uluslararası standartların gelişiminde yer alma gibi önemli yararlar sağlar. IFAC'ın üye kuruluşları hep birlikte yüksek kaliteli mesleki standartlarla tanımlanan, uluslararası mesleğin gelişimi taahhüdünü yerine getirirler¹²¹.

1981 senesinde IFAC üyeleri de IASC çatısında birleşerek IASC'a Uluslararası Muhasebe Standartlarını belirleme ve yayınlama hakkı tanınıyor¹²².

Dört önemli standart kurulu vardır¹²³:

- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB)
- Uluslararası Denetim ve Sigorta Standartları Kurulu (IAASB)
- Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu (IESBA)
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

2.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

1 Nisan 2001 senesinde Uluslararası Muhasebe Standartları'nın belirleyici örgütü olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kuruluyor¹²⁴. Önemli bir yapısal dönüşüm olarak, yeni kurumsal yapısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), daha önceki yapıyla (IASC) kıyaslandığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır: Öncelikle, kurula atanma önceliği, ulusal temsil temelindense, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir. Bunun yanı sıra, kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya

¹²⁰ Choi ve Meek, s. 273.

¹²¹ “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Yeniden Yapılanıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, s. 26.

¹²² **History**, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun resmi sitesi, <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/History.htm>, (18 Temmuz 2009).

¹²³ IFAC Resmi Sitesi, <http://www.ifac.org/>, (18 Temmuz 2009)

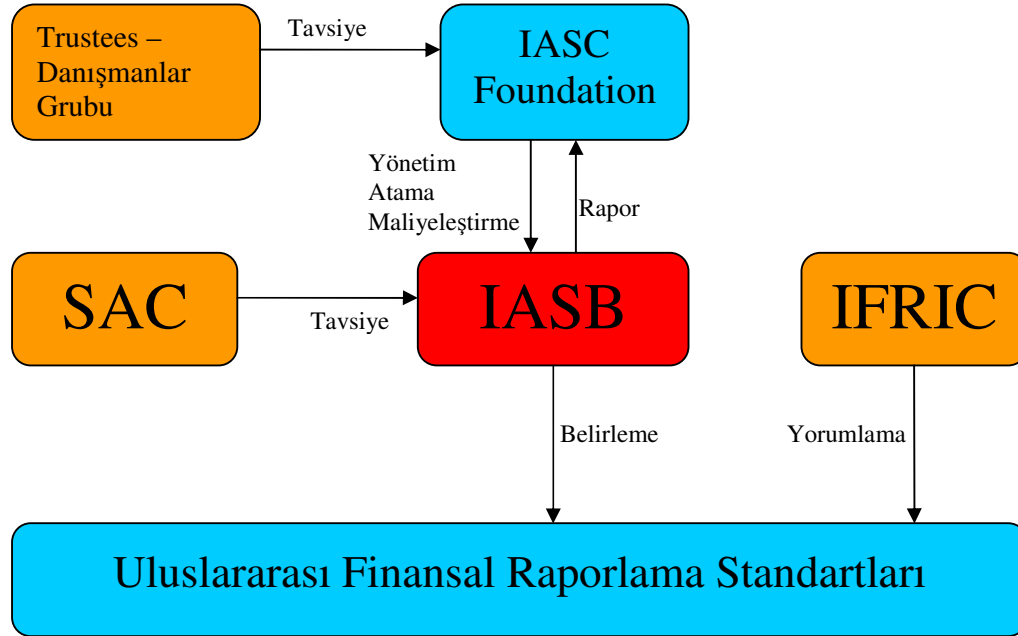
¹²⁴ **IASB and the IASC Foundation**, IASB'nin resmi sitesi, http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0A5A767C-E7DE-49E5-8B12-499F62F8870C/0/who_we_are.pdf, (18 Temmuz 2009)

başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri yalnızca kurulda çalışmak üzere değil, fakat aynı zamanda, ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır¹²⁵.

Şu anda UFRS'ni belirleyen IASB - Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Standards Committee Foundation - ISCF) tarafından yönetilmekte, maliyeleştirilmekte ve üyeleri de bu Vakıf tarafından atanmaktadır.

ISCF'nin iki önemli kolundan biri – Danışmanlar (Trustees), diğeri ise IASB'dir. Danışmanlar – IASB üyelerini, yıllık bütçesini belirlemektedir.

Aynı zamanda IASB – ISCF'ye faaliyet raporu vermektedir (Şekil 1)¹²⁶.



Şekil 1. IASB'ın Örgüt Yapısı

¹²⁵ Uysal, s. 97

¹²⁶ **Organizational Structure**, IASB Resmi Sitesi, <http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm> (18 Temmuz 2009)

Merkezi Londra’da yerleşen IASB devlete bağlı olmadan çalışan, Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) belirleyicisidir. IASB üyeleri dokuz farklı ülkeden ondört üye olmakla farklı muhasebe alanlarından gelmektedirler. Kurul finansal tabloların net, karşılaştırılabilir olmasını sağlayan basit ve uygulanabilir muhasebe standartları belirlemektedir. IASB uyumluluğu sağlamak için diğer milli muhasebe standartları belirleyicileriyle de işbirliği yapmaktadır¹²⁷. IASB’nin amaçları arasında aşağıdakiler yer almaktadır¹²⁸:

- Yüksek kaliteli anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak.
- Standartların şeffaf ve karşılaştırılabilir raporlamaya yön vermesini sağlamak.
- Ulusal ve uluslararası standart sağlayıcılarla işbirliği yaparak standartlarda uyumlaştırma ve yakınsama işlemlerine yardımcı olmak.

2.6.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla ilgili diğer bir kurum ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)’dir. ABD içerisinde Muhasebe Standartlarını belirleyen özel kurum olan FASB 1973 yılından faaliyet göstermektedir¹²⁹. Önce ABD ve bir çok diğer ülkelerde de geçerli olan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP), FASB tarafından yayımlanan “Statements of Financial Accounting Standards” başlıklı muhasebe standartlarıyla değiştirilmiştir¹³⁰. Kurum ile 18 Eylül 2002 tarihinde IASB arasında yapılan Norwalk anlaşması sonucunda Amerikan Muhasebe Standartlarıyla UFRS

¹²⁷ **About the IASB**, IASB Resmi Sitesi, <http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/About++the+IASB.htm>, (18 Temmuz 2009)

¹²⁸ Nalan Akdoğan, “Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın İlk Kez Uygulanmasında İlkeler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**, Kıbrıs, 17-21 Kasım 2005, s. 9.

¹²⁹ FASB Resmi Sitesi, **Facts About FASB**, <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>, (04 Ağustos 2009).

¹³⁰ R. Zafer Sayar ve Saim Üstündağ, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 18, Nisan 2003, s. 52.

arasında yakınsama çabaları başlatılmıştır¹³¹. Her iki kurulun mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili sorunlara yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme yükümlülüğünü temsil eden bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası niteliğindedir¹³².

¹³¹ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın ilk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 8 – Sayı: 1, Mart 2006, s. 2.

¹³² Orhan Çelik, “Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? – Aves İ.H.A.Ş. Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 8 – Sayı: 2, Haziran 2006, s. 6.

3. UFRS1 – ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULANMASI

UFRS 1, daha önceki muhasebe ilkelerinden UFRS'na geçiş ile ilgili yol göstermektedir¹³³. Bu standart, işletmenin UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları için raporlama tarihinde geçerli olan tüm UMS, UFRS, Standart Yorumlama Komitesi yorumları (SYKT) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi yorumlarını (UFRYK) da içeren UFRS ile uyumlu bir UFRS açılış bilançosunu hazırlamasını gerekli kılar. UFRS 1, bu standartların çoğu alanlarda, sınırlı istisnalar ile geriye dönük uygulanmasını öngörür.

3.1. UFRS 1'in Tarihi

UFRS 1'in projesi ilk kez 2001 Eylül ayında IASB'nin gündemine getirilmiş, standardın ilk taslağı ED 1 (Exposure Draft 1) 2002 Temmuz ayında Kurul tarafından yayınlanmıştır.

UFRS 1'in tam metni ise 19 Haziran 2003 tarihinde hazırlanarak kamuoyuna sunulmuştur. 30 Haziran 2005, 22 Mayıs ve 25 Eylül 2008 tarihlerinde standarda bazı değişiklikler yapılmış. UFRS 1 için ilk uygulama tarihi - 1 Ocak 2005, 2008 yılında gözden geçirilmiş yeni UFRS 1'in uygulama tarihi ise 1 Ocak 2009 olarak belirlenmiştir¹³⁴.

¹³³ Oktay Güvemli ve diğerleri, **Muhasebe ile İlgili Dünya Kongreleri ve Türkiye Muhasebe Kongre ve Sempozyumları**, İSMMM Yayın no: 67, İstanbul, 2006, s. 339

¹³⁴ **UFRS-1'in Tarihi**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/index.htm>, (01 Ağustos 2009).

3.2. UFRS 1'in Amacı

UFRS 1'in amacı bir işletmenin UFRS'ye göre düzenlenen ilk finansal tablolarının¹³⁵;

- Kullanıcılar için şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir,
- UFRS'lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan ve uygun bir başlangıç noktası belirleyen
- Kullanıcılara olan faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek, yüksek kalitede bilgi içermesini sağlamaktır.

Standartın amacı metninde belirtildiği üzere; genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanmasında UFRS'nı baz alan bir işletmenin izlemesi gereken prosedürleri belirlemektir¹³⁶.

3.3. UFRS 1'de Önemli Tarihlerin Belirlenmesi

UFRS 1'in amacı doğrultusunda UFRS'na geçiş tarihi, işletmenin UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının tam karşılaştırmalı bilgisinin sunulduğu en erken dönemin başlangıcıdır. UFRS açılış bilançosu bu tarih itibarıyla hazırlanmaktadır. İşletmeler, UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında UFRS açılış bilançosunu sunmak zorunda değillerdir¹³⁷.

¹³⁵ **UFRS 1'in Amacı**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UFRS%201%20Uluslararası%FD%20Finansal%20Raporlama%20Standartler%FDn%FDn%20%DDlk%20Uygulamas%FD%20_2_.pdf, (01 Ağustos 2009).

¹³⁶ **UFRS 1**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (12 Temmuz 2009).

¹³⁷ Deloitte Academy, **UFRS, Örnek Mali Tablolar ve Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri**, İstanbul, 2007, s. 130

Eğer bir işletme 31.12.2005 tarihinde UFRS'ni ilk kez kullanmayı karar almışsa, UMS 1 karşılıklı bilgi sunmayı öngördüğünden bu işletme bir yıl önceki (2004) finansal tablolarını da UFRS'na uygun biçimde sunmalıdır. 01.01.2004 bilançosu işletmenin Açılış Bilançosu olacaktır. Bu tablo ise 31.12.2003 Bilançosunun verilerinden oluşmaktadır¹³⁸. Bu nedenle de ilk dönüştürülecek tablo 31.12.2003 Bilançosu olacaktır (Şekil 2).



Şekil 2. UFRS 1 Önemli Tarihler

3.4. UFRS 1'in Uygulanması

Bir işletme UFRS 1'i aşağıda belirtilen finansal tablolara uygulayacaktır¹³⁹:

- UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolara, ve
- UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak "UMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporların sunulması durumunda, söz konusu raporların her birine.

Bir işletmenin UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları, ilgili finansal tabloların UFRS ile uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak

¹³⁸ PWC, *Adopting IFRS, IFRS 1 – First Time Adoption of International Financial Reporting Standards*, 2004, s. 48.

¹³⁹ IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRS) 2004*, 2004, s. 53.

belirtildiği, işletmenin UFRS’ni ilk kez uyguladığı yıllık finansal tabloları ifade eder. UFRS’na göre, örneğin, UFRS’ni uygulayan bir işletmenin aşağıdaki koşulları sağlayan finansal tabloları UFRS’na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolar olarak kabul edilir:

- a) İşletme bir önceki dönem finansal tablolarını aşağıdaki şekilde sunmuştur:
- (i) Hiçbir açıdan UFRS ile uyumlu olmayan düzenlemelere (*muhasebe uygulaması açısından*) göre hazırlanmış;
 - (ii) UFRS ile her açıdan uyum içinde olan fakat UFRS ile açık ve koşulsuz uyum içinde olduğuna dair bir açıklama içermeyen;
 - (iii) Tümü ile değil ancak bazı UFRS ile açık bir uyum içinde olduğuna dair üzerinde bir açıklamaya yer verilen;
 - (iv) İlgili düzenlemelerde özel bir belirleme yapılmamış birtakım kalemlerin muhasebeleştirilmesi açısından ilgili UFRS’nın uygulanıp, diğerleri için ise UFRS ile uyumsuz ilkelerin uygulandığı;
 - (v) UFRS dışındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmış, ancak bazı tutarların UFRS’na göre belirlenmiş tutarlarla mutabakatına yer verilen;
- b) Sadece işletme içi kullanım açısından UFRS ile uyumlu olarak düzenlenen, buna karşın işletme sahipleri ile işletme dışı diğer kullanıcıların kullanımına sunulmamış finansal tablolar;
- c) “UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca hazırlanmış tam bir finansal tablolar seti bulunmaksızın, sadece konsolidasyon amaçları açısından ilgili UFRS’na uygun olarak hazırlanmış bir raporlama paketinde sunulan; veya
- d) Geçmiş dönemlerde finansal tabloların sunulmamış olması.

Bu standart, bir işletmenin UFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda uygulanır. Bu standart, örneğin aşağıdaki durumlarda uygulanmaz¹⁴⁰;

- a) UFRS'lerle 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 koşulsuz olarak UFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklama yer almış ise; veya
- c) Denetçiler bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda şartlı görüş bildirmiş olmalarına rağmen, ilgili döneme ilişkin finansal tabloların açık ve koşulsuz bir şekilde UFRS'ye uyulduğuna dair bir açıklama içeren bir biçimde sunuldukları.

Bu UFRS, halihazırda UFRS'leri uygulamakta olan bir işletme tarafından muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler için uygulanmaz. Bu değişiklikler aşağıdakilerin kapsamındadır:

- a) “UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardında muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere ilişkin olarak yer alan hükümler; ve
- b) Diğer UFRS'lerdeki geçiş hükümleri.

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları; ilgili finansal tabloların UFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği, işletmenin UFRS'leri ilk kez uyguladığı yıllık finansal tabloları ifade eder¹⁴¹. Standartlar zaman geçtikçe değiştirildiğinden veya iptal edildiğinden dolayı

¹⁴⁰ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf 4.

¹⁴¹ Hennie van Greuning, **International Financial Reporting Standards**, The World Bank, 2005, s. 11

UFRS'ni uygulayan işletme en son yürürlükte olan standartları uygulamak zorundadır¹⁴².

3.5. UFRS 1'in Özeti

3.5.1. UFRS açılış bilançosu

UFRS'ni ilk kez uygulayan işletme UFRS'na geçiş tarihi itibariyle UFRS açılış bilançosu düzenler. Bu, işletmenin UFRS çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işleminin başlangıç noktasıdır¹⁴³. UFRS 1 işletmenin açılış bilançosu yapması gerektiğini belirtmekte, ancak bu bilançonun UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında yer alacağından bahsetmemektedir.

3.5.2. Muhasebe politikaları

UFRS 1'e göre bir işletme, UFRS açılış bilançosunda ve UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında sunduğu tüm dönemlerde aynı muhasebe politikalarını kullanır. Bir işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerinden UFRS'ye geçişin, raporlanan finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akışını nasıl etkilediğini kamuoyuna açıklar. Muafiyetler haricinde, bu muhasebe politikaları, UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların raporlama tarihleri itibariyle yürürlükte olan tüm UFRS'lerle uyumlu olmak zorundadır.

Bir işletme, UFRS'nın daha önceki tarihlerde yürürlükte olan farklı düzenlemelerini uygulamaz. Bir işletme, ilgili Standardın erken uygulamaya izin vermesi durumunda, henüz uygulanması zorunlu olmayan bir UFRS'yi uygulayabilir¹⁴⁴.

¹⁴² Epstein, Barry J. ve Abbas Ali Mirza, **IFRS 2005: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Willey & Sons Inc. 2005, s. 841.

¹⁴³ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması**, IASB, 2004, Paragraf 6.

¹⁴⁴ Greuning, s. 12

Diğer Standartlarda yer alan geçiş hükümleri, halihazırda UFRS'leri uygulayan bir işletmenin muhasebe politikasındaki değişikliklere uygulanır; söz konusu hükümler muafiyetler hariç, UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmelerin UFRS'ye geçişinde uygulanmaz.

Bir işletme, muafiyetler hariç, açılış UFRS bilançosunda aşağıdaki hususları uygular¹⁴⁵:

- a) UFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlarını ilgili tabloya yansıtır. Önceki esaslara göre finansal tablolara yansıtılmayan ancak UFRS'na göre borç veya varlık olarak tanımlanan unsurların bilançoya dahil edilmesi gerekir;

Örneğin önceki uygulamalara göre bilançoda kıdem tazminatları karşılıkları, ertelenmiş vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü yok ise bu tutarlar hesaplanarak bilançoya eklenecektir¹⁴⁶.

- b) UFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemlerini finansal tablolara yansıtmaz. Aynı zamanda önceki esaslara göre varlık veya borç olarak Kabul edildiği halde UFRS'nın buraya dahil etmediği unsurlar açılış bilançosundan kaldırılacaktır;

Buna örnek olarak, eğer geliştirme giderleriyle aynı zamanda araştırma giderleri de varlık kalemi olarak bilançoya yansıtılmışsa UFRS'na göre bu giderlerin doğrudan gider olarak kaydedilmesi gerektiğinden bu tutarın bilançodan çıkartılması gerekir¹⁴⁷.

¹⁴⁵ Yıldız Akbulut ve Serap Yanık, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 4, Aralık 2007, ss. 72-74.

¹⁴⁶ Akdoğan, "Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Kez Uygulanmasında İlkeler", s. 16.

¹⁴⁷ Akdoğan, "Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Kez Uygulanmasında İlkeler", s. 16.

- c) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmiş; ancak UFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmeleri gereken varlık, borç veya özkaynak kalemlerini yeniden sınıflandırır;

Bilançoların aktif-pasif ve diğer daha detaylı sınıflandırmalarında UFRS mevcut uygulamayla farklılık gösterebilir. Bu açıdan açılış bilançosunun hazırlanmasında bu unsur da dikkate alınmalıdır. Örneğin UFRS maddi duran varlıklar grubu içerisinde yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı bir başlıkta izleneceğini ve farklı değerlendirme ilkesine tabi tutulacağını bildirmektedir¹⁴⁸.

- d) Bilançoya yansıtılmış her türlü varlık ve borcun ölçümünde UFRS'nı uygular. Bu konuda UFRS birçok yeni değerlendirme ölçüleri getirmiştir. İlk kez uygulama zamanı açılış bilançosunda varlık ve yükümlülüklerin değerlendirme ölçülerine dikkat etmek gerekmektedir;

Bu unsur genellikle önceki uygulamaya göre maliyet esasıyla değerlendirilmiş ancak UFRS'na göre gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi gereken varlık veya yükümlülüklerde ortaya çıkmaktadır. Alım satım amaçlı menkul kıymetler buna örnek olarak gösterilebilir¹⁴⁹.

- e) UFRS'na geçiş nedeniyle ortaya çıkan farklar gelir vergisine tabi tutularak ertelenmiş vergi borcu (veya alacağı) ayrıldıktan sonra bilançoda geçmiş yıllar karları (veya zararları) hesabına kaydedilir.

Bir işletmenin açılış UFRS bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli bilançosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. UFRS'ye geçiş tarihinden önceki olay ve işlemler, düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirir. Bu durumda,

¹⁴⁸ Akdoğan, "Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Kez Uygulanmasında İlkeler", s. 17.

¹⁴⁹ UMS 39, **Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**, UMSK, 2001, Paragraf 45.

UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, bu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış karlar (veya, uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kaleminde) içerisinde muhasebeleştirilir.

Bu UFRS, bir işletmenin UFRS açılış bilançosunun bütün UFRS'lerle uyumlu olması ilkesine iki ayrı kategoride istisna getirmiştir¹⁵⁰:

- a) Diğer UFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyet sağlar.
- b) Diğer UFRS'lerin bazı kısımlarının geriye dönük uygulanmalarını yasaklar.

3.5.3. UFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri

Bazı işletmeler, UFRS'ye göre tam karşılaştırmalı bilgiyi sundukları ilk dönemden önceki dönemlere istinaden saptanmış bazı verilerin UFRS öncesi tarihi finansal tablo değerlerini de sunarlar. Bu UFRS, bu tür verilerin, UFRS'lerin muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile tam uyumlu olmalarını gerektirmez. Bunun yanı sıra, bazı işletmeler, UMS 1'in gerektirdiği karşılaştırmalı bilgi ile birlikte UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları karşılaştırmalı bilgiyi de sunabilir. UFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri veya UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış karşılaştırmalı bilgi içeren herhangi bir finansal tabloda¹⁵¹:

- a) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilginin UFRS'ye göre hazırlanmadığını belirgin bir şekilde gösterir; ve
- b) UFRS'ye göre uyumlu olması için gereken ana düzeltmelerin niteliklerini kamuoyuna açıklar. İşletme, bu düzeltmelerin sayısal değerlerini belirtmek zorunda değildir.

¹⁵⁰ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, 2004, s.55

¹⁵¹ **UFRS 1**, Iasplus, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (15 Temmuz 2009).

3.5.4. Diğer UFRS'lerden muafiyetler

UFRS 1 temel olarak UFRS'nı ilk kez uygulayan bir işletmenin bu dönemde geçerli olan standartları uygulayacağını belirtmektedir. Aynı zamanda bazı standartlardan işletmeyi muaf tutmuş, bazılarının ise uygulanmayacağını belirtmiştir.

Bir işletme, aşağıdaki muafiyetlerden bir veya daha fazlasını kullanmayı seçebilir¹⁵²:

- (a) İşletme birleşmeleri;
- (b) Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme;
- (c) Çalışanlara sağlanan faydalar;
- (d) Birikimli çevrim farkları;
- (e) Bileşik finansal araçlar;
- (f) Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar;
- (g) Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması;
- (h) Hisse bazlı ödeme işlemleri;
- (i) Sigorta sözleşmeleri;
- (j) Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye ilişkin borçlar;
- (k) Kiralama işlemleri ve
- (l) Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü

Bir işletme, aralarında benzerlik kurmak suretiyle diğer kalemler açısından bu istisnaları uygulamaz. Bu istisnalar da diğer standartlara dahil olduğundan bunlarla ilgili geniş açıklama gelecek bölümlerde verilecektir.

¹⁵² Greuning, s. 12

3.5.5. Mutabakatlar

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında aşağıdakilere yer verilir¹⁵³:

- a) Aşağıda yer alan her iki tarih açısından da, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile UFRS'ye göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatı:
 - (i) UFRS'ye geçiş tarihi; ve
 - (ii) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanmış son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu;
- b) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanmış son yıllık finansal tablolarında raporlanan son döneme ilişkin kar veya zarar ile aynı dönem için UFRS'lere göre raporlanmış kar veya zararın birbiriyle mutabakatı; ve
- c) Bir işletmenin açılış UFRS bilançosunu hazırlarken ilk kez bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş veya iptal etmiş olması durumunda, işletmenin söz konusu değer düşüklüğü zararları ile iptalleri UFRS'ye geçiş tarihi ile birlikte başlayan dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda "UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının kamuoyuna yapılmasını gerektireceği açıklamalar.

Yukarıda verilenler uyarınca yapılması gereken mutabakatlarda, kullanıcıların, bilanço ve gelir tablosuna ilişkin olarak yapılmış önemli düzeltmeleri anlamalarını sağlamaya yetecek detayda bilginin sunulması gerekir. Bir işletmenin, UFRS'na

¹⁵³ **UFRS 1**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%201%202007.pdf>, (12 Temmuz 2009).

geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre nakit akış tablosu sunmuş olması durumunda, anılan tabloya ilişkin olarak yapılmış önemli düzeltmeleri de açıklaması gerektiği de standartlarca bildirilmiştir¹⁵⁴.

Bir işletmenin UFRS'na geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapmış olduğu hataların farkına varması durumunda, mutabakatlar uyarınca yapılan düzeltmelerde, söz konusu hataların muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ayrıştırılacağı açıklanmaktadır.

UMS 8, bir işletmenin UFRS'leri ilk kez uygulamasından kaynaklanan muhasebe politikası değişikliklerini düzenlemez. Bu nedenle, UFRS 1, muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin olarak UMS 8 uyarınca kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları, bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarına uygulanmayacağını belirtmektedir.

Bir işletmenin geçmiş dönemlerin finansal tablolarını sunmamış olması durumunda, UFRS Standartlarına göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında bu husus kamuoyuna açıklanır¹⁵⁵.

3.5.6. Finansal varlık ve finansal borçların tanımlanması

Bir işletmenin daha önce muhasebeleştirilmiş olduğu finansal varlık veya finansal borcu önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçlar uyarınca, kar veya zarar aracılığıyla gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal varlık veya finansal borç, ya da satışa hazır bir finansal varlık olarak tanımlanmasına izin verilir. İşletme, tanımlama tarihi itibarıyla her bir kategoride tanımlanmış/gösterilmiş olan finansal varlık veya borçların gerçeğe uygun değerlerini ve bunların daha önceki finansal tablolardaki sınıflandırılmaları ve defter değerlerini kamuoyuna açıklar¹⁵⁶.

¹⁵⁴ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf 25.

¹⁵⁵ Greuning, s. 12.

¹⁵⁶ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf 29.

3.5.7. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değerin kullanılması

Bir işletmenin UFRS açılış bilançosunda, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değeri kullanması durumunda; söz konusu işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, UFRS açılış bilançosunun her bir ilgili kalemi açısından aşağıdakiler kamuoyuna aıklanır¹⁵⁷:

- (a) Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplamı; ve
- (b) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanmış defter değerlerine yapılan toplam düzeltme.

¹⁵⁷ Greuning, s. 12

4. UFRS 1 KAPSAMINDA DİĞER ULUSLARARASI RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

UFRS her biri ayrı bir konuyu içermesine rağmen bu standartlar birbiriyle anlam ve işlevsel açıdan ilişkilidirler. IASC ve IASB'nin geliştirmiş olduğu 8 UFRS ve 41 UMS bulunmaktadır. Bu standartlar ve yorumlar aşağıdaki listede verilmiştir¹⁵⁸:

Standartlar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	
UFRS 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
UFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
UFRS 3	İşletme Birleşmeleri
UFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
UFRS 5	Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
UFRS 6	Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UFRS 7	Finansal Araçlar : Dipnotlar
UFRS 8	Faaliyet Bölümleri

- **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı**
- **Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması için Çerçeve**

Uluslararası Muhasebe Standartları	
UMS 1	Finansal Tabloların Sunumu
UMS 2	Stoklar
UMS 7	Nakit Akım Tablosu
UMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS 10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar
UMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
UMS 12	Vergilendirme
UMS 14	Bölümlere Göre Raporlama

¹⁵⁸ **IASB Standartları**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>, (04 Ağustos 2009).

UMS 16	Maddi Duran Varlıklar
UMS 17	Kiralama Sözleşmeleri
UMS 18	Hasılat
UMS 19	Personele Sağlanan Faydalar
UMS 20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar
UMS 21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
UMS 23	Borçlanma Maliyetleri
UMS 24	İlişkili Taraflar İle İlgili Açıklamalar
UMS 26	Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme ve Finansal Raporlama
UMS 27	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
UMS 28	İştiraklerdeki Yatırımlar
UMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS 31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması
UMS 33	Hisse Başına Kar Payı
UMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UMS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
UMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
UMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
UMS 41	Tarım

Yorumlar

UFRYK 1	Mevcut Faaliyetlere Son Verme, Yenileme ve Benzer Yükümlülüklerle İlişkin Değişiklikler
UFRYK 2	Kooperatif İşletmelerde ve Benzer Araçlardaki Üye Payları
UFRYK 4	Bir Sözleşmenin Finansal Kiralamayı Kapsayıp, Kapsamadığının Belirlenmesi
UFRYK 5	Faaliyetlere Son Verme, Yenileme ve Çevresel Onarım Fonlarından

	Kaynaklanan Pay Hakları
UFRYK 11	UFRS 2 - Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler
UFRYK 12	Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları
UFRYK 13	Müşteri Bağlılık Programları
UFRYK 14	UMS 19 - Tanımlanmış Fayda Planı Varlıklarındaki Limitler , Asgari Fonlama Zorunlulukları ve Aralarındaki Bağlantı
SYKT 27	Yasal Bir Kiralama Şekli Gerektiren İşlemlerin Değerlendirmesi
SYKT 29	Kamuya Açıklama- Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları

Tablo 3. UFRS, UMS ve Yorumlar Listesi

UFRS'nın ilk uygulaması zamanı bu standartların bazılarında muafiyetler getirilmiş, bazılarında eklemeler yapılmış, bazılarının hükümlerine ise değişik uygulama gereği tanınmıştır.

Aşağıdaki konuları içeren standartların asgari düzeyde bilinmesi bu standardın daha kolay anlaşılmasını sağlar:

4.1. Hisse bazlı işlemler (UFRS 2)

UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, zorunlu olmamakla birlikte, "UFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme" Standardını 7 Kasım 2002'den önce elde edilen özkaynağa dayalı finansal araçlara uygulaması teşvik edilir¹⁵⁹. UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, zorunlu olmamakla birlikte, 7 Kasım 2002'den sonra ihraç edilen ve (a) UFRS'ye geçiş tarihinden ve (b) 1 Ocak 2005 tarihinden önce hak kazanılmış olan özkaynağa dayalı finansal araçlarına "UFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme" Standardını uygulaması da teşvik edilir. Ancak UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme,

¹⁵⁹ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf D2.

UFRS 2'nin gerektirdiği gibi ölçüm tarihi itibariyle özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini kamuoyuna açıklamış olması durumunda UFRS 2 Standardını bu tür özkaynağa dayalı finansal araçları için uygulamayı seçebilir. UFRS 2'nin uygulanmadığı (7 Kasım 2002 itibariyle veya daha öncesinde gerçekleşmiş olanlar) tüm özkaynağa dayalı finansal araç ihraçları açısından, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS 2'nin aşağıdaki paragraflarında yer alan bilgiyi kamuoyuna açıklar¹⁶⁰:

(a) Dönem içerisinde herhangi bir zamanda mevcut her türlü hisse bazlı ödeme anlaşmasının özellikleri; hakediş için gerekli koşullar, ihraç edilmiş opsiyonların azami süreleri veya ödeme yöntemleri (nakit olarak veya özkaynaktan) gibi her bir anlaşmanın koşul ve ilkelerinin genel özellikleri. Her bir anlaşmaya ilişkin ayrı bir açıklama yapılması gerekmedikçe, benzer hisse bazlı ödeme anlaşmalarına sahip bir işletme bu bilgiyi toplu olarak sunabilir¹⁶¹.

(b) Aşağıda yer alan her bir opsiyon grubu için hisse senedi opsiyonu sayısı ve ağırlıklı ortalama kullanım fiyatları:

- i. Dönem başında mevcut olanlar;
- ii. Dönem içerisinde ihraç edilenler;
- iii. Dönem içerisinde yitirilenler;
- iv. Dönem içerisinde kullanılanlar;
- v. Dönem içerisinde zamanaşımına uğrayanlar;
- vi. Dönem sonunda mevcut olanlar;
- vii. Dönem sonunda kullanılabilir olanlar.

(c) Dönem içerisinde kullanılan hisse opsiyonları için, kullanılma tarihindeki ağırlıklı ortalama hisse fiyatları. Opsiyonlar dönem içerisinde

¹⁶⁰ UFRS 1, Denetim.net Deloitte Bilgi Kaynağı Sitesi, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%201%202007.pdf>, (18 Temmuz 2009).

¹⁶¹ UFRS 2, **Hisse Bazlı Ödemeler**, IASB, 2005, Paragraf 44.

olağan bir biçimde kullanılmış olmaları durumunda, işletme, ağırlıklı ortalama hisse fiyatını dönem içerisinde de kamuoyuna açıklayabilir.

- (d) Dönem sonunda mevcut hisse opsiyonları için, uygulanacak fiyatın ve ağırlıklı ortalama kalan sözleşme ömrünün aralığı. Uygulanacak fiyat aralığının geniş olması durumunda, kalan opsiyonlar, çıkarılabilecek ilave hisse senetlerin sayı ve zamanı ile opsiyonların kullanılması durumunda elde edilecek nakdin tahmin edilebilmesi açısından anlamlı nitelikte çeşitli aralıklara bölünür.

UFRS 2 Standardını uygulamadığı özkaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin süre ve koşulları yenilemesi durumunda, söz konusu yenileme (a) UFRS’ye geçiş tarihi ile (b) 1 Ocak 2005 tarihi öncesinde gerçekleşmiş ise, UFRS 2’ye göre “İhraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların iptal ve ödenmeleri de dahil olmak üzere koşul ve ilkelerinde yapılan yenilikler”i uygulanması gerekmez¹⁶².

UFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, 1 Ocak 2005 tarihinden önce gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinden ortaya çıkan borçları açısından UFRS 2 Standardını uygulamak zorunda olmamakla beraber, söz konusu Standardı uygulaması konusunda teşvik edilir. Diğer taraftan, UFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme ilk uygulanacağı yıl başından önce ortaya çıkmış borçlar açısından da zorunlu olmamakla beraber, UFRS 2 Standardını uygulaması konusunda teşvik edilir. UFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, UFRS 2 Standardının uygulandığı borçları açısından, bunlara ilişkin karşılaştırmalı bilginin 7 Kasım 2002 tarihinden önceki bir tarih veya dönemle ilgili olması durumunda, söz konusu bilgiyi düzeltmek zorunda değildir¹⁶³.

¹⁶² UFRS 2, **Hisse Bazlı Ödemeler**, IASB, 2005, Paragraf 45.

¹⁶³ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf D3.

4.2. İşletme birleşmeleri (UFRS 3 / UMS 22)

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, "UFRS 3: *İşletme Birleşmeleri*" Standardını geçmiş işletme birleşmeleri için geriye dönük olarak uygulamamayı (UFRS'ye geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) seçebilir.

Bunun yanısıra, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS 3 ile uyumlu olunması açısından herhangi bir işletme birleşmesini düzeltmesi durumunda, daha sonra gerçekleştirilen tüm işletme birleşmelerini de düzeltir ve UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardını yine aynı tarihten itibaren uygular¹⁶⁴. Örneğin UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, 30 Haziran 2002 de gerçekleşmiş bir işletme birleşmesini düzeltmeyi seçmesi durumunda, söz konusu işletme, 30 Haziran 2002 ile UFRS'ye geçiş tarihi arasında gerçekleşmiş tüm işletme birleşmelerini düzeltir ve UMS 36 ile UMS 38 Standartlarını 30 Haziran 2002 tarihinden itibaren uygular.

UFRS 3 Standardının geçmiş bir işletme birleşmesine geriye yönelik olarak uygulanmaması durumunda, söz konusu birleşmeye ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar¹⁶⁵:

- a. UFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu sınıflandırmayı (yasal edinen işletme tarafından gerçekleştirilen bir elde etme, hukuken edinilen tarafından gerçekleştirilen bir ters birleşme veya çıkarların birleştirilmesi şeklinde) devam ettirir.

¹⁶⁴ **UFRS 1 Uygulama**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, [http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UFRS%201%20Uluslararası%20Finansal%20Raporlama%20Standartler%20FDn%20%20DDk%20Uygulamas%20202009\).pdf](http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UFRS%201%20Uluslararası%20Finansal%20Raporlama%20Standartler%20FDn%20%20DDk%20Uygulamas%20202009).pdf), s.6, (4 Ağustos 2009).

¹⁶⁵ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, 2004, s.65

b. İlk kez uygulayan bir işletme, aşağıdakiler dışında geçmiş işletme birleşmeleri dolayısıyla edinilmiş tüm varlık ve yükümlülüklerini UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla muhasebeleştirmelidir:

- (i) Önceki muhasebe ilkelerine göre bilanço dışında bırakılmış bazı finansal varlık ve yükümlülükler, ve
- (ii) Şerefiye dahil varlıklar ve önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış edinen işletmenin konsolide bilançosunda tahakkuk ettirilmemiş yükümlülükler ve UFRS'ye göre edinilen bireysel bilançosunda muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan varlık ve yükümlülükler.

Değişim, eğer daha önceden şerefiye içinde yer alan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmıyorsa, ilk kez UFRS uygulayan işletme tarafından, dağıtılmamış karlar hesabına kaydedilmelidir (veya, uygunsa başka bir özkaynak kalemine)¹⁶⁶.

c. İlk kez UFRS uygulayan işletme, önceki muhasebe ilkelerine göre daha önce hazırlanan finansal tablolarda yer alan, ancak UFRS'ye göre varlık ya da borç olarak finansal tablolarda yer almaması gereken kalemlere UFRS açılış bilançosunda yer vermemelidir. Bu değişim ilk kez UFRS uygulayan işletme tarafından aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

- (i) İlk kez UFRS uygulayan işletme, geçmişteki işletme birleşmelerini, edinme olarak sınıflandırmış ve UMS 38'e göre varlık olarak muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen maddi olmayan duran varlıkları tahakkuk etmişse bu kalemi şerefiyenin bir parçası olarak sınıflandırmalıdır.

¹⁶⁶ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf C4.

(ii) İlk kez UFRS uygulayan işletme tüm diğer değişiklikleri dağıtılmamış karlar hesabında muhasebeleştirmelidir.

- d. UFRS bazı varlık ve borçların orijinal maliyetinden farklı olarak, örneğin gerçeğe uygun değere göre, yeniden ölçümünü öngörür. İlk kez UFRS uygulayan, bu varlık ve borçları daha önceden alınmış veya eski bir işletme birleşmesinden doğmuş olsa da, UFRS açılış bilançosunda bu şekilde muhasebeleştirilmelidir. Defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye hariç, birikmiş karlar düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilir (veya uygunsa, başka bir özkaynak kaleminden).
- e. İşletme birleşmesinden hemen sonra, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan varlıklar ve üstlenilen borçların defter değeri, UFRS'ye göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki varsayılan maliyetine eşit olabilir. Eğer UFRS bu varlık ve borçlar için ileriki bir tarihte maliyet esasına göre ölçümü öngörüyorsa, işletme birleşmesi tarihinden itibaren varsayılan maliyet, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturur¹⁶⁷.
- f. Geçmişteki bir işletme birleşmesinde edinilen varlıklar ya da üstlenilen borçlar, önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmediyse, UFRS açılış bilançosunda bu kalemlerin varsayılan değeri sıfıra eşit değildir. Elde eden işletme, bu varlık ve borçları konsolide bilançosunda UFRS'nin edinilenin bilançosunda kaydedilmesini öngördüğü şekilde muhasebeleştirilmelidir. Örneğin, elde eden işletme, önceki muhasebe ilkelerine göre, geçmişteki bir işletme birleşmesinde aldığı finansal kiralamaı aktifleştirmediyse, konsolide bilançosunda aktifleştirmelidir (UMS 17'ye göre elde edilen işletmenin standart bilançosunda aktifleştirmiş olması gerekirdi). Ters olarak, bir varlık ya da borç önceki muhasebe

¹⁶⁷ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf C4.

ilkelerine göre şerefiyenin içinde muhasebeleştirildiyse ancak UFRS 3'e göre ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, UFRS elde edilen işletmenin bilançosunda yer almasını öngörmediği takdirde, şerefiye içinde yer alır.

g. (g) Standart açılış bilançosundaki şerefiyenin defter değeri, aşağıdaki üç düzeltmeden sonra, UFRS'ye geçiş tarihindeki önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan şerefiyenin defter değerine eşittir¹⁶⁸.

(i) Eğer yukarıdaki (c)(i) Paragrafındaki koşullar geçerliyse, ilk kez UFRS uygulayacak işletme önceki muhasebe ilkelerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir kalemi yeniden sınıflandırır, şerefiyenin defter değeri artırılır.

(ii) Geçmiş işletme birleşmesindeki satın alma bedelini etkileyen koşullar, UFRS'ye geçiş tarihinden önce açıklığa kavuşmuş olabilir. Eğer koşula bağlı düzeltmenin gerçekçi bir tahmini yapılabiliriyorsa ve ödenmesi muhtemel ise, ilk kez UFRS uygulayan işletme şerefiyenin defter değerini bu tutar kadar düzeltmelidir. Benzer biçimde, ilk kez UFRS uygulayan işletme, daha önce muhasebeleştirilen koşullu düzeltme gerçekçi şekilde ölçülemez veya ödenmesi muhtemel değilse, şerefiyenin defter değerini bu tutar kadar düzeltmelidir.

(iii) Şerefiyenin değer düşüklüğü ile ilgili göstergeler olup olmadığına bakılmaksızın, ilk kez UFRS uygulayan işletme, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla şerefiyenin değer düşüklüğünü "UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uyarınca test etmek ve bunun sonucunda oluşabilecek zararı dağıtılmamış karlarda veya UMS 36 uyarınca (yeniden değerlendirme olumlu

¹⁶⁸ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf C4.

farklarındaki) muhasebeleştirmek zorundadır. Değer düşüklüğü testi UFRS'ye geçiş tarihindeki koşullar göz önüne alınarak yapılmalıdır.

h. UFRS'ye geçiş tarihinde şerhfiyenin defter değerine başka hiçbir düzeltme yapılmamalıdır. Örneğin, ilk kez UFRS uygulayıcısı şerhfiyenin defter değerini aşağıdaki sebeplerle düzeltmemelidir¹⁶⁹:

(i) İşletme birleşmesinde alınan ve devam etmekte olan araştırma ve geliştirme giderlerini hariç tutmak için (UMS 38'e göre ilgili maddi olmayan duran varlığın, elde edilen işletmenin bilançosunda muhasebeleştirilmesi uygun görülüyorsa);

(ii) Şerhfiyenin geçmişteki itfasına ilişkin düzeltme için;

(iii) Önceki muhasebe ilkelerine göre, varlık ve borçlara, işletme birleşmesi tarihiyle UFRS'ye geçiş tarihi arasında yapılan düzeltmeler sonucu, şerhfiyeye de yapılmış olan ve UFRS 3'e uygun olmayan düzeltmelerin geri çekilmesi.

i. Eğer ilk kez UFRS uygulayan işletme önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarında şerhfiyeyi özkaynaklardan bir indirim olarak muhasebeleştirdiyse:

(i) Açılış bilançosunda bu şerhfiyeyi muhasebeleştirmemelidir. Ayrıca bu şerhfiyenin ilgili olduğu bağı ortaklık tasfiye edilirse veya ilgili bağı ortaklığa ait yatırımda değer düşüklüğü söz konusu olursa, bu şerhfiye gelir tablosuna transfer edilemez.

¹⁶⁹ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf C4.

(ii) Satın alma bedelini belirleyen koşulların sonradan belirlenmesi sonucu yapılması gereken düzeltmeler, dağıtılmamış karlar hesabında muhasebeleştirilir.

j. Önceki muhasebe ilkelerine göre, ilk kez UFRS uygulayan işletme, geçmiş tarihteki şirket birleşmesindeki bağlı ortaklığı konsolide etmemiş olabilir (örneğin, ana şirket önceki muhasebe ilkelerine göre aynı şirketi bağlı ortaklık olarak kabul etmemiş veya konsolide finansal tablo hazırlamamış olabilir). İlk kez UFRS uygulayan işletme bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını UFRS'ye uygun hale getirecek şekilde düzeltme yapmalıdır. Şerhifiyenin varsayılan maliyeti UFRS'ye geçiş tarihiyle aşağıda sayılanlar arasındaki farka eşittir :

(i) Ana ortaklığın düzeltmeye tabi tutulan defter değerlerinden kazancı, ve

(ii) Bağılı ortaklığın ana ortaklığın kendi finansal tablolarındaki maliyeti.

k. Azınlık payı ve ertelenmiş verginin ölçümü diğer varlık ve borçların ölçümüne bağlıdır. Dolayısıyla, yukarıda bahsedilen varlık ve borçlarla ilgili düzeltmeler azınlık payları ve ertelenmiş vergileri etkiler¹⁷⁰.

4.3. Sigorta sözleşmeleri (UFRS 4)

UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, "UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir. UFRS 4, UFRS'nı ilk kez uygulayanlar da dahil olmak üzere, muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasına kısıtlama getirir¹⁷¹.

¹⁷⁰ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf C4.

¹⁷¹ UFRS 4, Sigorta sözleşmeleri, IASB, 2005, Paragraf 21.

4.4. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (UFRS 6)

UFRS'nı 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan ve "UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardını uygulamayı tercih eden işletmenin, UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilere UFRS 6 hükümlerini uygulamayacağı uygun standartta belirtilmiştir¹⁷².

4.5. Finansal Araçlar: Dipnotlar (UFRS 7)

UFRS'nı 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan ve UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında "UFRS 7 Finansal Araçlar: Dipnotlar" Standardını uygulamayı tercih eden bir işletmenin, bu finansal tablolarda UFRS 7'nin gerektirdiği karşılaştırmalı açıklamaları sunması gerekmemektedir¹⁷³.

4.6. Finansal Tabloların Sunuluşu (UMS 1)

"UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı ile uyum sağlanması açısından, bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından, UFRS'lere göre hazırlanmış bir yıllık karşılaştırmalı bilgiye yer verilir¹⁷⁴.

4.7. Maddi Duran Varlıklar (UMS16)

UFRS'nı ilk kez uygulayan bir işletme, bazı veya bütün varlık ve borçlarını, özelleştirme veya hisse senetlerinin halka ilk arzı gibi özel bir sebeple daha önceki belirli bir tarihte gerçeğe uygun değerinden ölçmek suretiyle, bunlar için UFRS'na

¹⁷² UFRS 6, **Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi**, IASB, 2006, Paragraf IN5.

¹⁷³ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf 36.

¹⁷⁴ UMS 1, **Mali Tabloların Sunumu**, UMSK, 2005, Paragraf 36.

geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde tahmini bir maliyet belirlemiş olabilir. Söz konusu işletme, bu tür olay kaynaklı gerçeğe uygun değerleri, bunların ölçüldükleri tarihte UFRS çerçevesinde gerçekleştirilmiş tahmini maliyet ölçümleri olarak kullanabilir.

İlk kez UFRS uygulayan işletmeye aşağıdakileri kullanmayı seçim serbestliği tanınmıştır¹⁷⁵:

- UFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla bir maddi olmayan duran varlık kalemini gerçeğe uygun değerden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri o tarih itibarıyla varlığın tahmini maliyeti olarak kullanmayı,
- Maddi olmayan duran varlık kalemlerinden birinin UFRS’ye geçmeden önceki veya geçme tarihindeki muhasebe prensipleri çerçevesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarını, söz konusu tutar anılan yeniden değerlendirme tarihinde UFRS 1’e göre gerçeğe uygun değeri veya maliyet veya amortismanına tabi tutulmuş maliyeti ile açık bir şekilde karşılaştırılabilir ise tahmini maliyet olarak kullanmayı.

Maliyet UMS 16 gereğince, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer UFRS’nın özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder¹⁷⁶.

Bu seçim olanakları aynı zamanda aşağıdakiler için de geçerlidir¹⁷⁷:

¹⁷⁵ **UFRS 1**, IASPlus Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (04 Ağustos 2009).

¹⁷⁶ **UMS 16 Uygulama**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2016%20uygulama%20%C3%B6rne%C4%9Fi.pdf>, (04 Ağustos 2009).

¹⁷⁷ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, 2004, s. 56

- (a) İşletmenin “UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında yer alan maliyet yöntemini seçmesi durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkuller; ve
- (b) Aşağıdakileri karşılayan maddi olmayan duran varlıklar:
 - (i) “UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardında yer alan muhasebeleştirme kriterini (orijinal maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi de dahil); ve
 - (ii) UMS 38’de yer alan yeniden değerlendirme kriteri (aktif bir piyasanın var olması durumunda).

Bir işletme diğer varlık ve borçları için bu seçimleri kullanmaz.

Maddi duran varlıkların amortismanı da bu standartla belirlenmiştir. Standart uyarınca bir maddi varlık ayrı ayrı parçalara ayrılarak herbir parçası için ayrıca amortisman payı ayrılır¹⁷⁸. UFRS uyarınca amortisman tabii bütün varlıklara kıst amortisman ayrılır. Kıst amortisman yöntemine göre varlık alındığı dönemde bir dönemlik değil, dönem sonuna kadar kalan süre tutarında amortisman tabii tutulur.

4.8. Kiralama Sözleşmeleri (UMS 17)

UFRS’ni ilk kez uygulayan bir işletme, UFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi’nde belirtilen geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu durumda, UFRS’ni ilk kez uygulayan bir işletme, bir anlaşmanın UFRS’na geçiş tarihi itibarıyla kiralama unsuru içerip içermediğine o tarihteki olay ve koşullar çerçevesinde karar verebilir¹⁷⁹.

¹⁷⁸ UMS 16, **Maddi Duran Varlıklar**, IASC, 1995, Paragraf 44.

¹⁷⁹ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf 25F.

4.9. Çalışanlara sağlanan faydalar (UMS 19)

UMS 19, *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardına göre bir işletme, bazı aktüeryal kazanç ve zararların muhasebeleştirilmemesi sonucunu doğuran koridor yaklaşımını kullanmayı seçebilir¹⁸⁰.

Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, işletmenin birikmiş aktüeryal kazanç ve zararlarının, planın başlangıcından UFRS'ye geçiş tarihine kadar olan dönem için muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısmını ayırıştırmasını gerektirir.

Ancak, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, daha sonraki aktüeryal kazanç ve zararları için koridor yaklaşımını kullanacak dahi olsa, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve zararlarını muhasebeleştirmeyi seçebilir. UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin bu yöntemi seçmesi durumunda, bunu tüm planlarına uygulayacaktır¹⁸¹.

Bir işletme, *UMS 19'da* belirtilen aşağıdaki tutarları, söz konusu tutarlar her bir muhasebe dönemi açısından geçiş tarihinden itibaren belirlendikçe ileriye dönük olarak kamuoyuna açıklayabilir¹⁸²:

- (i) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ve plandaki fazla ya da açık; ve
- (ii) Aşağıdakilerle ilgili geçmiş deneyimlere dayalı düzeltmeler:
 - a) Tutar olarak veya bilanço tarihindeki plan borçlarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan borçları

¹⁸⁰ UMS 19, **Personele Sağlanan Faydalar**, IASB, 2002, Paragraf 95.

¹⁸¹ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, 2004, s. 57

¹⁸² **UFRS 1**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%201%202007.pdf>, (04 Ağustos 2009).

- b) Tutar olarak veya bilanço tarihindeki plan varlıklarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan varlıkları.

4.10. Birikimli Çevirim Farkları (UMS 21)

Bir işletmenin, “UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardının, geriye dönük olarak gerçeğe uygun değerlerin düzeltilmesi işlemlerine ve UFRS’ye geçiş tarihinden önce gerçekleştirilen işletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiyeye uygulanması zorunluluğu yoktur. Bir işletmenin, UMS 21 Standardını geriye dönük olarak gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ile şerefiyeye uygulamaması durumunda, bu varlık ve borçlar, edinilen işletmenin varlık ve borçları olarak değil, ilgili işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Bu nedenle, söz konusu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, ya işletmenin geçerli para biriminden halihazırda raporlanmışlardır ya da UFRS’ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine uygun döviz kuru kullanılmak suretiyle raporlanmış parasal olmayan yabancı para kalemleridir.

Bir işletme, UMS 21 Standardını geriye yönelik olarak, aşağıdakilerin herhangi birinden kaynaklanan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri açısından uygulayabilir¹⁸³:

- a. UFRS’ye geçiş tarihi öncesinde oluşmuş tüm işletme birleşmelerinden; veya
- b. Ekin ilk paragrafı uyarınca, UFRS 3 ile uyumun sağlanması amacıyla düzeltilmelerine karar verilen işletme birleşmelerinden.

¹⁸³ **UFRS 1**, IASPlus Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (04 Ağustos 2009).

“UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı, bir işletmenin aşağıdakileri uygulamasını gerektirir¹⁸⁴:

- (a) Bazı çevrim farklarını ayrı bir özkaynak kalemi olarak sınıflandırmasını;
ve
- (b) Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasında, söz konusu işletmenin birikimli çevrim farklarını (uygulanabilir olması durumunda, finansal riskten korunma işlemlerine ilişkin kazanç ve zararları da içerecek şekilde) elden çıkarma kazanç veya zararının bir parçası olarak gelir tablosuna aktarmasını.

Fakat UFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. UFRS’ni ilk kez uygulayan bir işletmenin söz konusu muafiyet hükmünden faydalanması durumunda¹⁸⁵;

- a) Birikimli çevrim farkları: Tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikmiş çevrim farklarının UFRS’ye geçiş tarihi itibarıyla sıfır oldukları kabul edilir.
- b) Kar veya zarar: Herhangi bir yurtdışı işletmenin bundan sonra gerçekleştirilecek elden çıkarılma işlemlerinde, UFRS’ye geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları dikkate alınmaz, ancak daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

¹⁸⁴ Greuning, s. 13

¹⁸⁵ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf D13.

4.11. Borçlanma Maliyetleri (UMS 23)

UMS 23 gereğince özellikli varlıklar dışında borçlanma ile elde olunan varlıkların maliyetine borçlanma maliyetleri eklenmez¹⁸⁶. Bu nedenle de UFRS'ni ilk kez uygulayacak bir işletme önceki esaslarda maliyet politikasını bu açıdan da değerlendirmesi gerekir.

4.12. Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (UMS 27)

Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklığın uyguladığından daha sonraki bir tarihte UFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında aşağıdaki şekillerde ölçer¹⁸⁷:

- (a) Konsolidasyon işlemleri ve ana işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltmenin yapılmamış olması durumunda, ana ortaklığın UFRS'lere geçiş tarihi çerçevesinde, ilgili kalemlerin konsolide finansal tablolarında gösterileceği gerçeğe uygun değerleri üzerinden; veya
- (b) Bağlı ortaklığın UFRS'ye geçiş tarihine bağlı olarak bu Standardın geri kalan kısmında belirtilen defter değerlerinden. Söz konusu defter değerleri aşağıdaki durumlarda, (a)'da açıklanmış olanlardan farklılık arz edebilir¹⁸⁸:
 - (i) Bu UFRS'deki muafiyetlerin, ölçümlerin UFRS'ye geçiş tarihine bağlı olmasına sebep olmaları durumunda.

¹⁸⁶ UMS 23, **Borçlanma Maliyetleri**, IASC, 1995, Paragraf 8.

¹⁸⁷ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, 2004, s. 58.

¹⁸⁸ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf D14.

- (ii) Bağlı ortaklığın finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarının konsolide finansal tablolarda kullanılanlardan farklı olması durumunda. Örneğin bağlı ortaklık ‘‘UMS 16 Maddi Duran Varlıklar’’ Standardına göre maliyet yöntemini muhasebe politikası olarak kullanırken, grubun yeniden değerleme yöntemini kullanması.

Benzer bir seçim, bir iştirak ve iş ortaklığının üzerinde önemli etkisi veya müşterek kontrolü bulunan bir işletmeden daha sonraki bir dönemde UFRS’leri ilk kez uygulamaya başlaması durumunda da geçerlidir.

Bir işletmenin bağlı ortaklığından (ya da iştirak veya iş ortaklığından) sonraki bir tarihte UFRS’leri ilk kez uygulaması durumunda, işletme konsolide finansal tablolarında bağlı ortaklığın (ya da iştirak veya iş ortaklığından) varlık ve borçlarını, konsolidasyon, özkaynak muhasebesi ve ana işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkilerine göre düzeltilmesinin ardından, bağlı ortaklığın (ya da iştirak veya iş ortaklığından) finansal tablolarında yer alan defter değerleriyle ölçer. Buna benzer olarak ana işletmenin UFRS’leri ilk olarak, konsolide finansal tablolarından ziyade bireysel finansal tablolarında uygulaması durumunda; varlık ve borçlarını konsolidasyon düzeltmeleri hariç olmak üzere, her iki finansal tablosunda da aynı değerlerden ölçer¹⁸⁹.

4.13. Bileşik finansal araçlar (UMS 32)

UMS 32, *Finansal araçlar: Açıklama ve Sunum* Standardı, bir işletmenin bileşik finansal araçlarını başlangıçta borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırmasını öngörür. Borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, UMS 32’nin geçmişe yönelik olarak uygulanması özkaynağın iki ayrı kısmının birbirinden ayrılmasını gerektirir.

¹⁸⁹ UFRS 1, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*, IASB, 2004, Paragraf D15.

İlk kısım birikmiş karlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinden oluşmuş birikmiş faiz tutarını içerir. Diğer kısım ise orijinal özkaynak kalemini gösterir. Ancak, UFRS 1'e göre, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla ilgili borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, özkaynağın bu iki kısmı arasında ayırım yapması gerekmez¹⁹⁰.

4.14. Ara dönem finansal raporlama (UMS 34)

UFRS'na geçişe ilişkin açıklamalar ile uyumlu olunması açısından, bir işletmenin UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal raporlarını "UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde sunması durumunda, söz konusu işletme, UMS 34 hükümleri ile birlikte aşağıdaki hükümleri de uygular¹⁹¹:

- (a) Bu tür ara dönem finansal raporların her birinde, işletmenin bir önceki yılın karşılaştırılabilir ara dönemi için ara dönem finansal raporu sunmuş olması durumunda, aşağıdakilerin mutabakatına yer verilir:
 - (iii) Karşılaştırılan ara dönem sonu itibarıyla UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibarıyla UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynak tutarı; ve
 - (iv) Karşılaştırılan ara dönem itibarıyla (cari ve yıl başından bu yana) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen kar veya zarar tutarı ile aynı dönem itibarıyla UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan kar veya zararı tutarı.

¹⁹⁰ UFRS 1, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (04 Ağustos 2009).

¹⁹¹ UFRS 1, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%201%202007.pdf>, (04 Ağustos 2009).

- (b) (a)'da yer verilen mutabakat işlemlerine ek olarak, bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı ara dönemlere ilişkin UMS 34'e göre hazırlanmış ilk ara dönem finansal raporlarında, mutabakatlar kısmında (a) ve (b)'de yer alan mutabakatlara veya bu mutabakatları içeren diğer bir yayımlanmış belgeye ilişkin referanslara yer verilir.

UMS 34, ara dönem finansal tablo kullanıcılarının en yakın yıllık finansal tablolara ulaşabileceği varsayımına dayanarak, en az düzeyde açıklama yapılmasını gerektirir. Fakat UMS 34, aynı zamanda, “cari ara dönemin anlaşılması için önemli düzeyde gerekli olan tüm işlem ve olayların açıklanmalarını” da gerektirir. Bu nedenle, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan en son yıllık finansal tablolarında, cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemi kamuoyuna açıklamamış ise, ara dönem finansal raporlarında bu bilgiyi sunar veya bu bilgiyi içeren diğer bir yayımlanmış belgeye referans yapar¹⁹².

4.15. Varlıklarda değer düşüklüğü (UMS 36)

Bir işletmenin açılış UFRS bilançosunu hazırlarken ilk kez bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş veya iptal etmiş olması durumunda, işletmenin söz konusu değer düşüklüğü zararları ile iptalleri UFRS'ye geçiş tarihi ile birlikte başlayan dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları yapmalıdır.

İlk kez UFRS uygulayan işletme, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla şerefiyenin değer düşüklüğünü “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca test

¹⁹² UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf 33.

etmek ve bunun sonucunda oluşabilecek zararı dağıtılmamış karlarda veya UMS 36 uyarınca (yeniden değerlendirme olumlu farklarındaki) muhasebeleştirme zorundadır.

UMS 36'ya göre, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır¹⁹³ (defter değeri ve geri kazanılabilir tutar için birinci bölüme bakınız).

4.16. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (UMS 38)

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde maddi olmayan duran varlık gibi tanınan ve raporlanması gereken bazı maddi olmayan varlıklar ve onlara ait giderler UMS 38'de kapsam dışı bırakılmıştır. Bunlar¹⁹⁴:

- Araştırma
- Başlama, çalışmaya başlamadan ve açılış öncesi giderler
- Eğitim
- Reklam ve Promosyon
- Taşınma Giderleri

Eğer işletme bu varlık ve giderleri önceki tablolarında göstermişse, ilk kez uygulama zamanı bu varlık ve giderlerin finansal tablolardan alınması gerekir¹⁹⁵.

4.17. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (UMS 39)

UFRS 1'i uygulayan bir işletme önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre 1 Ocak 2001 tarihinden önce kayda alınmamış aktif ve pasiflerini kayda

¹⁹³ UMS 36, **Varlıklarda değer düşüklüğü**, IASC, 1999, Paragraf 6.

¹⁹⁴ UMS 38, **Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, IASC, 1999, Paragraf 5.

¹⁹⁵ **UFRS 1**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/index.htm>, (12 Temmuz 2009).

alamaz. Bu tarih UMS 39'un geçerlilik tarihidir¹⁹⁶.

“UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı bir finansal aracın ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında; kar veya zarar üzerinden gerçeğe uygun değerinden finansal bir varlık veya borç olarak ya da satışa hazır olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükmüne rağmen işletme, bu tanımlamayı UFRS'na geçiş tarihi itibarıyla de yapabilir. Aşağıda yer alan durumlar bu hükmün istisnalarıdır¹⁹⁷:

- (a) Bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla satışa hazır olarak tanımlanmasına izin verilir.
- (b) UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarını 1 Eylül 2006 ya da daha sonrasında başlayan bir yıllık dönemi için sunan bir işletme – böyle bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihinde herhangi bir finansal varlık ya da borcunu, ilgili tarihte UMS 39'un aşağıdaki paragraflarında sözkonusu koşulları sağlaması durumunda, gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık ya da borç olarak tanımlanmasına izin verilir.
 - (i) Söz konusu işlem, varlık veya borçların farklı temeller esas alınarak ölçülmesinden veya bunlar üzerindeki kayıp ve kazançların farklı temeller esas alınarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan bir ölçüm veya muhasebeleştirme tutarsızlığını (bazen “yanlış muhasebe eşleştirmesi”olarak da adlandırılır) ortadan kaldırmakta veya önemli ölçüde azalması sonucunu doğurmaktadır;
 - (ii) Bir finansal varlık veya finansal borç grubu veya her ikisi birden, belgelendirilmiş bir risk yönetim veya yatırım stratejisi çerçevesinde gerçeğe uygun değer esas alınarak yönetilmekte, performansları buna göre değerlendirilmekte ve işletmenin kilit yönetici personeline (UMS 24 İlişkili

¹⁹⁶ Sinan Aslan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 13, Eylül 2004, s. 49.

¹⁹⁷ **UFRS 1**, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>, (12 Temmuz 2009).

Taraf Açıklamaları (2003'te gözden geçirilen şekli) Standardında tanımlandığı şekliyle), örneğin yönetim kuruluna ve icra kurulu başkanına, ilgili grup hakkında bu esasa göre bilgi sunulmaktadır;

(iii) Bir saklı türev ürünün ekonomik özellikleri ve riskleri, asal sözleşmenin ekonomik özellikleri ve riskleri ile yakından ilgili değildir.

(c) UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarını 1 Ocak 2006 ya da daha sonrasında veya 1 Eylül 2006 öncesinde başlayan bir yıllık dönemi için sunan bir işletme - böyle bir işletmenin UFRS'na geçiş tarihinde herhangi bir finansal varlık ya da borcunu ilgili tarihte UMS 39'un yukarıdaki paragraflarındaki (i-iii) koşulları sağlaması durumunda, gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık ya da borç olarak tanımlamasına izin verilir. UFRS'na geçiş tarihinin 1 Eylül 2005 öncesi bir tarih olması durumunda, bu tür bir tanımlamanın 1 Eylül 2005'e kadar yapılması gerekli olmayıp, UFRS'na geçiş tarihi ile 1 Eylül 2005 tarihi arasında muhasebeleştirilen tüm finansal varlıkları ve finansal borçları içerebilir¹⁹⁸.

(d) UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarını 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan yıllık dönem için sunan ve UMS 39'un yukarıdaki paragraflarını uygulayan bir işletme - böyle bir işletmenin, ilk UFRS raporlama döneminin başlangıcında ilgili tarihte yeni ve düzeltilmiş Paragraflara uygun olarak tanımlanma niteliğini kazanan herhangi bir finansal varlık ya da finansal borcunu gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan olarak tanımlamasına izin verir. İşletmenin ilk UFRS raporlama döneminin 1 Eylül 2005'den önce başlaması durumunda, bu tür bir tanımlamanın 1 Eylül 2005 tarihine kadar tamamlanması gerekmekte olup, dönemin başı ile 1 Eylül 2005 arasında muhasebeleştirilen finansal varlıkları ve finansal borçları içerebilir. İşletmenin karşılaştırmalı bilgiyi UMS 39 için

¹⁹⁸ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf B2.

düzeltilmesi durumunda, söz konusu bilgiyi, ilk UFRS raporlama döneminin başlangıcı itibariyle tanımlanan finansal varlık veya finansal borçlar ya da finansal varlık veya finansal borç grubu ya da her ikisi açısından da düzeltilir. Karşılaştırmalı bilginin bu şekilde düzeltilmesi sadece tanımlanan kalem ve grupların, UFRS'na geçiş tarihi itibariyle UMS 39'un yukarıdaki hükümleri karşılama durumu söz konusu olur.

- (e) UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarını 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan yıllık dönem için sunan bir işletme daha öncesinde gerçeğe uygun değer riskten korunma muhasebesi ilişkisi çerçevesinde finansal riskten korunmuş bir kalem olarak tanımlanan ve alt paragraflar (c) ya da (d)'ye uygun olarak gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan her türlü finansal varlık ve finansal borç, gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan olarak tanımlandıkları zamanda söz konusu ilişkilere bağlı olarak yeniden tanımlanırlar¹⁹⁹.

4.18. UFRS 4, UMS 32 ve UMS 39'a İlişkin Karşılaştırmalı Bilgi

UFRS'nı 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan bir işletme, UFRS'na göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunar; fakat söz konusu karşılaştırmalı bilginin UMS 32, UMS 39 veya UFRS 4 ile uyumlu olması gerekmez. UFRS'na ilk geçiş yılında UMS 32, UMS 39 veya UFRS 4 Standartları ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunmayı tercih eden bir işletme²⁰⁰;

- (a) UMS 32 ve UMS 39 kapsamındaki finansal araçları ile UFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerine ilişkin karşılaştırmalı bilgi için UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerini uygular.

¹⁹⁹ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Paragraf B3.

²⁰⁰ **UFRS 1**, Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%201%202007.pdf>, (12 Temmuz 2009).

- (b) Bu husus, anılan bilginin hazırlanmasındaki esaslar ile birlikte kamuoyuna açıklanır.
- (c) Sunulan bilginin UMS 32, UMS 39 ve UFRS 4 ile uyumunun sağlanması açısından yapılacak ana düzeltmelerin içeriği açıklanır. İşletme, bu düzeltmelerin sayısal değerlerini belirtmek zorunda değildir. Ancak, karşılaştırılan dönemin raporlama tarihindeki bilançosu (yani UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren bilanço) ile ilk UFRS raporlama döneminin başlangıcındaki bilançosu (yani UMS 32, UMS 39 ve UFRS 4 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönem) arasındaki düzeltmeler, muhasebe politikası değişikliğinden kaynaklanmış olarak dikkate alınır.

Karşılaştırmalı bilginin, UMS 32, UMS 39 ve UFRS 4 ile uyumlu olmayan bir şekilde sunulmasına karar verilmesi durumunda, UFRS'ye geçiş tarihine yapılan atıflar, sadece bu Standartlar için geçerli olmak üzere, ilk UFRS raporlama döneminin başlangıcına yapılmış sayılır. UFRS'nin özel hükümlerine uyumun kullanıcıların belirli işlemlerin, diğer olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve performansı üzerindeki etkisini anlamalarında yetersiz kaldığı durumlarda, UMS 1 çerçevesinde bu işletmelerin ek açıklamalarda bulunması gerekir²⁰¹.

4.19. Diğer UFRS'lerin Geçmişe Yönelik Uygulanmalarına İlişkin İstisnalar

UFRS 1, diğer UFRS'lerin aşağıda yer alanlara ilişkin bazı kısımlarının geçmişe yönelik olarak uygulanmasını yasaklar²⁰²:

- (a) Finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması;

²⁰¹ UMS 1, **Mali Tabloların Sunumu**, UMSK, 2005, Paragraf 15.

²⁰² UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması**, IASB, 2004, Mandatory Exceptions.

- (b) Finansal riskten korunma muhasebesi;
- (c) Tahminler;
- (d) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetler.

a) Finansal varlık ve finansal borçların bilanço dışı bırakılması

Aşağıda izin verilen durumlar hariç olmak üzere, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, UMS 39'da yer alan bilanço dışı bırakma hükümlerini 1 Ocak 2004 tarihli ve öncesi işlemler için uygular. Başka bir deyişle, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, 1 Ocak 2004 tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda oluşan türevsel olmayan finansal varlık ve borçlarını, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde bilanço dışı bırakmış olması durumunda, söz konusu varlık ve borçlar UFRS çerçevesinde yeniden finansal tablolara yansıtılmaz²⁰³ (daha sonraki bir işlem ve olay nedeniyle muhasebeleştirilmesi uygun görülmedikçe).

Buna bağlı olmaksızın, bir işletme, seçim tarihinden itibaren, UMS 39'un geçmişteki bir işlem sonucu bilanço dışı bırakılan finansal varlık ve finansal borçlara uygulanması için gerekli olan bilginin söz konusu işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında elde edilmesi koşuluyla, UMS 39'un bilanço dışı bırakma hükümlerini geçmişe yönelik olarak uygulayabilir.

b) Finansal riskten korunma muhasebesi

“UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının gerektirdiği üzere, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla işletme²⁰⁴:

- (a) Tüm türev araçlarını gerçeğe uygun değerinden ölçer; ve

²⁰³ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması, IASB, 2004, Paragraf B2.

²⁰⁴ IASB, International Financial Reporting Standards (IFRS), 2004, s.59

- (b) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca varlık veya borç olarak raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş zarar ve kazançlarını dikkate almaz.

Bir işletme, UFRS açılış bilançosunda, UMS 39'a göre finansal riskten korunma muhasebesine konu edilmeyecek türden bir finansal riskten korunma ilişkisini yansıtmaz (örneğin finansal riskten korunma aracının nakit veya yazılı bir opsiyon, finansal riskten korunmaya konu kalemin net pozisyon olduğu veya finansal riskten korunma işleminin vadeye kadar elde tutulacak bir yatırıma ilişkin faiz riskini kapsaması gibi birçok finansal riskten korunma ilişkisini). Ancak, önceki muhasebe ilkelerine göre finansal riskten korunma kalemi olarak net pozisyon oluşturmuş bir işletme, UFRS'ye geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, UFRS'ye göre bu net pozisyonda yer alan bireysel bir kalemi finansal riskten korunma kalemi olarak belirleyebilir²⁰⁵.

UFRS'ye geçiş tarihinden önce bir işlemin finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmiş fakat söz konusu işlemin UMS 39'da yer alan finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını karşılamaması durumunda, işletme UMS 39 Standardı çerçevesinde finansal riskten korunma muhasebesini durdurur. UFRS'ye geçişten önce gerçekleştirilmiş işlemler, geçmişe yönelik finansal korunma işlemi olarak belirlenmez.

c) Tahminler

Bir işletmenin, söz konusu tahminlerinin yanlış olduğuna ilişkin tarafsız bir kanıt bulunmadıkça, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla yapılan tahminler UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri (muhasebe politikalarındaki her türlü değişiklikleri yansıtan düzeltmeler sonrası) çerçevesinde söz konusu tarih itibarıyla yapılan tahminlerle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilir²⁰⁶.

²⁰⁵ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Paragraf B5.

²⁰⁶ UFRS 1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, IASB, 2004, Mandatory Exceptions.

Bir işletme UFRS'ye geçiş tarihi sonrasında, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. Yukarıdaki paragraf hükümleri çerçevesinde işletme, elde etmiş olduğu söz konusu bilgiyi, "UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" Standardında yer alan bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirir. Örneğin bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihinin 1 Ocak 2004 olduğunu ve 15 Temmuz 2004 tarihli yeni bir bilginin UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde 31 Aralık 2003 tarihinde yapılmış bir tahminin değiştirilmesini gerektirdiğini varsayalım. Bu işletme, söz konusu yeni bilgiyi açılış UFRS bilançosuna yansıtma (tahminlerin muhasebe politikasındaki herhangi bir değişikliğe ilişkin düzeltme gerektirmemesi veya tahminlerin yanlış olduğuna dair tarafsız bir delil bulunmaması koşuluyla). Bunun yanı sıra, söz konusu işletme anılan yeni bilgiyi 31 Aralık 2004 tarihli yıl sonu itibariyle düzenlediği gelir tablosuna (veya, eğer uygunsa, özkaynaklarda değişim olarak) yansıtır.

Bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerinin gerektirmediği ancak ilgili UFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminler yapması gerekebilir. Yapılan tahminler, UMS 10 ile uyumlu olunması açısından, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle mevcut koşulları yansıtır. Özellikle, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle gerçekleştirilen piyasa fiyatı, faiz oranı ve kur tahminleri, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.

Bu tahminler, açılış UFRS bilançosuna uygulanır. Bunlar, aynı zamanda bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında karşılaştırma amacıyla sunulan dönemlere de uygulanır. Bu durumda, UFRS'ye geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atflar, söz konusu karşılaştırma döneminin sonuna ilişkin olarak yapılan atflarla değiştirilir.

- d) Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar ve durdurulan faaliyetler

UFRS 5 Standardının, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterini sağlayan elden çıkarılacak duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) veya ilgili UFRS'nin yürürlüğe girdiği tarihten sonra durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterini sağlayan faaliyetlerine ileriye dönük olarak uygulanması gerekir. Bir işletmenin, UFRS 5 Standardının uygulanması için gerekli olan değerlendirme ve bilgilerin ilgili kriterlerin sağlandığı tarihte elde edilmiş olmaları koşuluyla, elden çıkarılacak duran varlıklarının (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterini, diğer bazı faaliyetlerinin ise durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterlerini anılan UFRS'nin yürürlüğe girmeden önceki herhangi bir tarihte karşıladığı günden itibaren ilgili Standardı uygulamasına izin verilir.

UFRS 5'te yer alan geçiş hükümleri, UFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2005 tarihinden önceki bir tarih olan işletmeler tarafından uygulanır. UFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2005 veya daha sonraki bir tarih olan bir işletme UFRS 5'i geçmişe yönelik olarak uygular²⁰⁷.

²⁰⁷ UFRS 1, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**, IASB, 2004, Mandatory Exceptions.

SONUÇ

Geçerli kıyaslamalar yapabilmek için kıyaslanabilir verilere, bunlar arasında bir uyuma ihtiyaç vardır. Her gün artan sayıda şirket global piyasalarda faaliyet göstermekte ve sermaye arayışına girmektedir. Kendini ulusal oyuncu olarak konumlandıran firmalar bile yabancı hissedar almaya başlamaktadırlar. İnternet sayesinde, bu sınır ötesi yatırımcılar arasında oldukça küçük hissedarlar da yer almaktadır. E-ticaret artık modern bir fikir değil, günlük bir gerçektir.

Global bir raporlama çerçevesi oluşturulması yönündeki eğilimin temel faktörlerinden biri internette finansal bilgilerin yaygın olarak bulunabilirliğidir. İnternette bulunan temel finansal veriler farklı ülkelerdeki farklı şirketler arasında kıyaslanabilir olmadan, sınır ötesi yatırım kararları için bunların esas alınması ve bunlar baz alınarak sonuçlar çıkarılması doğru olmayabilir. Bilgi çağında, yatırım ve yönetim kararlarının dayanacağı finansal bilgilere ulaşabilmek çok kolaylaşmıştır. Ancak farklı ülkelerin farklı düzenlemeleri dünyada borsaya kayıtlı firmaların gerçekten kıyaslanabilir finansal bilgileri ortaya koymalarını engellemektedir.

Dünya ve Avrupa çapında global standartlar kullanılması konusunda ulaşılan görüş birliğinin arkasında çok haklı nedenler bulunmaktadır. Bu, birçok taraf için hayatı çok kolaylaştıracak uygulamalardır. Bu standartların yararlarını sıralayacak olursak:

- Uluslararası sermaye piyasalarında fon rekabeti çok daha etkin olarak sürdürülebilir.
- İşletmeler açısından ulusal ve uluslararası kullanım için farklı bilgiler, raporlar hazırlamanın maliyetini büyük ölçüde azaltır.
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olur.
- Şirketler ve yatırımcılar için ortak bir oyun sahası açılmış olur.

İşte tüm bunlar herhangi bir ülke ya da sermaye piyasasının tekelinde olmayan

ve evrensel özellikler taşıyan Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması ile mümkün olabilir.

Uygulamalar, firmalara ve finansal tablolara şeffaflık getireceğinden, yatırımcıların yatırım yapacakları firma ve sektörler için güvenlerinin ve paralelinde hareket kabiliyetlerinin artacağı düşünülmektedir. Böylece UFRS'na geçiş yapan ülkelerde, ülke ekonomisindeki olumlu etkilerin de kısa süre içinde görüleceği tahmin edilmektedir.

EK 1: UYGULAMA

E1.1. Genel Bilgiler

İşletme 31.12.2008 tarihinde UFRS'na uygun raporlama yapmayı kararlaştırmıştır. UMS 1 açısından işletme mali tablolarını bir önceki yıl rakamları ile karşılaştırmalı olarak yayınlamak zorundadır²⁰⁸. Yani 31.12.2007 tarihli Bilançosunu, 01.01.2007 - 31.12.2007 dönemine ilişkin Gelir Tablosu ve diğer tablolarını UFRS'na uyumlaştırması gerekmektedir. Bu nedenle de işletme önce 2007 dönemine ait UFRS açılış bilançosunu yapmak zorundadır. Açılış bilançosu ise 31.12.2006 tarihli önceki esaslara göre düzenlenmiş bilançodan UFRS'lere uyum çalışması ve dönüştürülmesi yapılmış 01.01.2007 tarihli bilançodur. İlk dönüştürülmesi gereken tablo 31.12.2006 dönemine ait bilanço olacaktır.

UFRS'na geçiş döneminde uygulanacak işlemler sırasıyla bunlardır²⁰⁹:

- a. 31.12.2006 tarihli işletme bilançosunu UFRS'na uyumlaştırmakla 01.01.2007 tarihli açılış bilançosunun elde edilmesi
- b. Değişimlerden doğan gelir veya giderler için ertelenmiş vergi alacağı veya borcunun hesaplanması
- c. Açılış bilançosunda meydana gelen tüm değişimlerin yeni yılın (2007 yılı) açılışına dahil edilmesi. UFRS'na uygun bilançoda önceki döneme göre doğan farklılıkların izleyen dönemlere taşınması için bu farklılıklar 2007 yılı kayıtlarına intikal ettirilmesi

²⁰⁸ UMS 1, **Mali Tabloların Sunumu**, UMSK, 2005, Paragraf 36.

²⁰⁹ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **TMS-TFRS**, Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.626.

- d. 2007 yılı işlemleri için de UFRS'na uyumlaştırma işlemlerinin yapılması.
- e. Değişikliklerin 2008 yılına yansıtılması
- f. 2008 yılı işlemlerinin de UFRS'na uyumlaştırılması

2007 ve 2008 yılı dönüştürme işlemleri sistematik olarak 2006 yılı işlemleri ile aynı olduğu için bu işlemler örneğimizde yapılmayacaktır.

Bu dönüştürme işlemleri değişik şekillerde gerçekleştirilebilir. En kolay veya muhasebecilerin alışık şekli ile muhasebe yapısı içinde çözümlenmektedir. Bu amaçla bilgisayarlarda herhangi bir muhasebe paket programı kullanılabilir. Burada ayrı bir şirket tanımlanır. Bu şirkete 31.12.2006 tarihli bilançoya esas hesaplar 01.01.2007 tarihi itibarıyla girilir. Daha sonra aşağıda yer alan tüm düzeltmeler birer ayrı fiş olarak girilir. Bütün girişler yapıldıktan sonra istenilen bilançoya ulaşılmış olur.

Diğer bir yöntem ise yine bilgisayar ortamında Elektronik Tablo programının yardımıyla çözümlenir. Bu durumda yine en son bilanço rakamları bir mizan düzeninde girilir. Bu mizan rakamları yanına İlaveler ve İndirimler sütunları açılır. Aşağıda gösterilen düzeltmeler burada ilave ve indirim olarak işaretlenir. Tüm düzeltmeler yapıldıktan sonra son sütun mizan rakamına ilaveler ve indirimler yapıldıktan sonra ulaşılan rakam olarak düzenlenir. Yani UFRS'na uygun mizan elde edilir. Buradan da Gelir Tablosu ve Bilanço düzenlenir²¹⁰.

²¹⁰ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, s. 627.

E1.2. İşletmenin UFRS'na Uyumlaştırılmamış Bilançosu

	31.12.2006	
Dönen Varlıklar		230.000,00
Kasa	17.000,00	
Alınan Çekler	23.000,00	
Bankalar	32.000,00	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	- 30.000,00	
Diğer Hazır Değerler	14.000,00	
Hisse Senetleri	125.000,00	
Alıcılar	12.000,00	
Alacak Senetleri	22.000,00	
Ticari Mallar	15.000,00	
Duran Varlıklar		747.000,00
Arazi ve Arsalar	150.000,00	
Binalar	200.000,00	
Tesis, Makine ve Cihazlar	135.000,00	
Taşıtlar	60.000,00	
Demirbaşlar	130.000,00	
Diğer Maddi Duran Varlıklar	55.000,00	
Birikmiş Amortismanlar (-)	-23.000,00	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	40.000,00	
AKTİF TOPLAMI:		977.000,00
Kısa Vadeli Borçlar		346.000,00
Banka Kredileri	300.000,00	
Satıcılar	20.000,00	
Borç Senetleri	26.000,00	
Özkaynaklar		631.000,00
Sermaye	300.000,00	
Yasal Yedekler	150.000,00	
Geçmiş Yıllar Karları	146.000,00	
Dönem Net Karı	35.000,00	
PASİF TOPLAMI:		977.000,00

E1.3. Açılış UFRS Bilançosu Düzeltmeleri

E1.3.1. Hazır Değerler

Burada kasa TL bakiyeleri ile efektiflerin efektif alış kuru ile değerlendirilmiş olması kaydıyla düzeltilecek veya sınıflandırılacak bir durum söz konusu değildir.

Alınan Çekler ticari alacaklar veya mal ve hizmet satışından alacaklar grubuna aktarılacak ve reeskonta tabi tutulacaktır. Eğer alınan çek mal ve hizmet satımının dışında başka bir nedenle alınmış ise (iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan finansman amaçlı olarak alınan veya bağlantı senedi niteliğinde olanlar) bunlar ilgili Diğer Alacaklar veya İlişkili Taraflardan Alacaklar şeklinde sınıflandırılırlar. Verilen Çeklerde de durum aynıdır.

Örnek işletmemizde alınan çeklerin tamamı müşterilerden alınmış, vadeleri üç aydan uzun çeklerden oluşmaktadır. Özün önceliği kavramı gereğince bunların tamamı ilgili hesaplara aktarılacaktır²¹¹.

31.12.2006			
121 ALACAK SENETLERİ		23.000,00	
101 ALINAN ÇEKLER			23.000,00
<i>Alınan çeklerin yeniden sınıflandırılması</i>			
.../...			

Verilen Çekler ve Ödeme Emirlerinde ise:

31.12.2006			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		30.000,00	
321 BORÇ SENETLERİ			30.000,00
<i>Verilen çeklerin yeniden sınıflandırılması</i>			
.../...			

²¹¹ Barış Sipahi, "Uygulama 2", Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar** içinde (265-272), 2. Baskı, İSMMMO Yayın no: 99, İstanbul: İSMMMO, 2009, s. 266.

Bankalar Hesabında vadeli mevduat var ise, bu mevduat için gelir tahakkuk ettirilerek bilançoda Gelir Tahakkukları içerisinde gösterilecektir. Ayrıca bankalarda bulunan dövizlerin merkez bankası tarafından yayınlanmış bilanço günü için döviz alış kuru ile değerlendirilmiş olması gerekmektedir. Örneğimizde bankalar Hesabıyla ilgili işlem yapılmayacaktır.

E1.3.2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler UMS 39'a göre üçe ayrılmaktadır²¹²:

- Alım satım amaçlı
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar
- Satışa hazır menkul kıymetler

Örneğimizde Hisse Senetleri alış bedeli ile değerlendirilmiştir. UMS 39'a göre menkul kıymetler eğer alım satım amaçlı iseler gerçeğe uygun değeri karşılayacak şekilde değerlendirilme gününde borsada en iyi bekleyen alış fiyatı (borsa rayici) ile değerlemeleri gerekir. Dolayısıyla UFRS'na geçiş gününde oluşan bu borsa verisine ulaşılması ve aradaki farkın Hisse Senetlerine eklenirken, pasifte Dağıtılmayan Karları ifade eden bir hesaba alınmaları gerekir. Eğer borsa verisi olarak bekleyen en iyi alış fiyatı bulunamaz ise, günlük kapanış fiyatı almak yeterli olacaktır. Satış amacıyla elde ettiğimiz alım değeri 5.000 TL olan senetlerin borsa rayici 5.200 TL olarak tespit edilmiştir:

²¹² UMS 39, **Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**, UMSK, 2001, Paragraf 45.

31.12.2006		
110 HİSSE SENETLERİ 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR <i>Hisse Senetleri Değerleme Farkı</i>	200,00	200,00
.../...		

Hisse senetleri hesabı içinde ticari amaçlı olmayan, borsa rayici olmayan, veya kolayca elden çıkarılması mümkün olmayan varlıklar varsa, bunlar alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılmayacakları için satışa hazır finansal varlıklar olarak, bilançonun duran varlıklar bölümünde sınıflandırılırlar. Bu varlıklar da borsa rayici ile değerlendirilerek aradaki fark özkaynaklar altında bir fon hesabına kaydedilmektedir²¹³. Ticari amacı bulunmayan 120.000 TL alış fiyatı olan diğer hisse senetlerinin borsa rayici 124.000 TL'ye ulaşmıştır:

31.12.2006		
249 DİĞER MENKUL KIYMETLER 249.10 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar 110 HİSSE SENETLERİ <i>Hisse Senetlerinin Yeniden Sınıflandırılması</i>	120.000,00	120.000,00
.../...		

31.12.2006		
249 DİĞER MENKUL KIYMETLER 249.10 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar 526 FİNANSAL VARLIK DEĞ. ART. <i>Hisse Senetleri Değerleme Farkı</i>	4.000,00	4.000,00
.../...		

UFRS'ye dönüştürme yapılırken, menkul kıymetlerin hangi amaçla satın alındığı önem kazanmaktadır. Örneğimizde 120.000 TL'lik kısım likid oldukları, salt faiz getirisi için vade sonuna kadar satış niyetinin olmadığı, spekülasyon amacı ile de alınmadığı için satılmaya hazır finansal varlıklar içerisinde değerlendirilmiştir. Böylece

²¹³ Barış Sipahi, "Uygulama 2", s. 267.

Hisse Senetleri hesabı altında sadece gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmiş alım satım amaçlı hisse senetleri yer almaktadır

Değerleme yapılırken değerlendirme farkının ayrı bir hesapta değil, aynı hesapta izlenmesi sonucu UFRS'na uygun bilançoda Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Hesabına da gerek kalmamaktadır²¹⁴.

E1.3.3. Ticari Alacaklar

Ticari Alacaklar grubunda UFRS'na göre senetli alacaklarda olduğu gibi senetsiz alacakların da reeskonta tabi tutularak gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilmesi gerekir²¹⁵. Alıcılar hesabı reeskonta tabi tutularak bu hesabın itfa edilmiş maliyet bedeli ve defter değeri arasındaki fark hesaplanır:

Defter değeri: 12.000 TL

İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli: 11.500 TL

12000 – 11.500 = 500 TL

31.12.2006		
657 REESKONT FAİZ GIDERLERİ		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	500,00	
<i>Alacaklar Reeskont Farkı</i>		500,00
.../...		

²¹⁴ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, s. 634.

²¹⁵ Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül, "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM, yıl: 17, sayı: 81, Mayıs - Haziran 2007, s. 115.

E1.3.4. Stoklar

UMS 2'ye göre stoklar Net Gerçekleşebilir Değer (NGD) ve maliyet değerinden küçük olanı ile değerlendirilir. Bu nedenle dönem sonunda stokların NGD analizi yapılır. NGD stokların tahmini satış fiyatlarından tahmini satış giderleri düşülerek tespit edilir. Stoklarda değer düşüklüğü bulunmadığı zaman (maliyet değeri NGD'e göre düşük olursa) maliyet değeri ile değerlendirilir²¹⁶. Örneğimizde stoklar:

Stokların Net Gerçekleşebilir Değer Analizi	
Maliyet Değeri	Net Gerçekleşebilir Değer
15.000 TL	Tahmini Satış Değeri: 25.000 TL
	Tahmini Satış Giderleri: 2.500 TL
	Net Gerçekleşebilir Değer: 22.500

Maliyet değeri daha düşük olduğu için stoklarda değer düşüklüğü yapılmayacaktır.

E1.3.5. Maddi Duran Varlıklar

UMS 23'e göre özellikli varlıklar dışında borçlanma ile elde olunan varlıkların maliyetine borçlanma maliyetleri eklenmez. UFRS'na geçiş aşamasında önceden eklenmiş borçlanma gideri var ise bu tutar maliyetten düşülerek sonuç hesaplarına yansıtılır:

²¹⁶ Volkan Demir, "Uygulama 1", **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar** içinde (261-265), 2. Baskı, İSMMM Yayın no: 99, İstanbul: İSMMM, 2009, s. 263.

Demirbaşlar Defter Değeri: 130.000 TL
Borçlanma Maliyeti: 35.000 TL

31.12.2006		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 255 DEMİRBAŞLAR <i>Demirbaşların Borçlanma Giderleri</i>	35.000,00	35.000,00
.../...		

Bu grupta diğer bir önemli husus da arsaların amortismanına tabi tutulmayacağıdır²¹⁷. UFRS uygulanırken maddi duran varlıklar da gerçeğe uygun değerinden değerlendirilerek aradaki fark uygun hesaba yansıtılıyor.

E1.3.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Araştırma Giderleri UFRS'na göre aktiflerde değil giderlerde yer alacaktır²¹⁸. Bu nedenle de eğer önceki esaslara göre bu giderler duran varlıklarda yer alıyorsa, bunlar gider hesaplarına aktarılacaktır.

31.12.2006		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ <i>Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Gider Hesabına Aktarıl.</i>	40.000,00	40.000,00
.../...		

²¹⁷ Serkan Terzi, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 18, sayı: 88, Temmuz - Ağustos 2008, s. 72.

²¹⁸ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s. 64.

E1.3.8. Borçlar

Borçların UFRS'na göre değerlendirme ölçüsü bilanço günündeki borçların net değeridir. Bu nedenle de işlemiş faizlerin de gider tahakkukları hesabına değil, krediye ilave edilmesi gerekir. Eğer kullanılan kredi döviz kredisi ise değerlendirme döviz satış kuru üzerinden yapılacaktır²¹⁹.

Satıcılar hesabı da alıcılar hesabında olduğu gibi reeskonta tabi tutulur ve itfa edilmiş maliyet bedeliyle değerlendirilir²²⁰.

Satıcılar Hesabı: 20.000 TL

İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli: 19.300 TL

Fark: 20.000 – 19.300 = 700 TL

31.12.2006		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	700,00	
<i>Borçların yeniden Değerlemesi</i>		700,00
.../...		

E1.4. Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Vergi Yükümlülüğü

Ertelenmiş vergi yükümlülüğünü hesaplamak için bilançoda yapılan gelir ve

²¹⁹ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, s. 646.

²²⁰ Volkan Demir, "Uygulama 3", **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar** içinde (273-279), 2. Baskı, İSMMMO Yayın no: 99, İstanbul: İSMMMO, 2009, s. 276.

gidere yansıtılan değişikliklerin kurumlar vergisi oranına çarpılması gerekir. UMS 12'ye göre bu vergi bilanço tarihindeki oranla hesaplanacaktır²²¹. Bundan dolayı 31.12.2008 tarihine ait bilanço ve 2008 yılı gelir tablosuna karşılaştırmalı bilgi amacıyla yapılan değişikliklerde vergi oranı 31.12.2008 tarihinde geçerli olan vergi oranıdır. Örnekte bu oran %20 olarak alınmıştır

Bu işlem aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Hesap	Önceki	UFRS	Fark	Vergi
Hisse Senetleri	5.000,00	5.200,00	200,00	40,00
Diğer Menkul Kıymetler	120.000,00	124.000,00	4.000,00	800,00
Alacakların Reeskontu	12.000,00	11.500,00	- 500,00	-
Demirbaşlar	130.000,00	95.000,00	- 35.000,00	- 7.000,00
Borçların Reeskontu	20.000,00	19.300,00	- 700,00	-
Toplam:				- 6.160,00

Alacakların ve borçların reeskontundan kaynaklanan gider veya gelirler kanunen kabul edilmeyen gider ve gelirlerdir. Bu nedenle de vergiye tabi değildir²²².

31.12.2006		
286 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI		
691 VERGİ KARŞILIĞI		
691.02 Ertelenmiş Vergi Geliri		
<i>Ertelenmiş Vergi Kaydı</i>		
...	6.160,00	6.160,00

²²¹ UMS 12, **Vergilendirme**, IASC, 1998, Paragraf 46.

²²² Volkan Demir, "Uygulama 3", s. 278.

E1.5. İşletmenin UFRS'na Uyumlaştırılmış Bilançosu

UFRS'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucunda işletmenin Bilanço ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir.

31.12.2006 Tarihli Bilanço

	31.12.2006	
Dönen Varlıklar		139.700,00
Kasa	17.000,00	
Bankalar	32.000,00	
Diğer Hazır Değerler	14.000,00	
Hisse Senetleri	5.200,00	
Alıcılar	12.000,00	
Alacak Senetleri	45.000,00	
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	- 500,00	
Ticari Mallar	15.000,00	
Duran Varlıklar		802.160,00
Diğer Menkul Kıymetler	124.000,00	
Arazi ve Arsalar	150.000,00	
Binalar	200.000,00	
Tesis, Makine ve Cihazlar	135.000,00	
Taşıtlar	60.000,00	
Demirbaşlar	95.000,00	
Diğer Maddi Duran Varlıklar	55.000,00	
Birikmiş Amortismanlar (-)	-23.000,00	
Ertelenmiş Vergi Alacağı	6.160,00	
AKTİF TOPLAMI:		941.860,00
Kısa Vadeli Borçlar		375.300,00
Banka Kredileri	300.000,00	
Satıcılar	20.000,00	

Borç Senetleri	56.000,00	
Borç Senetleri Reeskontu (-)	-700	
Özkaynaklar		566.560,00
Sermaye	300.000,00	
Finansal Varlık Değer Artışları	4.000,00	
Yasal Yedekler	150.000,00	
Geçmiş Yıllar Karları	146.000,00	
Geçmiş Yıllar Zararları	40.000,00	
Dönem Net Karı	6.560,00	
PASİF TOPLAMI:		941.860,00

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Nalan. “Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Kez Uygulanmasında İlkeler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**. Kıbrıs, 17-21 Kasım 2005, ss. 07-25.

Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**. 12. Baskı, İstanbul: Arayış Basın ve Yayıncılık, 2006.

Akgül, Başak Ataman ve Hüseyin Akay. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**. 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.

Alexander, David ve Christopher Nobes. **Financial Accounting, An International Introduction**. 2nd Edition, London: Pearson Education, 2007

Argun, Doğan, Cemal İbiş ve Volkan Demir. **Mali Tablolar Analizi Uygulaması**. İstanbul: İSMMO, 2007.

Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe**. 1. Cilt, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.

Beyazıtılı, Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara: TESMER Yayın no: 67, 2006.

Choi, Frederick D. S. ve Gary K. Meek. **International Accounting**. 6th Edition, USA: Prentice Hall, 2008.

Çabuk, Adem ve İbrahim Lazol. **Mali Tablolar Analizi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005.

Deloitte Academy. **UFRS, Örnek Mali Tablolar ve Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri.** İstanbul, 2007.

Deloitte Touche Tohmatsu. **Uluslararası Muhasebe Standartları.** Mayıs 2001.

Deloitte Assurance and Advisory. **First Time Adoption, A Guide to IFRS 1.** August 2004.

Deloitte. **IFRS's in Your Pocket.** 2008.

Elikara, Adem. **Genel Muhasebe.** 2. Baskı, İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları, 2006.

Epstein, Barry J. ve Abbas Ali Mirza. **IFRS 2005: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards.** John Wiley & Sons Inc. 2005.

Flower, John ve Gabi Ebberts. **Global Financial Reporting.** New York: Palgrave, 2002

Genç, Süleyman ve Emin Tanrıvermiş. **Genel Muhasebe.** 6. Baskı, İstanbul: SÜRYAY, 2005.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar.** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakici. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları.** İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Ekim 2006.

Gökdeniz, Ümit. **Muhasebe Standartları.** İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.

Greuning, Hennie Van. **International Financial Reporting Standards.** The World Bank, 2005.

Güvemli, Oktay ve diğeri. **Muhasebe ile İlgili Dünya Kongreleri ve Türkiye Muhasebe Kongre ve Sempozyumları**. İstanbul: İSMMMO Yayın no:67, 2006.

Güvemli, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**. 4. Cilt, İstanbul: Proje Danış, 2001.

İbiş, Cemal ve diğeri. **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar**. Volkan Demir (Ed.). 2. Baskı, İSMMMO Yayın no: 99, İstanbul: İSMMMO, 2009.

İbiş, Cemal. “Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma”. **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, Mart 2006, s. 125-130.

İSMMMO, **Finansal Raporlamada Yenilikler**, İstanbul: İSMMMO Yayınları No: 93, 2007.

International Accounting Standards Board. **International Financial Reporting Standards (IFRS)**. 2004.

International Financial Reporting Standards IFRS, English – Deutsch – 2006. Düsseldorf: Verlag GMBH, 2006.

Kotar, Erhan ve Şükrü Dokur. **Genel Muhasebe**. İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım, 2002.

Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe**. 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005.

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **TMS-TFRS**. Gazi Kitabevi, Mart 2007.

PWC. **Adopting IFRS, IFRS 1 – First Time Adoption of International Financial Reporting Standards**. 2004.

**The Effects of Globalization on Financial Reporting, 25-29 May 2005
Conference Proceedings.** Istanbul: Istanbul Commerce University Publications, 2005.

**TÜSİAD. Finansal Raporlama Standartlarında Uluslararası Standartlara
Geçiş (Panelden Konuşma ve Tartışmalar, 19 Aralık 2002).** Temmuz 2003.

**TMSK. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile
Uyumlu TMS.** Ankara: TMSK Yayınları-3, 2008.

Sürekli Yayınlar

“IFAC’dan IASC’den Haberler...”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 11, Temmuz 2001, ss. 103-107.

“Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Yeniden Yapılanıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, ss. 24-26.

“Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, Aylin Poroy (çev.), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, s. 27

Akbulut, Yıldız ve Serap Yanık. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 4, Aralık 2007, ss. 69-98.

Akbulut, Yıldız. “Kavramsal Çerçeve de Yapılması Düşünülen Değişiklikler (IASB-FASB Ortak Projesi)”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 3, Eylül 2007, ss. 19-32.

Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standartları’nın ilk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 8 – Sayı: 1, Mart 2006, ss. 1-28.

Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 17, sayı: 80, Mart - Nisan 2007, ss. 101-117.

Aksoy, Tamer. “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 15, sayı: 71, Nisan-Mayıs-Haziran 2005, ss.182-193.

Arıkan, Yahya. “Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, ss. 7-17.

Aslan, Sinan. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 23, Temmuz 2004, ss. 93-100.

Aslan, Sinan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 13, Eylül 2004, ss. 45-61.

Ayanoğlu, Yıldız. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 3, Eylül 2007, ss. 99-133.

Aysan, Mustafa A. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 34, Nisan 2007, ss. 51-56.

Aysan, Mustafa A. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı 40, Ekim 2008, ss. 44-53.

Başaran, Cansen. “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru...”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 11, sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001, ss. 156-158.

Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 12, sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, ss. 71-81.

Çelik, Orhan. “Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? – Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 8 – Sayı: 2, Haziran 2006, s. 6.

Civan, Mehmet ve Ekrem Kara. “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 14, Ekim 2002, ss. 75-81.

Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır. “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 23, Eylül 2007, ss. 65-79.

Demir, Volkan. “Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 28, Nisan 2009, ss. 73-92.

Gücenme, Ümit. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 5, Ocak 2000, ss. 7-11.

Gücenme, Ümit. “Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 19, Temmuz 2003, ss. 27-35.

Güvemli, Oktay. “Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 17, Ocak 2003, ss. 118-119.

Hikmet, Nazım. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 10, Nisan 2001, ss. 69-71.

İbiş, Cemal ve Serdar Özkan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 16, sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, ss. 25-43.

Lazol, İbrahim. “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 7, Temmuz 2000, ss. 9-11.

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, ss. 51-65.

Özkan, Mehmet ve Serkan Terzi. “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 19, sayı: 92, Mart-Nisan 2009, ss. 23-50.

Özkök, Servet. “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 2, Ekim 2000, ss. 87-94.

Pomeranz, Felix. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Muhtemel Geleceği”, Fatih Coşkun Ertaş (çev.), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 17, Ocak 2003, ss. 95-97.

Poroy, Aylin. “Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 15, Temmuz 2002, ss. 107-112.

Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyemin Öztürk. “UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama - Örnekler)”. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Saltoğlu, Müge. “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 7 – Sayı: 1, Mart 2005, ss. 99-113.

Sanlı, Nail. “Global Muhasebe Standartları”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO, yıl: 12, sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, ss. 27-32.

Sayar, R. Zafer ve Saim Üstündağ. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 18, Nisan 2003, ss. 49-57.

Sayar, A. R. Zafer. “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 7, Ekim 2002, ss. 73-80.

Sunder, Syham. “Tekdüzen Raporlama Standartlarının Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli?”, Bilgehan Alagöz (çev.), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 31, Temmuz 2006, ss. 6-10.

Terzi, Serkan, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 18, sayı: 88, Temmuz - Ağustos 2008, ss. 59-85.

Terzi, Serkan, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül. “UFRS”’nin Türkiye’de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 17, sayı: 81, Mayıs - Haziran 2007, ss. 103-129.

Tokay, Hüseyin; Ali Deran ve Rafet Aktaş. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 7 – Sayı: 4, Aralık 2005, ss. 91-114.

Tokay, Semih Hüseyin ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt 11 – Sayı: 1, Mart 2009, ss. 149-188.

Tokay, Semih Hüseyin ve Ali Deran. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 18, sayı: 90, Kasım - Aralık 2008, ss. 15-47.

Üstünel, Bülent. “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMÖ, yıl: 15, sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, ss. 18-20.

Uysal, Özgür Özmen. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. TÜRMOB Yayın Organı, Sayı 17, Ocak 2006, ss. 87-108.

Valle, Fermin Del. “Küreselleşme, Standartlarda yakınsama ve Muhasebe mesleğine rehberlik eden ilkeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 40, Ekim 2008, ss. 17-23.

Yalkın, Yüksel Koç. “AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 19, Temmuz 2003, s. 26.

Yalkın, Yüksel Koç. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. MÖDAV, Cilt 4 – Sayı: 2, Haziran 2002, ss. 1-7.

Yazıcı, Mehmet. “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı 18, Nisan 2003, ss. 33-37.

İnternet Kaynakları

IASPlus, Uluslararası Raporlama Heberleri Sitesi, <http://www.iasplus.com>, (8 Temmuz - 1 Ağustos 2009).

IASB Resmi Sitesi, <http://www.iasb.org>, (15-18 Temmuz 2009).

IFAC Resmi Sitesi, <http://www.ifac.org/>, (18 Temmuz 2009).

FASB Resmi Sitesi, <http://www.fasb.org>, (04 Ağustos 2009).

Denetim.net Deloitte bilgi kaynağı sitesi, <http://www.denetimnet.net>, (10-18 Temmuz 2009).

Türkiye Muhasebe Sitesi, <http://www.muhasetr.com>, (18 Temmuz 2009).

Diğer Yayınlar

“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”. IASB, 2001.

UFRS 1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması. IASB, 2004.

UFRS 2. Hisse Bazlı Ödemeler. IASB, 2005

UFRS 4. Sigorta sözleşmeleri. IASB, 2005.

UFRS 6. Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi. IASB, 2006.

UMS 1. Mali Tabloların Sunumu. IASB, 2005.

UMS 12. Vergilendirme. IASC, 1998.

UMS 16. Maddi Duran Varlıklar. IASC, 1995.

UMS 18. Hasılat. IASC, 1984.

UMS 23. Borçlanma Maliyetleri. IASC, 1995.

UMS 36. Varlıklarda değer düşüklüğü. IASC, 1999.

UMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar. IASC, 1999.

UMS 39. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. IASB, 2001.