



**T.C.  
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TFRS VE VUK'A GÖRE OLUŞTURULAN  
BİLANÇOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR  
KOBİ BİLANÇOSU UYGULAMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Yusuf IŞIK**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**Hatay-2013**





**T.C.  
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TFRS VE VUK'A GÖRE OLUŞTURULAN  
BİLANÇOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR  
KOBİ BİLANÇOSU UYGULAMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Yusuf IŞIK**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**Hatay-2013**

## ONAY

**YUSUF IŞIK** tarafından hazırlanan “**TFRS VE VUK’A GÖRE OLUŞTURULAN BİLANÇOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR KOBİ BİLANÇOSU UYGULAMASI**” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği ile **İŞLETME ANA BİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

27.06.2013

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı - Başkan)	
Prof. Dr. Zeynep TÜRK (Üye)	
Yrd. Doç. Dr. Gülhan SUADIYE (Üye)	

**Yusuf IŞık** Tarafından Hazırlanan “**TFRS ve VUK’a Göre Oluşturulan Bilançoların Karşılaştırılması: Bir KOBİ Bilançosu Uygulaması**” adlı tez çalıŐmasının yukarıda imzaları bulunana jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Halil DEMİRER  
Enstitü Müdürü

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı yürürlükteki mevcut Tekdüzen hesap planının UMS'ye paralel olarak hazırlanan TMS/TFRS ile uyumlu finansal tablo sunmaya imkan sağlaması için açılması öngörülen hesaplar ile ilgili bilgiler sunmaktır.

Bu çalışmanın fikir aşamasından tamamlanmasına kadar olan süreçte göstermiş olduğu anlayış ve yardımlarından dolayı danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ'ye, tez çalışmam boyunca ihtiyaç duyduğum her an değerli görüşleri ile bana yardımcı olan hocam Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA'ya, Sayın YMM Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK'a, SMMM Ali Levend BAŞTÜZEL ve tezin yazım aşamasında kıymetli vakitlerini ayırarak yardımlarını esirgemeyen Sayın Okt. Özlem SARP ve Okt. Manolya HARNUBOĞLU'na teşekkür ederim.

Ayrıca yaşamımın her anında asla ödenmesi mümkün olmayan emek ve desteklerinden dolayı yerlerinin doldurulması mümkün olmayan aileme teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmam boyunca göstermiş olduğu sonsuz hoşgörü ve desteğinden dolayı eşim Öğr. Gör. Fatma Gül IŞIK'a sevgilerimi sunarım.

Yusuf IŞIK  
Haziran 2013

# **TFRS VE VUK'A GÖRE OLUŞTURULAN BİLANÇOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR KOBİ BİLANÇOSU UYGULAMASI**

**Yusuf IŞIK**

**İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2013**

**Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

## ***ÖZET***

Günümüzde şirketlerin büyümesi ve ekonomik küreselleşme nedeniyle, işletme ile ilgili çıkar gruplarının anlaşılır, gerçekçi, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya gidilmesi sonucunda UMS ve UFRS oluşturulmuştur. Ülkemizde gerek VUK hükümlerine göre sunulan finansal bilgilerin işletme ile ilgili çıkar gruplarının finansal bilgi ihtiyacını yeterince karşılayamaması, gerekse uluslararası standartlara uyumun sağlanması amacıyla UMS ve UFRS ile uyumlu ulusal muhasebe standartları oluşturma sürecine girilmiş böylece TMS/TFRS oluşturulmaya başlanmıştır.

Ülkemizde özellikle muhasebe alanındaki akademisyen ve uygulamacılar tarafından TMS/TFRS uygulamalarının muhasebe ortamında kaydedilmesini sağlamaya yönelik hesap isimleri önerilmekle birlikte, KGK'nın yeni bir hesap planı hazırlama süreci de devam etmektedir.

Bu çalışmada öncelikle TMS/TFRS'ye göre yapılan hesaplamaların muhasebe kayıtları inceleme konusu edilmekte, daha sonra orta ölçekli bir üretim işletmesinin VUK hükümlerine göre düzenlenmiş bilançosu standartlara göre dönüştürülmekte ve finansal durum tablosu oluşturulmaktadır. Böylece VUK hükümlerine göre düzenlenmiş haliyle kıyaslamak suretiyle, TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş bir finansal durum tablosunun finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı yararların ortaya konulması amaçlanmaktadır.

## **ANAHTAR KELİMELER**

**Bilanço, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları.**

**COMPARATION OF TFRS AND VUK-ORIENTED BALANCE SHEET: AN  
APPLICATION ON A SME'S BALANCE SHEET**

**Master's Thesis, Yusuf IŞIK**

**Business Department, 2013**

**Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**ABSTRACT**

Today, the need of comprehensible, realistic, comparable and reliable financial information of interest groups related to companies has increased because of the development and economical globalization of companies. To meet this need, International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) are created because of the standardization of accounting application. In our country, financial information presented according to VUK (Turkish Tax Law) rules could not meet the financial information needs of interest groups related to the companies. Considering this point, for the purpose of adapting international standards, the process of creating national accounting standards which are well-matched with IAS and IFRS has been put into action. So, the constitution of Turkish Accounting Standards (TAS)/Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) have been started.

In our country, together with proposing account names towards recording TAS/ TFRS applications in accounting framework by academicians and practitioners especially in accounting field, the preparation process of a new account chart of KGK (Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority) is also going on.

In this study, first of all, the accounting records of calculations implemented in accordance with TMS/TFRS are analyzed. Then, the VUK-based balance sheet of a medium sized enterprise is re-arranged and balance sheet in accordance with TMS/ TFRS is created. So, the aim of this study is to reveal the benefits of balance sheet in accordance with TAS/TFRS towards financial statement users and to compare it with the VUK-based version.

**KEY WORDS**

Balance sheet, Turkish Accounting/Financial Reporting Standards

**İÇİNDEKİLER**

	<b><u>Sayfa</u></b>
ÖNSÖZ	<b>I</b>
ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER	<b>II</b>
ABSTRACT AND KEYWORDS	<b>III</b>
KISALTMALAR	<b>IX</b>
GİRİŞ	<b>2</b>

**BİRİNCİ BÖLÜM****1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR**

1.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi	4
1.2. Çalışmanın Amacı	5
1.3. Çalışmanın Yöntemi	5
1.4. Çalışmanın Veri Kaynakları	5

**İKİNCİ BÖLÜM****GENEL KAVRAMLAR****2. GENEL KAVRAMLAR**

2.1. Hesap Kavramı	6
2.2. Hesap Çeşitleri	6
2.3. Hesapların İşleyişleri	7
2.4. Değerleme Esasları	8
2.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme Ölçüleri	8
2.4.2. TFRS Açısından Değerleme Ölçüleri	9
2.5. Tekdüzen Hesap Planı	11
2.5.1. Tekdüzen Hesap Planı Kodlama Mantığı	11
2.5.2. Tekdüzen Hesap Planının Avantajları	12
2.5.3. Tekdüzen Hesap Planını Kullanacak İşletmeler	13
2.5.4. TFRS İle Uyumlu Tekdüzen Hesap Planına İlişkin Öneriler	13



**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**AKTİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

**3. AKTİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

3.1.	Dönen Varlıklara İlişkin Öneriler	15
3.1.1.	10 Hazır Değerlere İlişkin Öneriler	15
3.1.1.1.100	Kasa	16
3.1.1.2.101	Alınan Çekler	17
3.1.1.3.102	Bankalar	18
3.1.1.4.103	Veriler Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	21
3.1.1.5.	Likit Fonlar	22
3.1.1.6.	Debit Kart Alacakları	24
3.1.2.	11 Menkul Kıymetlere İlişkin Öneriler	25
3.1.2.1.11X	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara	26
Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı		
3.1.2.2.11X	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara	29
Yansıtılan Finansal Varlıklar		
3.1.2.3.11X	İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar Hesabı	30
3.1.2.4.11X	Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar	32
Hesabı (Net)		
3.1.2.5.11X	Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü	33
Karşılıkları(-)		
3.1.3.	12 Ticari Alacaklara İlişkin Öneriler	34
3.1.3.1.120	Alicılar Hesabı	34
3.1.3.2.12X	Kredi Kartlarından Alacaklar	35
3.1.3.3.12X	İlişkili Taraflardan Alacaklar	36
3.1.3.4.12X	İleri Tarihli Çekler	37
3.1.3.5.12X	Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-)	38
3.1.4.13	Diğer Alacaklara İlişkin Öneriler	41
3.1.4.1.13X	İhbarlı ve Blokeli Mevduatlardan Alacaklar	42

3.1.4.2.13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul	
Gelirlerinden Alacaklar	42
3.1.4.3.13X İlişkili Taraflardan Alacaklar	44
3.1.4.4.13X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-)	45
3.1.5. 15 Stoklara İlişkin Öneriler	46
3.1.5.1.15X Hasatı Yapılmış Tarım Ürünleri	52
3.1.6.16 Tarımsal Varlıklar	53
3.1.6.1.16X Küçükbaş Hayvan Varlıkları	54
3.1.6.2.16X Büyükbaş Hayvan Varlıkları	55
3.1.6.3.16X Kümes Hayvanları	55
3.1.6.4.16X Su Hayvanları	55
3.1.6.5.16X Tarla Bitkileri	55
3.1.6.6.16X Bahçe Bitkileri	55
3.1.6.7.16X Tarımsal Varlıklara İlişkin Değerleme Olumsuz	
Farkları (-)	60
3.1.7. 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarına	
İlişkin Öneriler	61
3.1.7.1.182 Ertelenmiş Giderler	61
3.1.8. 19 Diğer Dönen Varlıklara İlişkin Öneriler	63
3.1.8.1.19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran	
Varlıklar	63
3.2. Duran Varlıklara İlişkin Öneriler	66
3.2.1. 21 Tarımsal Varlıklar	67
3.2.1.1.21X Küçükbaş Hayvan Varlıkları	68
3.2.1.2.21X Büyükbaş Hayvan Varlıkları	68
3.2.1.3.21X Kümes Hayvanları	68
3.2.1.4.21X Su Hayvanları	68
3.2.1.5.21X Bahçe Bitkileri	69
3.2.2. 22 Ticari Alacaklara İlişkin Öneriler	69
3.2.2.1.22X İlişkili Taraflardan Alacaklar	69
3.2.2.2.22X İleri Tarihli Alınan Çekler	70
3.2.3. 23 Diğer Alacaklara İlişkin Öneriler	72

3.2.3.1.23X İlişkili Taraflardan Alacaklar	72
3.2.4. 24 Mali Duran Varlıklara İlişkin Öneriler	73
3.2.4.1. 24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara	
Yansıtılan Finansal Varlıklar	73
3.2.4.2. 24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara	
Yansıtılan Finansal Varlıklar	74
3.2.4.3. 24X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar	74
3.2.4.4. 24X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar	
(Net)	75
3.2.5. Gayrimenkuller	76
3.2.5.1. 20 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	77
3.2.5.1.1. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi ve	
Arsalar	78
3.2.5.1.2. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar	80
3.2.5.1.3. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Diğer	
Gayrimenkuller	80
3.2.5.1.4. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen	
Gayrimenkullere İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	80
3.2.5.1.5. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen	
Gayrimenkullere İlişkin Birikmiş Amortismanlar (-)	81
3.2.5.2.25 Maddi Duran Varlıklar	84

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **PASİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

#### **4. PASİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

4.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklara İlişkin Öneriler	87
4.1.1. 30 Mali Borçlara İlişkin Öneriler	87
4.1.1.1. 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara	
İlişkin Yükümlülükler	87
4.1.2. 32 Ticari Borçlara İlişkin Öneriler	88
4.1.2.1. 32X Verilen İleri Tarihli Çekler	89

4.1.2.2. 32X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları	89
4.1.2.3. 32X Ertelenmiş Faiz Giderleri (-)	91
4.1.3. 33 Diğer Borçlara İlişkin Öneriler	92
4.1.3.1. 33X İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	92
4.1.4. 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklarına İlişkin Öneriler	93
4.1.4.1. 382 Ertelenmiş Gelirler	93
4.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklara İlişkin Öneriler	94
4.2.1. 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler	94
4.2.2. 42X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları	95
4.2.3. 42X Verilen İleri Tarihli Çekler	95
4.2.4. 482 Ertelenmiş Gelirler	95
4.3. Özkaynaklara İlişkin Öneriler	95
4.3.1. 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı	95
<b>BEŞİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>5. ÖRNEK UYGULAMA</b>	97
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER</b>	125
<b>KAYNAKÇA</b>	132
<b>Ek: Çalışmada TMS/TFRS Kapsamında Kullanılan Hesaplar Ve Açıklamaları</b>	137

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TFRS</b>	Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>UFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebe mesleği tarih boyunca sürekli bir değişim ve gelişim içinde olmuştur. Yöneticilerin ve işletme ile ilgili diğer çıkar gruplarının muhasebe ortamında üretilen bilgiye olan ihtiyaçlarının artması muhasebeyi sadece vergi kanunları doğrultusunda defter tutma ve vergi beyannamesi düzenleme olarak gören muhasebecilerin, şirketin finansal yapısına ilişkin gerçekçi bilgiler sunan muhasebeciler haline gelmelerini gerekli kılmaktadır.

Vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal bilgilerin işletme ile ilgili çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılayamaması nedeniyle birçok ülkede vergi kanunlarının mali karın hesaplanması için kullanıldığı, ancak işletmelerin, çıkar gruplarına gerçekçi bir bakış açısıyla hazırlanmış finansal bilgiler sunmalarını temin etmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarının da oluşturulduğu görülmektedir.

Böylece bir yandan işletmelerle ilgili çıkar gruplarının bilgi ihtiyacının karşılanması mümkün olmakta, bir yandan da farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin muhasebe uygulamalarında ortak bir dil kullanmaları mümkün hale gelmektedir. Nitekim özellikle değerlendirme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarındaki farklılıklar finansal tabloların hazırlanmasına da yansımakta ve finansal tabloların karşılaştırılma olanağını zorlaştırmakta, hatta ortadan kaldırmaktadır. Burada yaşanan sorunlar belli bir işletmenin yıllar itibarıyla yayımlanmış olduğu finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini etkilediği gibi, farklı işletmelerin finansal tablolarının belirli bir dönem için karşılaştırılmasını da zorlaştırmaktadır.

Ülkemizde yıllar süren çalışmalar sonucunda UMS ve UFRS ile uyumlu ulusal muhasebe standartları, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak hazırlanmış ve uygulamaya sunulmuştur. TMS ve TFRS uygulamalarının doğal sonucu olarak mevcut Tekdüzen Hesap Planına bazı hesapların eklenmesi ve yapılacak bazı hesaplamaların muhasebe kayıtlarına yansıtılmasının sağlanması gerekmektedir. Ülkemizde özellikle muhasebe alanındaki akademisyen ve uygulamacılar tarafından TMS/TFRS uygulamalarının muhasebe ortamında kaydedilmesini sağlamaya yönelik hesap isimleri önerilmekle birlikte, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın yeni bir hesap planı hazırlama süreci de devam etmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde çalışma ile ilgili genel bilgiler verilmekte, ikinci ve üçüncü bölümlerinde TMS/TFRS ile tam uyumlu bir finansal raporlama sistemi oluşturmak amacıyla KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına göre yapılan hesaplamalar ve bunların muhasebe kayıtları aktif ve pasif hesaplar açısından tek tek inceleme konusu edilmektedir. Aktif ve pasif kalemler için standartların uygulanmasına yönelik verilen örneklerde gelir ve gider hesapları ile ilgili hesaplamalara da yer verilmektedir. Bu örneklerde kullanılan hesap isimleri, çoğunlukla muhasebe dalındaki akademisyenler tarafından oluşturulan örneklerde öneri niteliğinde kullanılan hesap isimleridir. Bazı hesap isimleri ise standartta kullanılan terimler dikkate alınarak kullanılmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, orta ölçekli bir üretim işletmesinin VUK hükümlerine göre düzenlenmiş bilânçosu standartlara göre dönüştürülmekte ve finansal durum tablosu oluşturulmaktadır. Böylece VUK hükümlerine göre düzenlenmiş haliyle kıyaslamak suretiyle, TFRS'ye göre düzenlenmiş bir finansal durum tablosunun finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı yararların ortaya konulması amaçlanmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR

#### 1.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi

Günümüzde şirketlerin büyümesi ve ekonomik küreselleşme nedeniyle, işletme ile ilgili çıkar gruplarının anlaşılır, gerçekçi, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi ihtiyacı artmıştır. Öte yandan, sermayenin küresel boyuttaki dolaşım hacminin artması sonucu farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin muhasebe uygulamalarında ortak bir dil kullanılması ihtiyacı doğmuştur. Nitekim muhasebe kayıtlarındaki farklılıklar finansal tabloların hazırlanmasına da yansımakta ve finansal tabloların karşılaştırılma olanağını zorlaştırmakta hatta ortadan kaldırmaktadır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya gidilmesi sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuştur. Ülkemizde gerek Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre sunulan finansal bilgilerin işletme ile ilgili çıkar gruplarının finansal bilgi ihtiyacını yeterince karşılayamaması, gerekse uluslararası standartlara uyumun sağlanması amacıyla UMS ve UFRS ile uyumlu ulusal muhasebe standartları oluşturma sürecine girilmiş böylece Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşturulmaya başlanmıştır.

Ülkemizde özellikle muhasebe alanındaki akademisyen ve uygulamacılar tarafından TMS/TFRS uygulamalarının muhasebe ortamında kaydedilmesini sağlamaya yönelik hesap isimleri önerilmekle birlikte, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın TMS/TFRS'leri oluşturma ve yayımlama sürecinin yanı sıra yeni bir hesap planı hazırlama süreci de devam etmektedir. Özellikle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) gereği, ölçek itibarıyla TMS/TFRS'ye göre finansal tablo düzenlemek zorunda olan halka açık olmayan işletmelerin, standartlara göre yapılacak hesaplamaların muhasebe kayıtlarını yapmaları gerekecektir. Çalışma bu yönüyle son derece güncel bir önem taşımaktadır. Bu itibarla çalışmada öncelikle TMS/TFRS'ye göre yapılan hesaplamaların muhasebe kayıtları inceleme konusu edilmektedir.



## **1.2. Çalışmanın Amacı**

Bu çalışmada, hem yukarıda söz edilen TMS/TFRS uygulamasına geçiş ve uyum sürecinde muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olacak işlem örnekleri ile uygulama açısından katkıda bulunulması, hem de yeni uygulamaların eskiye nazaran ne gibi yararlar sağladığının mukayese yoluyla tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

## **1.3. Çalışmanın Yöntemi**

TFRS ve kavramsal çerçevede belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları'na uyumlu olduğu varsayımıyla değişik kaynaklarda önerilen hesap grupları TMS uygulamalarını yansıtacak örneklerde kullanılmak suretiyle henüz Türkiye'de meslek mensupları tarafından uygulanmaya başlanmamış ancak uygulamada ihtiyaç duyulacak örnekler oluşturulacaktır. Bu örneklerin yanı sıra orta ölçekli bir şirketin finansal tablolarının TMS/TFRS'ye uygun olarak dönüştürülmesi suretiyle yeni uygulamaların işletmelerin çıkar gruplarına getirdiği yararların tespiti de mümkün olacaktır. Bu anlamda bir vaka incelemesi çalışması yapılmış olacaktır.

## **1.4. Çalışmanın Veri Kaynakları**

Çalışmanın yürütülmesinde konuyla ilgili çalışmalardan yararlanıldığı gibi, Ankara ilinde faaliyet gösteren orta ölçekli bir üretim işletmesinin finansal tablo verileri de kullanılmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. GENEL KAVRAMLAR

#### 2.1. Hesap Kavramı

Muhasebenin konusunu oluşturan mali nitelikli işlem ve olayların sistemli bir şekilde kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, raporlanmasını ve analiz edilmesini sağlayan çizelgelerden her biri hesap olarak adlandırılabilir. Dolayısıyla mali nitelikli işlem ve olaylar hesaplar vasıtasıyla bilgi haline gelmektedir.

Mali nitelikli işlem ve olaylar hesaplar aracılığıyla muhasebe defterlerine kaydedilirken benzer nitelik taşıyanlar aynı hesap gruplarına, aynı nitelikte olanlar ise aynı hesaplara yazılmak suretiyle sınıflandırma yapılmış olur (Feyiz, 2010:51).

Diğer bir ifadeyle hesap, mali nitelikteki işlem ve olayların muhasebeye yansımada bilanço (bundan sonra finansal durum tablosu) ve gelir tablosu (bundan sonra finansal faaliyet raporu) unsurlarının her birinde oluşacak değişikliklerin ayrı ayrı izlendiği çizelgedir (Oktaylar, (Ed) 2008: 23).

#### 2.2. Hesap Çeşitleri

Hesaplar temel mali tablolar açısından “*finansal durum tablosu hesapları*” ve “*finansal faaliyet raporu hesapları*” şeklinde sınıflandırılırlar. Bu sınıflandırmada finansal durum tablosu hesapları için “aktif hesaplar” ve “pasif hesaplar”, finansal faaliyet raporu tablosu hesapları için de “gelir hesapları” ve “gider hesapları” ayrımı oluşmaktadır.

Yukarıdaki sınıflandırmaya ek olarak mali nitelikli işlem ve olayların etkilerine bağlı olarak aşağıdaki gibi sınıflandırma da yapılabilir (Feyiz, İnal ve Önel, 2009:16):

- Asli Hesap,
- Alt Hesap (Tali Hesap veya Yardımcı Hesap),
- Düzenleyici Hesap,
- Geçici Hesaplar
- Nazım Hesaplar

### 2.3. Hesapların İşleyişleri

**Aktif Hesapların İşleyişi:** Aktif hesaplarda olası artışlarda hesabın borç tarafına kayıt yapılır, azalış olması durumunda ve kapanış kayıtlarında ise alacak tarafına kayıt yapılır. Aktif hesaplar ya borç kalanı verir ya da kalan vermez.

Borç	Aktif (Varlık) Hesaplar	Alacak
İlk Kayıt		Azalışlar (-)
Artışlar (+)		Kapanış Kaydı

**Pasif Hesapların İşleyişi:** Pasif hesaplarda ilk kayıt ve artış kayıtları hesabın alacağına kaydedilirken, azalışlar ve kapanış kayıtları hesabın borç tarafına kaydedilir. Aktif hesapların tersine bu hesaplar ya alacak kalanı verir ya da kalan vermezler.

Borç	Pasif (Kaynak) Hesaplar	Alacak
Azalışlar (-)		İlk Kayıt
Kapanış Kaydı		Artışlar (+)

**Gelir Hesaplarının İşleyişi:** Gelirlerde olası artışlarda hesabın alacak tarafına kayıt yapılır, dönem sonunda ise yapılacak aktarma kayıtlarında veya düzeltme kayıtlarında ise bu hesabın borç tarafına kayıt yapılır. Bu hesaplar dönem sonunda tamamen kapanıncaya kadar aktarma işlemi borç tarafına kayıt yapılarak gerçekleştirilir.

Borç	Gelir Hesapları	Alacak
Kapanış kaydı		Artışlar (+)

**Gider Hesaplarının İşleyişi:** Giderlerde olası artışlarda hesabın borç tarafına kayıt yapılır, dönem sonunda ise yapılacak aktarma kayıtlarda veya düzeltme kayıtlarında ise bu hesabın borç tarafına kayıt yapılır. Bu hesaplar dönem sonunda tamamen kapatılıncaya kadar aktarma işlemi alacak tarafına kayıt yapılarak gerçekleştirilir.

Borç	Gider Hesapları	Alacak
Artışlar (+)		Kapanış kaydı

## 2.4. Değerleme Esasları

### 2.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) değerlendirme esasları madde 258 ile madde 268 arasında açıklanmıştır. VUK madde 260'a göre, iktisadi kıymetleri değerlerken her birini ayrı ayrı dikkate almak gerekmektedir.

Ancak, aynı cins sayılan eşyaları toplu olarak değerlemek de mümkündür (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 14).

VUK madde 261'de belirtilen değerlendirme ölçüleri şunlardır:

- Maliyet bedeli
- Borsa rayıcı
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti

**Maliyet bedeli**, iktisadi bir kıymetlerin satın alınması veya değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ek olarak yapılan giderlerin toplamını ifade eder. Diğer ifadeyle, iktisadi kıymetin satın alınıp da kullanılabilir hale getirilinceye kadar yapılan her türlü ödeme ile bir iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan ödemeler o iktisadi kıymetin maliyetini oluşturur (VUK: m. 263).

**Borsa rayıcı**, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK: m. 264).

**Tasarruf değeri**, iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününde satılması varsayımı altında sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Bu ifadeden iktisadi kıymetlerin dönem sonunda satılması – elden çıkarılması halinde işletmeye kazandıracığı değeri ifade eder (VUK: m. 265).

**Mukayyet değer**, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen

hesap değeridir. Mukayyet değerle senetsiz alacak ve borçlar, aktif ve pasif geçici nitelikli hesaplar ile kuruluş ve örgütlenme giderleri değerlendirilir. Alacak ve borç senetlerinde reeskont ayırarak tasarruf değeri ile değerlendirme yöntemini kullanmak istemeyenler de eğer isterlerse senetli alacak ve borçlarını da mukayyet değerle değerleyebilirler (VUK: m. 266).

**İtibari değer**, nominal değer olarak da adlandırılan bu değerlendirme yöntemi iktisadi kıymetlerin üzerinde yazılı değerleri esas alındığı yöntemdir .(VUK: m.266).

**Rayiç bedel**, iktisadi kıymetlerin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK: m. 267).

**Emsal bedeli**, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilmesi muhtemel olmayan malların, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değeridir (VUK: m. 268).

#### 2.4.2. TFRS Açısından Değerleme Ölçüleri

VUK “değerleme” kavramına yer verirken, TFRS “ölçme” veya “ölçüm” kavramlarını kullanmaktadır. Dolayısıyla TFRS ile ilgili açıklamalarda değerlendirme kavramına karşılık olarak ölçme kavramı kullanılmaktadır.

Ölçme, finansal tablo unsurlarının finansal tablolarda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi için yapılan işlemler bütünüdür. TFRS'nin ölçüm esasları ile VUK'un değerlendirme ölçüleri arasında benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır.

TFRS Kavramsal Çerçeve de finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılacak esaslar, “tarihi maliyet”, “cari maliyet”, “gerçekleşebilir değer (ödeme değeri)” ve “bugünkü değer” olarak ifade edilmiştir. (TFRS Kavramsal Çerçeve)

##### **Tarihi Maliyet,**

Varlıklar;

- Alınan varlıklara elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile,
- Alınan varlıklara elde edildikleri tarihte karşılık olarak verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir.

Borçlar;

- Borç karşılığında elde edilen tutar ile,
- Borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile

gösterilir.

**Cari Maliyet,**

Varlıklar;

- Bir varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler.

Borçlar;

- Bir borcun kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri),**

Varlıklarda;

- İşletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın satılması veya çeşitli sebeple elden çıkarılması halinde ele geçecek nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır.

Borçlarda;

- İşletmenin normal faaliyet koşullarında, borçların kapatılması için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarıdır.

Dolayısıyla gerçekleşebilir değer, bir iktisadi kıymetin o iktisadi kıymeti elinde bulundurana sağlayacağı faydayı ortaya koymaktadır (Doğan, Tanç ve Tanç 2008: 453-473).

**Bugünkü Değer,**

Varlıklar;

- İşletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü değerlere iskonto edilmiş tutarları ile gösterilirler.

Borçlar;

- İşletmenin normal faaliyet koşullarında, borçların kapatılması için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü değere iskonto edilmiş tutarları ile gösterilir.

Kavramsal Çerçeveye göre finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerin en çok kullandığı ölçüm esası tarihi maliyet yöntemidir. Çünkü tarihi maliyet ölçüm esası diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır.

Kavramsal Çerçevede belirtilen değerlendirme esaslarına ek olarak “itfa edilmiş maliyet” kavramı da değerlendirme ve ölçüm esaslarında yer bulmaktadır.

**İtfa Edilmiş Maliyet,** finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri çıkarıldıktan

sonra, ilk muhasebeleştirme sırasındaki tutarı ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutardır.

**Gerçeğe uygun değer,**

Varlıklarda;

- Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkan tutardır.

Borçlarda;

Borcun ödenmesi için ortaya çıkması gereken tutardır.

## **2.5. Tekdüzen Hesap Planı**

Tekdüzen hesap planının kullanım alanına ilişkin gerekli bilgiler 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer almıştır. Tebliğe göre tekdüzen hesap planı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi yoluyla mali tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına rapor edilen bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

### **2.5.1. Tekdüzen Hesap Planı Kodlama Mantığı**

Tekdüzen hesap planında bütün hesaplar sayılarla kodlanarak belirli bir hiyerarşiye göre sistem elde edilmiştir. Bu sistem (Karapınar, Bayırlı ve Altay, 2003: 45);

“X ANA GRUP

XX Yardımcı Grup

XXX Hesap” şeklinde ifade edilmiştir

Hesap planına ilişkin alt hesaplar belirli bir çerçevede belirtilmemiş, işletmenin yapısına, faaliyet konusuna göre ihtiyaç duyup kullanacağı alt hesap işletmelerin tasarrufuna bırakılmıştır.

**Örnek:** Bir konaklama işletmesine ilişkin yurt içi satışlar hesabına ilişkin alt hesaplar aşağıdaki şekilde olabilmektedir (Azaltun ve Kaya, 2010: 75).

## 600 Yurt İçi Satışlar Hesabı

600 01 Oda Satışları

600 01 01 Münferit Konuklara Satışlar

600 01 02 Grup Konuklara Satışlar

2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, hesap planında boş bırakılan defteri kebir hesapları, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak kaydıyla ve nitelik - kapsam itibariyle hesap planında belirlenmiş benzer bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde hesap grupları arasında bütünlük ve tutarlılığa ilişkin olumsuz etki bırakmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 32).

**Örnek:** Bir konaklama işletmesinde kalmaya devam eden müşterilerden tahsil edilecek mal ve hizmet bedelleri, müşterinin konaklama işletmesinden ayrılışlarına kadar her gün itibariyle günlük gelir raporunda görülecektir. Bu gelirler tahakkuk ettirilecek ve belli bir hesapta izlenmesi gerekecektir. Mevcut tekdüzen hesap planında bu işlemin kaydedilmesi için hesap bulunmadığından bu işlem için 182 önbüro kontrol hesabı kullanılabilir (Çetiner, 2009: 243).

### 2.5.2. Tekdüzen Hesap Planının Avantajları

Tekdüzen hesap planının oluşturulmasından elde edilecek yarar 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "*Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine, muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına ve işletmelerle ilgililer arasında güven unsuru oluşturulmasına imkân sağlamak*" şeklinde ifade edilmektedir.

Standart bir hesap planında işletmenin faaliyet gösterdiği çevrenin para biriminin kullanılması aynı para birimiyle oluşturulmuş işletme mali tabloları ile karşılaştırma imkânı sağlar (Larsen, 1994: 848).

Ertaş (2007:66), standart bir hesap planının, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirtilenlerin yanı sıra şu yararları da sağlayacağını ifade etmektedir:

- Standart bir hesap planı uygulanması ve bunun uluslararası düzeyde standartlaşması uygulamaya dahil olan ülkeler arasında bir hesap birliği sağlar.



- İşletme birleşmelerinde birleşen işletmeler arasında birlik sağlar.
- Devletin işletme hesaplarını denetimi sırasında kolaylık sağlar.
- Muhasebe eğitimi ve uygulamasında meslek mensupları arasında terim birliği sağlayarak uygulamaya ve eğitime katkı sağlar.
- Her işletmenin faaliyet konusu birbiriyle aynı olmadığı için bazı durumlarda işletmeye özel ihtiyaçlar ortaya çıkabilir. Hesap planının detayda esnek bir yapıya sahip olması, işletmelerin kendilerine özgü işlemi muhasebeleştirmelerine katkı sağlar.

### **2.5.3. Tekdüzen Hesap Planını Kullanacak İşletmeler**

Tekdüzen hesap planının uygulama alanına bazı sınıflandırmalar getirilerek, sınırlandırma dışında bırakılan bütün işletmelerin tekdüzen hesap planını kullanacağı belirtilmiştir. 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olup, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı haricinde olan işletme ve kuruluşlar, resmi defterlerini tutup, finansal tablolarını düzenlerken TMS'yi uygularlar. Ancak, esas faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniklerinin kullanılması gerekli olan;

- Banka ve sigorta şirketleri,
- Diğer finans kurumları,
- Finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve buna benzer alanlarda faaliyet gösteren diğer şirketler,
- Menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları, gibi diğer mali sektör işletmeleri,

genel bir hesap planı yerine kendi sektörleri için özel hazırlanan ve TFRS'yi oluşturma ve onay verme yetkisi bulunan kurulun onayından geçen hesap planını uygular ve finansal tablolarını kendi sektörleri için önerilen düzende hazırlar.

### **2.5.4. TFRS ile Uyumlu Tekdüzen Hesap Planına İlişkin Öneriler**

Yeni oluşturulması gereken TFRS ile uyumlu tekdüzen hesap planında hesap grupları da standartların ifade ettiği şekilde aşağıdaki gibi düzenlenebilir. Bu düzenlemeye ilişkin bilgiler KOBİ TFRS ve TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardında ifade edilmiştir.

Standartlara göre

- Nakit ve Nakit benzerleri
- Ticari Alacaklar (Ana Faaliyet Konusu Dâhilindeki Alacaklar)
- Ticari Olmayan Alacaklar (Ana Faaliyet Konusu Dışındaki Alacaklar)
- Finansal Varlıklar
- Stoklar
- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılması Gereken Yatırım Amaçlı Edinilmiş Gayrimenkuller
- Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü Tutarı İndirgenmiş Maliyetle İzlenen Canlı Varlıklar
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılması Gereken Canlı Varlıklar
- İştiraklerde Yapılmış Yatırımlar
- Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar
- Ticari Borçlar (Ana Faaliyet Konusundan Kaynaklanan Borçlar)
- Ticari Olmayan Borçlar (Ana Faaliyet Konusu Dışındaki Borçlar)
- Finansal Borçlar
- Dönem Vergisi İle İlgili Borçlar ve Varlıklar
- Ertelenmiş Vergi Borçları ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları
- Karşılıklar
- Kontrol Gücü Olmayan Paylar
- Ana Ortaklığın Pay Sahiplerine İlişkin Özkaynak Değerleri

Bu başlıklarla birlikte TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal durumun anlaşılmasında yeterli açıklığın olmaması halinde finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin farklı detaylarda sunulması hususunda esneklik göstermiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. AKTİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER

#### 3.1. Dönen Varlıklara İlişkin Öneriler

TMS 1’de bir varlığın dönen varlık olabilmesi için taşıması gereken nitelikler kesin hatlarıyla çizilmiştir. Bu niteliklerden herhangi birine uyması, o varlığın duran varlık olarak nitelendirilmesine yeterli bulunmuştur. Bu nitelikler;

Bir finansal varlığın,

- Ticari amaçla elde bulundurulması,
- İşletmenin normal faaliyet döngüsü<sup>1</sup> süresinde paraya dönüşmesinin, satılmasının veya herhangi bir sebeple tüketilmesinin beklenmesi,
- Finansal durum tablosu tarihinden itibaren on iki ay içinde paraya dönüşmesi,
- Finansal durum tablosu tarihinden itibaren en az on iki ay içinde bir borca karşılık olarak veya başka bir sebeple bloke edilmemiş olması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 29-70; Dilbaz, 2008: 18).

#### 3.1.1. 10 Hazır Değerlere İlişkin Öneriler

TMS 1’e göre nakit ve nakit benzeri varlıklar hesap grubunda işletmelerin nakit olarak elde buldukları nakit değerler ile kısa vadeli yükümlülükleri karşılamak için elde tutulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklar yer almaktadır.

Yürürlükteki tekdüzen hesap planında işletmelerin kısa vadeli alacaklarının vadelerinin kısıllığına bakılmaksızın ticari alacaklar veya diğer alacaklar grubunda yer almasına karşılık, standartlarda vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar ile işletmelerin bankalardaki borçlu/alacaklı cari hesap şeklinde çalıştıkları, bakiyeleri pozitif ve negatif olacak şekilde değişim gösteren cari hesaplar da nakit benzeri olarak kabul edilmektedir (TMSK, 2011: 388).

---

<sup>1</sup> Faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi için geçen süredir. Eğer işletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, faaliyet döngüsü süresi on iki ay olarak varsayılır.

### 3.1.1.1. 100 Kasa

Kasa hesabı işletmelerin buldukları ulusal ve yabancı paraların Türk Lirası karşılıklarının izlenmesi için kullanılan bir hesaptır. Hesabın işleyişi açısından herhangi bir gereksinim görülmesi de dönem sonu envanter işlemleri aşamasında borsa rayici ile değerlendirilen bu hesap TFRS gereğince gerçeğe uygun değerle değerlendirilmelidir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen varlık-kaynaklarda oluşacak değer artış ya da azalışları için 6 nolu finansal faaliyet raporu hesapları içinde 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları ve 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları (-) adları altında gelir ve gider hesapları açılabilir.

**Olumlu Kur Farkı:** İşletme dönem içinde 1 Avro = 2,5 TL kuru üzerinden 10.000 Avro almıştır. Dönem sonunda 1 Avro = 2,6 TL olmuştur. Değerleme günü itibariyle döviz kuru daha yüksek olduğundan işletmenin lehine bir durum oluşmuştur.

Bu durumda değerlendirme ve kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

Alış bedeli	: 2,5 x 10.000 Avro	= 25.000 TL
Gerçeğe Uygun Değer	: 2,6 x 10.000 Avro	= 26.000 TL
Olumlu Kur Farkı	: 26.000 – 25.000	= 1.000 TL olacaktır.

----- 31/12/20XX -----		
100 KASA HESABI	1.000	
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		1.000
Kasadaki nakdin gerçeğe uygun değerlendirme olumlu farkı		

**Olumsuz Kur Farkı:** Yukarıdaki örnekte döviz kuru dönem sonunda işletmenin aleyhine olacak şekilde değişmiş olsaydı (2,2 TL) değerlendirme ve kayıt aşağıdaki şekilde yapılırdı:

Alış bedeli	: 2,5 x 10.000 Avro	= 25.000 TL
Gerçeğe Uygun Değer	: 2,2 x 10.000 Avro	= 22.000 TL
Olumsuz Kur Farkı	: 25.000 – 22.000	= 3.000 TL

----- 31/12/20XX -----		
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME ZARARLARI (-)	3.000	
100 KASA HESABI		3.000
Kasadaki nakdin gerçeğe uygun değerlendirme olumsuz farkı		

### 3.1.1.2. 101 Alınan Çekler

Bu hesap, gerçek ve tüzel kişiler tarafından alınmış ancak henüz tahsil edilmemiş, tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Çek, tanımı itibarıyla, görüldüğünde ödenmesi gereken bir ödeme aracıdır (Çiyiltepe, 2011: 333). Ancak uygulamada çekin vadeli alış-satış işlemlerinde kullanıldığı bilinmektedir. Bu da çekin bir senet gibi kullanıldığını göstermektedir. Mevcut hesap planında Alınan Çekler hesabı envanter işlemleri sırasında bakiye (kalan) veriyorsa, diğer ifadeyle gelecek dönemde tahsil edilecek (ileri tarihli çek) çek mevcut ise, özün önceliği kavramı gereğince 101 Alınan Çekler hesabındaki bakiye tutar 121 Alacak Senetleri Hesabına aktararak 101 nolu hesap kapatılmaktadır. Dolayısıyla finansal durum tablosunda ileri tarihli çek, senet niteliğinde kullanılmasından dolayı çek hesabında değil senet hesabında yer almıştır. TFRS'nin ihtiyaca uygunluk ve anlaşılabilirlik ilkelerinden hareketle ticari faaliyetlerden kaynaklanan alacaklar hesap grubu altında daha açık bir hesap açılarak İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER şeklinde bir hesapta sunulabilir.

**Örnek:** İşletme dönem sonu envanteri sırasında, vadesi itibarıyla gelecek dönemde tahsil edilecek 10.000 TL tutarında çek bulunduğunu tespit etmiştir. Bu tespiti ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER HESABI	10.000	
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		10.000
İleri tarihli çekler		

Yukarıdaki kayıta dönem sonu envanteri sırasında ileri tarihli çek tespit edilmiştir. Ancak çekin alınmasına konu olan mali nitelikli işlem olduğu tarihte de bu

Çekin ertesini dönem/dönemlerde tahsil edileceği biliniyordu. Bu nedenle işleme konu olan mali nitelikli işlem ve olayın olduğu gün itibariyle de alınan ek 101 Alınan ekler hesabına değil de 12X İleri Tarihli ekler Hesabına kaydedilebilirdi.

**rnek:** İşletme 01.08.2011 tarihinde 10.000 TL + %18 KDV'ye satmış olduğu mala karşılık 01.10.2012 tarihli ek almıştır. Almış olduğu bu çeki gelecek dönemde tahsil edeceği için 01.08.2011 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olabilir.

----- 01/08/2011 -----		
12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER	11.800	
391 HESAPLANAN KDV HESABI		1.800
600 YURT İÇİ SATIşLAR HESABI		10.000
İleri tarihi ek alınarak mal satışı		

Bu kayıt sonrasında dönem sonunda envanter kaydı yapılmasına gerek kalmayacaktır. Ancak ertesini dönem tahsil edilecek ek o dönemin çeki olduğu için dönem başında 122 İleri Tarihli ekler Hesabından 101 Alınan ekler hesabına aktarılmalıdır. Bu uygulama için 01.01.2012 tarihinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

----- 01/01/2012 -----		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	11.800	
12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER HESABI		11.800
Dönem içinde tahsil edilecek ileri tarihli çeke ilişkin kayıt		

### 3.1.1.3. 102 Bankalar

Bu hesap, işletmelerin yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finansal kurumlara yatırılan mevduatların izlenmesi için kullanılır. Banka hesap türleri açısından vadesiz mevduat, vadeli mevduat ve ihbarlı mevduat şeklinde farklı mevduat hesapları bulunmaktadır. Vadeli mevduat ve ihbarlı mevduatların istenildiği zaman nakde çevrilme aşamasındaki likiditeleri ile vadesiz mevduatın likiditesi denk olmamaktadır. Aynı şekilde yine bu hesapta izlenen ancak işletmelerin kullanması açısından kısıtlanmış olan paraların da bu hesapta izlenmesi finansal durum tablosunun yeterince açık sunulmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle ihbarlı

mevduat ve bloke edilmiş mevduat gibi tutarların 102 bankalar hesabında izlenmesi hesap hiyerarşisi (likidite) açısından doğru olmayacaktır. Bu türdeki mevduatların izlenmesi için diğer alacaklar hesap grubu altında ihbarlı ve blokeli mevduatlardan alacaklar hesabı olarak bir hesap gereksinimi doğmaktadır.

Bankalar hesabı, TFRS'ye geçiş ile birlikte ihbarlı ve blokeli mevduatlara ilişkin düzenleme getirilebilir. Bu düzenlemeyle 13 diğer alacaklar hesap grubu altında 13X ihbarlı ve blokeli mevduatlardan alacaklar hesabı oluşturulabilir. Doğal olarak finansal durum tablosunda bankalar hesabının bulunduğu gruba ve varlık hesaplarının sıralanış mantığına (likidite esas<sup>2</sup>) uyumlu hale gelecektir. Banka mevduatına herhangi bir sebeple blokaj konulduğunda blokeli tutar nakit ve nakit benzeri olmaktan çıktığı için bu gruptan çıkarılarak 13 Diğer Alacaklar grubundaki 13X İhbarlı ve Blokeli Mevduatlardan Alacaklar hesabına aktarılacaktır. Blokaj kalktığında veya herhangi bir şekilde blokeli tutar kullanıldığında (gidere dönüştüğünde) bu hesaptan çıkarılacaktır.

**Örnek:** İşletmenin katılmış olduğu bir ihaleden dolayı banka mevduatının bir bölümü ihale sonrasına kadar işletmenin tasarrufundan çıkarılarak bloke edilecektir. Bu durumda aşağıdaki şekilde kayıt yapılacaktır.

----- ..../..... -----		
13X İHBARLI VE BLOKELİ MEVDUATLARDAN ALACAKLAR HESABI 102 BANKALAR HESABI		
Banka mevduatına kısmen veya tamamen blokaj yapılması kaydı		

Bankalar hesabının envanteri işleminde çeşitli nedenlerle bankalar hesabının kalanı ile bankalardan gelen hesap özeti rakamları arasında fark meydana gelebilir. Bankadaki mevduatın belirli bir süre hesapta kalmasından dolayı mevduata faiz geliri ekleneceği gibi, mevduatı azaltıcı unsurlardan olan otomatik ödeme talimatının gerçekleşmesi, kart kullanım bedeli kesilmesi, hesap işletim ücreti kesilmesi gibi sebeplerle fark oluşabilir (Sevilengül, 2005: 183).

Bu durumda yapılacak kayıt için yeni bir hesap oluşturulmasına gerek yoktur.

Bankalar hesabı ile ilgili diğer bir durum ise bankaların işletmelere sunmuş oldukları ve herhangi bir prosedür gerektirmeyen düşük tutarlı kredi niteliğindeki

<sup>2</sup> Likidite: Bir finansal varlığın değerinde önemli bir kayıp olmaksızın en hızlı bir şekilde paraya dönüşme kabiliyetidir.

negatif hesap fırsatına ilişkin düzenlemedir. Bankalar bazı müşterilerine kendi politikaları gereği hesapta olmasa da belli bir tutara kadar para çekme hakkı vermektedir. Bu durum her ne kadar bankalar hesabını ilgilendirse de Bankalar hesabı aktif karakterli olduğu için alacak kalanı veremeyeceğinden 10X Alacaklı Cari Hesap(-) niteliğinde yeni bir düzenleyici hesap gerektirmektedir.

**Örnek:** İşletme 1.000 TL negatif çalışabilen mevduat hesabından 5.000 TL para çekecektir. Ancak tarih itibariyle bankada 4.400 TL vardır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- ..../..... -----		
100 KASA HESABI	5.000	
102 BANKALAR HESABI		4.400
10X ALACAKLI CARİ HESAP (-)		600

Bankaya para yatırıldığında ise bu hesaptaki negatif tutar kapanıncaya kadar bankaya yatırılan para bu hesaba kaydedilir, hesap kapandıktan sonra yatırılmaya devam eden paralar mevduat hesabına aktarılır.

Yukarıdaki örneğin devamı olarak işletmenin bankaya 1.500 TL yatırdığı varsayımında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- ..../..... -----		
10X ALACAKLI CARİ HESAP (-)	400	
102 BANKALAR HESABI	1.100	
100 KASA HESABI		1.500

Dolayısıyla bu hesap ya alacak kalanı verecek ya da kalan vermeyecektir.

Döviz tevdiat hesabında ise işlemin yapıldığı günkü kur üzerinden değerlendirilerek yapılarak gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilecektir.

Yeni bir hesap kullanılması yerine bankalar hesabının da 690 Dönem Karı veya Zararı hesabı gibi hem aktif hem de pasif kalanı vermesi mümkün olacak bir şekilde “Alacaklı/Borçlu Cari Hesap” şeklinde ismi değiştirilmesi diğer bir öneri olarak karşımıza çıkmaktadır.



### 3.1.1.4. 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

TFRS uyumlu tekdüzen hesap planına geçiş ile birlikte 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesabının niteliğinde daralma olmalıdır. Olması gereken bu daralmayı aynı zamanda Özün Önceliği kavramı da desteklemektedir. Kullanılmakta olan Tekdüzen hesap planı gereğince uzun vadeli (ileri tarihli) yazılan çekler de bu hesaba alınmaktadır. Ancak ileri tarihli çeklerin senet niteliği taşıması ve buna rağmen çek hesabında muhasebeleştirilmesi özün önceliği kavramına aykırı bir durum oluşturduğu için ileri tarihli yazılan bu çekler dönem sonlarında özün önceliği kavramı gereğince 321 Borç Senetleri hesabına veya 326 Diğer Ticari Borçlar hesabına alınmaktaydı (Selimoğlu ve Uzay (Ed), 2009: 209).

Bu hesaplara alınması bir nebze doğru olmaktadır farklı açıdan baktığımızda bu çekler için ileri tarihli çeklerin izleneceği bir hesabın olması önemlilik kavramı açısından gerekmektedir. Dolayısıyla ileri tarihli verilen çek olduğunda 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı değil de 32 Ticari Borç grubunda 32X Verilen İleri Tarihli Çekler hesabı gibi bir hesap açılarak ayrı bir şekilde muhasebeleştirilebilir. İleri tarihli çek yazıldığı tarihte yine de 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına kaydedilmiş ise finansal durum tablosu çıkarıldığında ileri tarihli çek tutarı 32X Verilen İleri Tarihli Çekler hesabına aktarılmalıdır. Bu işleme ilişkin kayıt aşağıdaki olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	XXX	
32X VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER HESABI		XXX

Ancak bu çek izleyen dönem içinde ödenecekse, dönem başında bu kaydın tersinin yapılması suretiyle ileri tarihli çek tutarının 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına alınması gerekir.

----- 01/01/20XX(+)		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	XXX	
32X VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		XXX

İleri tarihli çek keşide edildiğinde de bunun ertesi dönemde ödeneceği bilindiğinden dolayı doğrudan 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesabı yerine 32X Verilen İleri Tarihli Çekler Hesabı kullanılması daha doğru olacaktır. Ancak ertesi dönem başında yine bu tutar 32X Verilen İleri Tarihli Çekler hesabından 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına aktarılmalıdır.

### 3.1.1.5. Likit Fonlar

Likit fonlar sürekli olarak portföyde vadesine en fazla 180 gün kalmış likiditesi oldukça yüksek sermaye piyasası araçlarından oluşan ve portföyün ağırlıklı ortalaması 45 günden fazla olmayan yatırımlardır (Tural, 2011:25).

Bu yatırımlar he ne kadar finansal yatırım olarak gözüксе de esas itibariyle Nakit ve nakit benzeri varlıklar (Dönen varlıklar) grubu mantığında finansal yatırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla likit fonların likiditeleri yüksek olması bunların 10 Hazır Değerler (Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar) grubu içinde 10X Nakit Benzeri Finansal Yatırımlar Hesabı olarak ayrıca izlenmeleri gerekecektir. Bu işlemin gerekliliğini TMS 7 ayrıca açıklamıştır.

TMS 7'ye göre nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilme kabiliyeti olan, kısa vadeli ve değerindeki değişim riski önemsiz olan varlıkları ifade etmektedir. TFRS öncesi bu niteliğe sahip varlıklar 10 Hazır Değerler grubu içinde 108 Diğer Hazır Değerler hesabına kaydedilmekteyken bu hesaba kaydedilen tutarın grup içinde yüksek paya sahip olması önemlilik ve tam açıklama kavramı açısından uygun görülmemektedir. Bundan dolayı bu özelliğe sahip varlıklar belirlenerek 10 grubu içinde yeni bir hesap olması gereken 10X Nakit Benzeri Finansal Varlıklar hesabına alınması öngörülmüştür.

İşletme likit fonlar gibi nakit benzeri yatırımlar elde edildiğinde bu hesaba borç, elden çıkarıldığında ise mukayyet değer ile hesaba alacak kaydedilir. Ancak elden çıkarıldığında gerçeğe uygun değer ile değerlendirileceğinden olumlu veya olumsuz değer farkları gerçeğe uygun değerlendirilme usulünden hareketle açılması

öngörülen 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabı ile 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları hesabı kullanılarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

----- 31/12/20XX -----		
102 BANKALAR HESABI	XXX	
10X NAKİT BENZERİ FİNANSAL YATIRIMLAR		XXX
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		XXX
Likit fon gerçeğe uygun değerlendirme olumlu farkı		

Dönem sonu envanterinde bu hesaptaki nakit benzeri finansal varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Değerleme sonunda gerçeğe uygun değeri kayıtlı değerinden daha yüksekse aradaki fark TFRS değerlendirme esaslarından gerçeğe uygun değerlendirme usulü gereğince açılması gereken 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabına alacak kaydedilirken, gerçeğe uygun değeri kayıtlı değerden daha düşük ise aradaki olumsuz fark 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları hesabına borç kaydedilebilir. Bu işlemlere ilişkin örnek kayıtlar aşağıdaki gibidir.

**Örnek:** İşletme X bankasına ait B Tipi Likit Fondan 100.000 birim satın almıştır. Alış tarihinde bir birim fonun Alış Fiyatı 0,032740 TL'dir. Dönem sonunda işletme fonlarını gerçeğe uygun değer ile değerleyecektir. Dönem sonunda bir birim fonun gerçeğe uygun değeri 0,032850 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda değerlendirme ve kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Alış Fiyatı	0,032740 x 100.000 br	= 32.740
Gerçeğe Uygun Değeri	0,032850 x 100.000 br	= 32.850
Gerçeğe Uygun Değer Artış Karı		= 110 TL olacaktır.

----- 31/12/20XX -----		
10X NAKİT BENZERİ FİNANSAL YATIRIMLAR	110	
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		110

Bir birim likit fonun gerçeğe uygun değeri kayıtlı değere göre daha düşük olsaydı (0,032340 TL gibi), Gerçeğe Uygun Değerleme ve kaydı aşağıdaki gibi değişirdi.

Alış Fiyatı = 0,032740 x 100.000 br = 32.740

Gerçeğe Uygun Değeri = 0,032340 x 100.000 br = 32.340

Gerçeğe Uygun Değer Artış Zararı = 400 TL olacaktır.

----- 31/12/20XX -----		
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME ZARARLARI(-)	400	
10X NAKİT BENZERİ FİNANSAL YATIRIMLAR		400

### 3.1.1.6. Debit Kart Alacakları

Debit kart, mevduat sahibinin vadesiz mevduat hesabına bağlı olarak yalnızca hesapta bulunan tutar kadar işlem yapmasına olanak tanıyan karttır (Uşak, 2012:78).

Dolayısıyla debit kartlar ile yapılan alışverişler hesapta bulunan tutarı aşamayacağı için, alışveriş tutarının işletmenin mevduat hesabına geçmesinin banka tarafından garanti altına alınması için tutar, ödeme yapan kişinin hesabından anında çekilir. Müşterinin hesabından anında çekilen tutar üye işyerinin hesabına, bankanın hizmeti karşılığında harcama sliplerinin %6 ile %12'si arasında değişen oranda komisyon alındıktan sonra aktarılmaktadır (Ketenci, 2005: 14).

Üye işletmelerin bankalardan olan slip alacaklarının mevduat hesaplarına aktarılınca kadar ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Bunun için kullanılacak hesap nitelik gereği nakit ve nakit benzeri varlık statüsünde olduğu için 10 Hazır Değerler (Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar) hesap grubunda 10X Debit Kart Alacakları hesabı olarak yeni bir hesap kullanılabilir.

**Örnek:** İşletme 500 TL + %8 KDV tutarında satış yapmış ve tutarı müşterinin debit kartından tek çekim olarak tahsil etmiştir. Bu işleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- ..../... -----		
10X DEBİT KART ALACAKLARI	540	
391 HESAPLANAN KDV		40
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		500
Bankamatik kartı ile tek çekimli mal satışı		

Bankaların üye işyerlerine yapılan alışveriş tutarını aktarmaları işletmeler ile

yapılan anlaşmalara bağlı olarak 30 gün gibi kısa vadede yapılmaktadır. Eğer üye işletme tutarların hesaplarına hemen aktarılmasını istiyorlarsa komisyon oranı artmakta, 30 gün gibi belli bir süre sonra almayı kabul ediyorlarsa komisyon oranı azalmaktadır. Dolayısıyla işletmeler debit kart ile yapmış oldukları tutarları ne kadar çabuk almak istiyorlarsa katlanacakları komisyon oranları o kadar artmaktadır. Ödenen bu komisyonlar 780 Finansman Giderleri hesabına alınabileceği gibi 653 Komisyon Giderleri hesabına da alınabilir. Ancak debit kartlı satış bir finansman yöntemi olduğu için ödenen komisyon için hem finansman gideri hem de komisyon giderinin ifade edildiği “finansman faaliyetlerinden kaynaklanan komisyon giderleri” gibi yeni bir gider hesabı da açılabilir.

**Örnek:** İşletmenin mart ayı kredi kartlı satışlarından dolayı 30 gün içinde ödenmesi gereken garantili kart alacakları toplamı 10.000 TL’dir. Banka bu işlemde dolayı %5 komisyon almaktadır. Banka 01.04.20XX tarihinde komisyon kesintisi yaptıktan sonra kalan tutarı işletmenin mevduat hesabına aktarmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 01/04/20XX -----		
102 BANKALAR HESABI	9.500	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ <sup>3</sup>	500	
10X DEBİT KARTLARINDAN ALACAKLAR		10.000

### 3.1.2. 11 Menkul Kıymetlere ilişkin Öneriler

11 Menkul Kıymetler hesap grubunda izlenen varlıklar özellikle TFRS 7, 32 ve 39’da ve diğer standartlarda finansal araçlar olarak karşılık bulmaktadır. Dolayısıyla ilk olarak bu grubun isminin Finansal Varlıklar olarak değiştirilmesi uygun olacaktır.

TFRS’lerde finansal araçlardan bahsederken uygulamadaki tekdüzen hesap planında olduğu gibi spesifik olarak Hisse Senetleri, Tahviller gibi özel isimlerden bahsedilmek yerine finansal varlıkların işlevleri ve değerlendirme günündeki değer artış ya da azalışları dikkate alınarak bir sınıflandırma yapılmıştır. Çeşitli TMS ve TFRS’lerde bahsedilen bu sınıflandırma özellikle TFRS 9 ve KOBİ TFRS’de

<sup>3</sup> 780 Finansman Giderleri hesabı yerine 653 Komisyon Giderleri Hesabı ya da yeni açılması öngörülen Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Komisyon Giderleri Hesabı da kullanılabilir.

aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Bunlar;

- Gerçeğe uygun değer farkı finansal faaliyet raporunda izlenmek üzere kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı finansal durum raporunda izlenmek üzere özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar
- İtfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen finansal varlıklar
- Maliyet bedelinden (varsa değer düşüklüğü tutarı indirilerek) ölçülen finansal varlıklar
- Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık (TMS 39)

Yer almaktadır.

Dolayısıyla bu grupların her biri ayrı birer hesap olarak aşağıdaki gibi oluşabilir.

11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı

11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı

11X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar Hesabı

11X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar Hesabı (Net)

11X Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

### **3.1.2.1. 11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı**

İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılacak alım-satım amaçlı olan, TMS'de belirtilmiş finansal varlıkların izlenmesinde kullanılması önerilen bir hesaptır.

İşletmelerin kısa vadeli yatırım yapmak amacıyla satın aldıkları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, satın alındıklarında maliyet değeriyle bu hesaba borç, satıldıklarında ise kayıtlı değeriyle hesaba alacak kaydedilir. Ancak gerek dönem sonunda gerekse de satıldıkları zaman, gerçeğe uygun değeri ile alış tarihindeki veya en son değerlendirme günündeki değeri arasında bir fark var ise bu fark finansal faaliyet hesabı olarak açılması öngörülen 6XX

Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabı veya 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları(-) hesaplarında takip edilebilir.

**Örnek:** İşletme nakit yönetimi politikası gereği nakdini hisse senedi olarak değerlendirmek istemektedir. Hisse senedi alırken borsada işlem gören bir hisse senedi almayı tercih etmiştir. Dolayısıyla finansal varlığın gerçeğe uygun değeri borsa fiyatı olarak kabul edilebilir. İşletme 1000 adet hisse senedini 10 TL/adet birim fiyatından satın almış, almış olduğu finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farklarını ise sonuç hesaplarına aktarmayı tercih etmiştir.

----- 31/12/20XX -----		
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİN. VAR. 102 BANKALAR HESABI	10.000	
1000x10 =10.000 TL		10.000

İşletme yukarıdaki hisse senetlerinden 200 adeti satmıştır. Hisse senedinin gerçeğe uygun değeri;

Birinci İhtimal	9 TL/adet
İkinci İhtimal	12 TL/adet

Her iki durumda da finansal varlık elden çıkarılmıştır. Dolayısıyla buradaki değerlendirme dönem sonu değerlemesi olmadığı için hesaplanacak olan gerçeğe uygun değer farkları 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları veya 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları (-) hesaplarında değil de finansal varlıkların değerindeki artış ya da azalışın satış anında olmasından dolayı daha açık bir kayıt yapma adına 6XX Finansal Varlıkların Satışından Karlar ile 6XX Finansal Varlıkların Satışından Zararlar (-) hesapları açılarak bu hesaplarda takip edilebilir.

Birinci ihtimalde 9 TL'ye satılan hisse senetleri için,

Tarihi Maliyet	10 TL x 200 adet =2.000 TL
Gerçeğe Uygun Değeri	9 TL x 200 adet = 1.800 TL

Aradaki (2.000 – 1.800) 200 TL farkı gerçeğe uygun değer farkı olarak değil de finansal varlıkların satışından zararlar olarak değerlendirmek gerekmektedir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
102 BANKALAR HESABI	1.800	
6XX FİNANSAL VARLIKLARIN SATIŞINDAN ZARARLARI(-)	200	
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANS. FİN. VAR		2.000

İkinci ihtimalde, 12 TL'ye satılan hisse senetleri için,

Tarihi Maliyet 10 TL x 200 adet =2.000 TL

Gerçeğe Uygun Değeri 12 TL x 200 adet =2.400 TL

Aradaki (2.400 – 2.000) 400 TL farkı gerçeğe uygun değer farkı olarak değil de finansal varlık satış karları olarak değerlendirmek gerekmektedir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
102 BANKALAR HESABI	2.400	
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANS. FİN. VAR		2.000
6XX FİNANSAL VARLIKLARIN SATIŞINDAN KARLAR		400

Dönem sonunda finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin, 8 TL veya 13 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Gerçeğe Uygun Değerin 8 TL olması durumunda,

Tarihi maliyet değeri 1.000 adet x 10 TL = 10.000 TL

Gerçeğe Uygun Değer 1.000 adet x 8 TL = 8.000 TL

Gerçeğe uygun değer farkı 10.000 TL – 8.000 TL = 2.000 (olumsuz fark)

----- 31/12/20XX -----		
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME ZAR.(-)	2.000	
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANS. FİN. VAR.		2000

Gerçeğe uygun değeri 13 TL olması durumunda,

Tarihi maliyet değeri 1.000 adet x 10 TL = 10.000 TL



Gerçeğe Uygun Değer 1.000 adet x 13 TL = 13.000 TL  
Gerçeğe uygun değer farkı 13.000 TL – 10.000 TL = 3.000 TL (olumlu fark)

----- 31/12/20XX -----		
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANS. FİN. VAR.	3.000	
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		3.000

### 3.1.2.2. 11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar

İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara değil de özkaynak unsuru olarak kabul edilip özkaynaklara yansıtılacak alım-satım amaçlı olan, TMS’de belirtilmiş finansal varlıkların izlenmesinde kullanılması gereken bir hesap olarak öngörülmektedir.

İşletmelerin kısa vadeli yatırım yapmak amacıyla satın aldıkları gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satın alındıklarında maliyet değeriyle bu hesaba borç, satıldıklarında ise kayıtlı değeriyle hesaba alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satıldıkları zaman portföyde kalmadığı için kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki olumlu fark özkaynak hesabında değil de açılacak olan 6 kodlu Finansal Varlıkların Satışından Karlar, olumsuz fark ise Finansal Varlıkların Satışından Zarar(-) hesaplarında takip edilebilir. Eğer değerlendirme işlemi satış anında değil de dönem sonunda yapılıyorsa hesaplanan farklar 5 Özkaynaklar hesap grubunda açılması öngörülen 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı isimli hesapta muhasebeleştirilebilir.

**Örnek:** Gerçeğe uygun değer farkını özkaynaklarda muhasebeleştirmeyi tercih eden işletme 10.000 adet (5 TL/adet) hisse senedi almış olsun. Dönem sonunda hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri 7 TL/adet olarak tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değerlemeden kaynaklanan olumlu fark, (10.000 adet x 7 TL – 10.000 adet x 5 TL = 20.000 TL) özkaynaklarda muhasebeleştirilebilir. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/20XX -----			
11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI	ÖZKAYNAKLARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR	20.000	
5XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI	ÖZKAYNAKLARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR OLUMLU DEĞER FARKI		20.000

Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklarda dönem sonunda belirlenen gerçeğe uygun değer kayıtlı değerden düşük olduğunda ise bu işlem için karşılık ayrılmalıdır. İşleme ilişkin örnek ve muhasebe kaydı açılması öngörülen 11X Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı(-) kullanılarak aşağıda yer bulmuştur.

### 3.1.2.3. 11X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar

TMS 39'a göre Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden<sup>4</sup> anapara geri ödemeleri çıkarıldıktan sonra, ilk muhasebeleştirme sırasındaki tutarı ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutar itfa edilmiş maliyet olarak belirtilmiştir. Bu değerle takip edilmesi öngörülen geçici yatırım amacıyla edinilmiş kısa vadeli finansal varlıkların izlenmesinde kullanılan bir hesap olarak öngörülmektedir.

**Örnek:** 1 Ocak 20X0 tarihinde bir işletme 1.000 TL'ye 5 yıl vadeli tahvil satın almıştır. Ayrıca alım sırasında 50 TL tutarında masraf gerçekleşmiştir. Yıllık 100 TL tutarındaki faiz, gelecekteki beş yıl boyunca dönem sonlarında alınacaktır. Tahvilin 5 yıllık dönem sonunda 1300 TL ödemesi bulunmaktadır. Bu örneğe ilişkin değerlemeler ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

<sup>4</sup> Gerçeğe Uygun Değer

Yıl	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Geliri (Etkin Faiz Oranı İle) <sup>5</sup> 0,131843	Nakit Girişleri	Dönem Sonu Defter Değeri
20X0	1.050,00	138,43515	-100,00	1.088,44
20X1	1.088,44	143,5025555	-100,00	1.131,94
20X2	1.131,94	149,2380629	-100,00	1.181,18
20X3	1.181,18	155,7297568	-100,00	1.236,91
20X4	1.236,91	163,0773352	-1.400,00	1.300,00

5 yıl vadeli tahvil satın alındığında, itfa edilmiş maliyetle değerlendirileceği için işlem maliyetleri tahvilin alış fiyatına eklenerek kaydedilebilir, ayrıca gider hesabında izlemeye gerek yoktur.

----- 01/01/20/0 -----		
11X İTFA EDİLMİŞ FİNANSAL VARLIKLAR	1.050	
102 BANKALAR HESABI		1.050
Tahvil alış kaydı		

31.12.20X0 tarihinde (dönem sonunda) tahvilin itfa edilmiş maliyeti 1.088,44 TL olarak 38,44 TL artış göstermiştir.

----- 31/12/20X0 -----		
11X İTFA EDİLMİŞ FİNANSAL VARLIKLAR	38.44	
642 FAİZ GELİRLERİ		38.44

BORÇ	11X İTFA EDİLMİŞ FİNANSAL VARLIKLAR	ALACAK
	1.050	
	38,44	
	<u>1.088,44</u>	

Eğer itfa edilmiş maliyet tutarları ile kaydedilmiş varlıklarda değer düşüklüğü söz konusu ise muhtemel zarar hesaplanarak, hesaplanan bu tutar için 11X Finansal

$$\frac{100}{(1+İ)^1} + \frac{100}{(1+İ)^2} + \frac{100}{(1+İ)^3} + \frac{100}{(1+İ)^4} + \frac{1.400}{(1+İ)^5} = 1.050$$

<sup>5</sup> Etkin Faiz Oranı = 0,131843 olarak hesaplanmıştır.

Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) hesabı kullanılarak karşılık ayrılır.

#### 3.1.2.4. 11X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar Hesabı (Net)

Maliyet kelime anlamı ile bir amaca ulaşmak için yapılan fedakârlıkların parasal tutarı olarak ifade edilmektedir (Karakaya, 2007: 16).

Maliyet bedelinin hesaplanmasında tanımında da belirtildiği gibi yapılan tüm kaynak fedakârlıkları dikkate alınmaktadır. TFRS 7’de belirtildiği gibi gerçeğe uygun değeri kolay ve güvenilir bir şekilde ölçülemeyen finansal varlıklarda gerçeğe uygun değeri yerine finansal varlık maliyet bedeli ile ölçülebilir. Söz konusu finansal varlık için belirli bir borsa söz konusu ise borsada işlem gördüğü fiyat dikkate alınabilir ancak, özellikle bir finansal varlık için fiyatının belirleneceği bir borsa söz konusu değilse bu finansal varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedeli kabul edilmektedir. Bu özelliği taşıyan ve bir yıldan kısa vadeli (alım satım amaçlı – geçici yatırım amacıyla) alınan menkul kıymetler maliyet bedeliyle izlenmesi için öngörülen bir hesap olarak bu hesabı kullanabiliriz.

**Örnek:** İşletme, borsada işlem görmeyen bir şirketin adi paylarından 3 TL/adet fiyatından 5000 adet pay almıştır. Ayrıca işleme aracılık eden kişi/kuruma 100 TL aracılık ücreti ödemiştir.

Bu örnekte finansal varlığın işlem gördüğü bir organize veya tezgahüstü piyasa olmadığından dolayı, finansal varlığın gerçeğe uygun değeri kesin bir şekilde hesaplanamamaktadır. Bundan dolayı bu finansal varlığın en doğru gerçeğe uygun değeri maliyet değeri olarak muhasebe standartlarında<sup>6</sup> yer bulmuştur. Örneğe ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

..... /././.... ..		
11X MALİYET BEDELİNDEN ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR (Net)		
Finansal Varlık 5.000 x 3 = 15.000	15.100	
İşlem Maliyeti = 100		
102 BANKALAR HESABI		15.100

<sup>6</sup> TFRS 7

### 3.1.2.5. 11X Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen finansal varlıklara ilişkin yapılan değerlendirme sonucu özkaynaklara ve finansal faaliyet raporuna yansıtıldığından yukarıda bahsedilmişti. Hesaplanan gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklarda bu fark finansal faaliyet raporuna yansıdığı için olumsuz farklar doğrudan negatif unsur olarak yer almaktadır. Özkaynağa dayalı finansal yatırımda ise olumlu fark için özkaynak grubunda açılması öngörülen 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Değer Farkı hesabına aktarılmaktadır. Ancak özkaynağa dayalı finansal yatırımda olumsuz fark ortaya çıktığında ise bu fark özkaynak grubuna negatif bir unsur olarak alınması doğru olmayacağından bu fark için karşılık ayrılabilir. Ayrılacak bu karşılıklar için mevcut tekdüzen hesap planında daha dar anlamda bulunan 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabı gerek isim gerek de kapsam açısından genişletilerek 11X Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı kullanılabilir.

Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklarda bahsedilen örnekteki hisse senetlerinin dönem sonundaki değeri 7 TL değil de alış bedelinden daha düşük bir değere gerilemiş olsaydı (4 TL/adet) bunun için aşağıdaki şekilde karşılık ayrılması gerekecekti.

Hisse senedi alış fiyatı                      5 TL x 10.000 adet    = 50.000 TL

Dönem sonu gerçeğe uygun değeri    4 TL x 10.000 adet    = 40.000 TL

Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara aktarılması gereken finansal varlıktaki olumsuz değer farkı 40.000 TL – 50.000 TL = -10.000 TL

Bu fark olumlu olmuş olsaydı, özkaynak hesabında muhasebeleştirilip sermayeye eklenecekti. Bu farkın olumsuz olması ve henüz işletme tarafından elden çıkartılmamış olması bu farkın sermayeden düşülmesini ya da doğrudan finansal varlık satış zararı olarak nitelendirmeyi gerektirmemekte, o dönemde karşılık ayrılarak gider yazılması gerekmektedir. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/20XX -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	10.000	
11 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.(-)		10.000

İtfa edilmiş maliyet tutarlarıyla ölçülen finansal varlıklarda da değer düşüklüğü söz konusu ise muhtemel zarar hesaplanarak, hesaplanan bu tutar için aynı şekilde karşılık ayrılmalıdır.

### 3.1.3. 12 Ticari Alacaklara İlişkin Öneriler

Ticari Alacaklar hesap grubu TFRS’lerde Esas Faaliyetler olarak nitelendirilmiştir.

TFRS’ye geçişle bitlikte düzenlenen bu grup, işletmenin ilişkili taraflarının da işletme ile ticari faaliyette bulunacağını öngörmüş ve bu ticari faaliyetlerin ayrı bir hesapta muhasebeleştirilmesini ifade etmiştir (TMS 24). TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ilişkili taraflardan olan alacaklar varsa, yine bu grupta açılması öngörülen “İlişkili Taraflardan Alacaklar” hesabında ilişkili taraf kimliğine göre ayrıntılı olarak açılan yardımcı hesaplarda muhasebeleştirilir.

Dolayısıyla ismi Ticari Alacaklar olan bu grubu standartlarda ifade edildiği şekilde yeniden isimlendirmek gerekirse “Esas Faaliyetlerden Alacaklar” olarak değiştirilebilir.

Sonuç olarak bu hesap grubunda açılması öngörülen yeni hesaplar;

12X Kredi Kartlarından Alacaklar

12X İlişkili Taraflardan Alacaklar

12X İleri Tarihli Alınan Çekler

12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri(-)

#### 3.1.3.1. 120 Alıcılar Hesabı

TFRS’ye geçişle TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına göre 120 alıcılar hesabı’nın niteliğinde “*Finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklar da bu hesapta izlenir*” ifadesi çıkarılmıştır. Standart kapsamında ifade edilen finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklar spekülasyon amaçlı alınan gayrimenkuller ile ilgili olduğu için, diğer ifade ile esas faaliyet konusu dışında olduğu için 13 Diğer Alacaklar grubunda açılması öngörülen 13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar hesabında izlenebilir. Finansal kiralama ve finansal kiralamaya yönelik alacaklara ilişkin kayıtlar ilgili hesap başlıkları altında yer alabilir.

### 3.1.3.2. 12X Kredi Kartlarından Alacaklar

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar hesap grubunda yer alan 30 gün gibi kısa vadeli, tahsil edilmesi banka garantisinde olan debit kart alacakları 10X Debit Kart Alacakları hesabında izlenmesi gerektiğinden yukarıda bahsedilmiştir. Ancak kredi kartlı satışlardan kaynaklanan alacakların banka garantisinde olmaması ve tahsilinin 30 gün gibi kısa vadeyi aşması durumunda bu tutar Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar olarak değil de alacaklar içinde izlenebilir. Bu tür işlemlere ilişkin tutarlar için 12 grubunda açılması öngörülen 12X Kredi Kartlarından Alacaklar hesabı kullanılabilir.

**Örnek:** İşletmenin 1.000 TL + %8 KDV tutarında kredili olarak mal satmıştır. Satış işlemi 12 eşit taksitle gerçekleştirilmiştir.

Bu örnekte alıcı mal tutarını 12 eşit taksitte ödeyecektir. Ancak alıcının bu tutarı ödeyeceğine ilişkin bir teminat – garanti yoktur. Bu nedenle banka da işletmeye bu garantiyi vermeyecektir. Bu gibi durumlarda kredi kartından kaynaklanan alacağa banka garanti vermiyorsa ve likiditesi düşük bir varlık olmasından dolayı bu satış hasılatı nakit ve nakit benzeri olarak ifade edilemez. Dolayısıyla aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilmesi mümkün olabilir.

----- ..../... -----		
12X KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR	1.080	
391 HESAPLANAN KDV		80
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		1.000

Bu hesap TFRS'ye geçişle birlikte uygulamaya dahil edilmesi öngörülen bir hesaptır. Mevcut Tekdüzen Hesap Planına göre kredi kartlarından alacaklara ilişkin ve kredi kartlarından dolayı yapılan komisyon ödemelerine ilişkin kesin bir hesap bulunmadığı için kredi kartı alacaklarının muhasebeleştirilmesinde 108 Diğer Hazır Değerler hesabı kullanılabilir (Özbirecikli, 2011: 29).

Kredi kartlı satış yöntemi bir pazarlama yöntemi olarak da karşımıza çıktığı için kredi kartı komisyonunun muhasebeleştirilmesinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı kullanılmaktaydı (Özkan ve Özen, 2011: 127-160).

TFRS'ye geçiş ile birlikte kartlı satışların muhasebeleştirilmesinde 10X Debit Kart Alacakları hesabı ve 12X Kredi Kartlarından Alacaklar hesabı kullanılacaktır.

Kartlı satışlar için Banka “Debit Kart Alacakları” hesabı mı yoksa “Kredi Kartlarından Alacaklar” hesabı mı kullanılacağını şöyle tespit edebiliriz.

10X Debit Kart Alacakları	12X Kredi Kartlarından Alacaklar
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kredi kartlı satıştan kaynaklanan kart alacağının süresi çok kısa (30 gün gibi)</li> <li>• Alacağın tahsilinde banka garantisi olması.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kredi kartlı satıştan kaynaklanan kart alacağının kısa sürede tahsil edilemeyecek olması (30 günden fazla olması gibi)</li> <li>• Alacağın tahsilinde banka garantisi olmaması.</li> </ul>

### 3.1.3.3. 12X İlişkili Taraflardan Alacaklar

Muhasebenin kişilik kavramı gereği olması gereken bu hesabın gerekçelerini TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı daha detaylı olarak açıklamıştır. Standarda göre;

- İlişkili taraf ilişkileri iş hayatının doğal bir parçasıdır. Dolayısıyla işletmelerin kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletme politikalarını etkileme gücü vardır.
- Bir ilişkili tarafla işletme arasındaki ticari anlaşma doğal olarak bağımsız diğer işletmeler ile arasında olmayabilir. Bunun sonucunda da ilişkili taraflar ile yapılan ticari işlemlerin sonucu finansal tabloları diğer bağımsız işletmelere göre daha fazla etkileyebilir.

Bunun gibi sebeplerden dolayı işletmelerde ilişkili taraflar ile yapılan ticari faaliyetlerin sonuçları ayrı olarak izlenebilir.

Gerek Muhasebenin Kişilik Kavramı, Önemlilik Kavramı ve Tam Açıklama Kavramı gerekse de TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı gereğince ayrı takip edilmesi gereken ilişkili taraflar ile yapılan ticari faaliyetlerden doğan alacaklar için 12 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar) grubu içinde 12X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabı açılabilir. Bu hesapta işletmenin ilişkili taraflarla yapmış olduğu esas faaliyetlerinden kaynaklanan mal ve hizmet satışlarından olan ve 12 aya kadar vadeli alacaklar takip edilebilir. Kişilik Kavramı, işletme ile ilişkili tarafları işletmeden farklı bir kişilik kabul ettiği için ilişkili taraflarla yapılan işletmenin esas faaliyet konusundaki işlemleri onların cari hesaplarında değil de 12



Esas Faaliyetlerden Alacaklar hesap grubunda takip edilmesini öngörmektedir.

Bu işlem daha önce de kişilik kavramı gereği ilişkili tarafların cari hesaplarına kaydedilmemekteydi. İlişkili tarafların işletme ile yapmış oldukları işletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin işlemlerinden dolayı ayrı bir hesap bulunmamakta ve bu işlemler senetli – senetsiz ayrımı altında 120 Alıcılar hesabı ile 121 Alacak Senetleri hesabında takip edilmekteydi.

**Örnek:** X AŞ, otomobil lastiği satmaktadır. İşletme ortaklarından Bay “A” otomobilinin lastiklerini (2.000 TL değerinde) değiştirmiştir.

Bu işlem her ne kadar işletme ortağı tarafından yapılsa da ticari amaç taşımaktadır. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

----- 31/12/20XX -----		
12X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR		
124.01 Ortak A	2.000	
391 HESAPLANAN KDV		X
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000-X

#### 3.1.3.4. 12X İleri Tarihli Çekler

TFRS’ye geçişle birlikte hesap planında yer bulması öngörülen bu hesap standartlarının yanı sıra, dönemsellik kavramı ve özün önceliği kavramı gereği de ihtiyaç duyulan bir hesaptır.

Çek, bilindiği gibi para yerine geçen bir belge olup nitelik itibariyle görüldüğünde ödeme aracıdır. Ancak uygulamada çekler ileri tarihli yazılmasından dolayı öz itibariyle senede benzemektedir. Muhasebenin temel kavramlarından Özün Önceliği Kavramı bu gibi durumlardan özlerinin ön plana çıkması gerektiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla ileri tarihli yazılan çekler, senet hesabına aktarılmaktaydı. Bu işlem Özün Önceliği kavramı gereği yapılsa da bilgi kullanıcılarına bilgi sunması açısından örtülü bilgi aktarımından dolayı Sosyal Sorumluluk Kavramı, Tam Açıklama Kavramı ve Önemlilik kavramlarına aykırı durum taşıyabilmektedir. Bu anlamda ileri tarihli çeklerin ayrı bir hesap olarak sunulması, sunulan bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artmasına da katkı sağlayacaktır.

12X İleri Tarihli Alınan Çekler Hesabına ilişkin örnek uygulamalar, 101 Alınan Çekler hesabı ile olan bağından dolayı 101 Alınan Çekler hesabında sunulmuştur.

### 3.1.3.5. 12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-)

TFRS uyum sonrası yenilik kazanan 122 Alacak Senetleri Reeskontu (-) hesabı TMS 18 Hasılat Standardında Ertelenmiş Faiz Gelirleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hesapta meydana gelen değişiklikler TMS 18 Hasılat Standardı dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak aşağıda gösterilmiştir.

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)	12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Senetli alacaklara uygulanır,</li> <li>• Dönem sonundaki tasarruf değeri ile değerlendirilir,</li> <li>• Merkez Bankasının belirlemiş olduğu reeskont faiz oranı kullanılır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Senetli ve senetsiz alacaklara uygulanır,</li> <li>• Dönem sonundaki itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilir,</li> <li>• Alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre emsal faiz oranı veya etkin faiz oranı kullanılır,</li> </ul>

Bir işletme mal ve hizmet satışında satış işlemini vadeli yapmışsa peşin tutarın üzerine vadeden kaynaklanan tutarı ekleyerek tutarı belirler. Vade farkı tutarı ne kadar uzun süreye ait olsa da, birden fazla dönemi ilgilendirirse de mal ve hizmetin satış gününde muhasebeleştirilerek kayda alınırlar. Tüm tutarın alacak hesabına (senetli veya senetsiz) kaydedilmesi durumunda gelecek dönemleri ilgilendiren, gelecek dönemlerde gelirlere eklenmesi gereken tutarlar ilgili döneme gelir yazılacak, dolayısıyla dönemsellik kavramına aykırılık oluşacaktır (Elitaş, 2011:149)

Bazı durumlarda ise faizsiz ertelenmiş ödemelere izin veren anlaşmalar söz konusudur. Bu durumda etkin faiz oranı kullanılarak ve mal bedeli bugünkü değere indirgenerek kaydedilmelidir (TMS 18).

**Örnek:** Yıllık mali tablo düzenleyen bir işletme 01.01.2011 tarihinde peşin değeri 11.000 TL olan malı, 3 yıl vadeli olarak 13.600 TL'ye satmıştır. Burada mal bedeline ilişkin peşin bedel belli olduğu için hesaplamaya gerek kalmaksızın alacağı ilişkin muhasebeleştirme tutarı peşin bedelle (11.000 TL) yapılacaktır. Dolayısıyla bu işleme ilişkin hesaplamalar ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Etkin faiz oranı}^7 = 11.000 \times (1+e)^3 = 13.600$$

Buradan etkin faiz oranı (e) 0,07329 olarak hesaplanır.

Yıl	Defter Değeri (01.01....)	Etkin faiz oranından hesaplanan faiz tutarı	Defter Değeri (31.12....)
2011	11.000,00	806,19	11.806,19
2012	11.806,19	865,28	12,671,47
2013	12,671,47	928,53	13.600

----- 01/01/2011 -----		
120 ALICILAR HESABI Veya 121 ALACAK SENETLERİ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	13.600	13.600

Dönem sonunda etkin faiz oranı ile hesaplanan 2011 yılı faiz tutarı 806,19 TL'dir. Bu faiz tutarı ile peşin değer toplamının 2011 yılı mali tablolarına yansımaları sağlamak için 2011 yılı sonunda aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

----- 31/12/2011 -----		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ 12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)	1.793,81	1.793,81 <sup>8</sup>

Bu kayıt sonrasında alacak finansal durum tablosuna aşağıdaki gibi yansıtılacaktır.

120 Alıcılar Hesabı veya 121 Alacak Senetleri HS 13.600

12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri(-) (1.793,81)

2011 yılı finansal durum raporuna yansıtılacak net alacak tutarı 13.600 – 1.784,81 = 11,806,19 TL olacaktır.

Dönem geliri olarak kaydedilen 13.600 TL'nin 1.793,81 TL'si gelecek dönemleri ilgilendirdiği için 657 Reeskont Faiz Giderleri(-) hesabı aracılığıyla

<sup>7</sup> Etkin faiz oranı, alacağın beklenen nakit akışlarını ilk defter değerine indirgeyen orandır.

<sup>8</sup> 865,28+928,53

döneme gider yazılmıştır.

Ertesi dönem başında ise yapılan kayıt aşağıdaki gibi ters kaydı yapılarak 2012 yılına gelir aktarımı yapılacaktır.

----- 01/01/2012 -----		
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)	1.793,81	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		1.793,81 <sup>9</sup>

Farklı bir görüşe göre ise işlem muhasebeleştirildiğinde peşin değerini aşan tutar (13.600 -11.000 = 2.600) Ertelenmiş gelirler hesabına aktarılmalıdır (Duman, F. Ceyda, 2007:58).

Bu durumda kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 01/01/2011 -----		
121 ALACAK SENETLERİ	13.600	
3XX ERTELENMİŞ GELİRLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.793,81 11,806,19

2012 yılında ise, 2012 yılına ait gelir, ertelenmiş gelirler hesabından dönem gelirine aktarılabilir. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

----- .././2012 -----		
3XX ERTELENMİŞ GELİRLER	865,28	
602 DİĞER GELİRLER		865,28

Diğer bir görüşe göre ise mal satış tarihinde peşin bedeli aşan kısım doğrudan reeskont hesabında muhasebeleştirilebilir. İlgili dönemde ise reeskont hesabından gelir hesabına aktarılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009: 275).

İşleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte gösterilmektedir.

Mal veya hizmetin satıldığı gün,

<sup>9</sup> 865,28+928,53

..... /./2011 .....		
120 ALICILAR HESABI		
Veya	13.600	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)		1.793,81
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		11.806,19

İzleyen dönemde ise

..... /./2012 .....		
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-) <sup>10</sup>	865,28	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		865,28

Yukarıdaki kayıtların hepsi uygulama açısından örnek teşkil edebileceği gibi, muhasebe standartlarına göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

Satış yapıldığına,

..... 01/01/2011 .....		
120 ALICILAR HESABI		
Veya	13.600	
121 ALACAK SENETLERİ		
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)		2.600
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		11.000

### 3.1.4. 13 Diğer Alacaklara İlişkin Öneriler

Diğer alacaklar hesap grubu niteliği gereği işletmenin esas faaliyeti dışında kalan alacaklar için kullanılan hesap grubudur. Bu hesap grubunda yer alması öngörülen hesaplar aşağıdaki gibidir.

13X İhbarlı ve Blokeli Mevduatlardan Alacaklar

13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar

13X İlişkili Taraflardan Alacaklar

13X Ertelenmiş Faiz Gelirleri.

<sup>10</sup>Hesapta kalan 928,53 TL tutarındaki kısım ise 2013 yılında gelire aktarılacaktır.

### 3.1.4.1. 13X İhbarlı ve Blokeli Mevduatlardan Alacaklar

Bu hesap bankalar hesabı ile birlikte çalışması öngörülen bir hesaptır. Niteliği gereği bankalar hesabında izlenemeyen ya da izlenmesi hesabın niteliğine uymayan ihbarlı ve blokeli mevduatlar bu hesapta izlenebilir. Hesaba ilişkin örnek uygulama 102 bankalar hesabı ile birlikte yer almıştır.

### 3.1.4.2. 13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar

Bu hesap TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gereği kullanılması öngörülen bir hesaptır. Standarda göre kira geliri veya değer artış kazancı ya da bunların her ikisini birden elde etmek amacıyla edinilmiş gayrimenkuller yatırım amaçlı edinilen gayrimenkul olarak tanımlanmaktadır.

Sahibi tarafından mal veya hizmet üretimi, tedariki ya da idari amaç ile kullanılmak için edinilmiş gayrimenkuller bu grupta yer almaz.

Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkuller içinde,

- Uzun vadeli sermaye kazancı elde etmek amacıyla edinilmiş olanlar,
- Satın alınmış ancak üzerinde herhangi bir plan bulunmayan, uzun vadede kullanım amacı güden gayrimenkuller Duran Varlıklar grubunda açılması gereken 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkuller hesabında muhasebeleştirilebilir. Bu grup için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uygulanmalıdır.

Yatırım amacıyla satın alınmış gayrimenkuller ilk muhasebeleştirilmede maliyet değeriyle kaydedilirler.

Dönem sonunda ya da satış zamanında değerlendirme olarak TMS 40'a göre gerçeğe uygun değer ya da maliyet değerinden istediği yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemlerden birini seçen işletme diğer tüm yatırım amacıyla edinilmiş gayrimenkuller için aynı yöntemi kullanır. Maliyet yöntemini tercih eden işletmede istisnai durum olarak TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan yatırım amaçlı edinilen gayrimenkuller TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre maliyet değeriyle ölçülür.

**Örnek:** İşletme 1 ocak 2012 tarihinde 100.000 TL'ye bir bina satın alınmıştır. Bina bedeli 110.000 TL'ye kredi karşılığında finanse edilmiştir. Bina ediniminde 5.000 TL yasal masraflar yapılmıştır. Satın alınan bu bina kiraya verilerek dönemsel olarak

kira geliri amaçlanmaktadır. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 01/01/2012 -----		
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLER	105.000	
780 FİNANSMAN GİDERLER	10.000	
100 KASA HESABI		5.000
300 BANKA KREDİLERİ		100.000

Kiraya verilen bina için 20.000 TL tutarında masraf yapılarak asansör yapılmıştır. Yapılan bu harcama binanın değerinde artış yarattığı için maliyetine eklenmesi uygun olacaktır.

----- ././.... -----		
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLER	20.000	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HESABI		20.000

Kiraya verilen binada kira sözleşmesi gereği binaya her yıl boya ve çeşitli bakım işletme tarafından yapılacaktır. Bu durumda yapılan harcamalar gayrimenkulün maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Kiraya verilen binada dönem kira bedeli olarak 10.000 TL'nin dönem geliri olarak kaydedilmesi.

----- ././.... -----		
13X YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR	10.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		10.000

Kira geliri tahsil edildiğinde ise 13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar hesabı alacaklandırılarak hesap kapatılır.

Dönem sonunda yapılan değerlendirme aşamasında ise gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirme aşamasındaki tutar arasındaki olumlu fark, 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabına alacak, olumsuz farklar ise 6XX Gerçeğe Uygun

Değerleme Zararları (-) hesabına borç kaydedilir.

### 3.1.4.3. 13X İlişkili Taraflardan Alacaklar

İlişkili tarafların kimler oldukları TMS 24'te aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesinin,

- Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması
- Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması
- Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda işletme ile ilişkili taraf sayılır.

Bir işletmenin,

- İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması (ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık)
- İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması
- Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde,
- İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması,
- İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planlarının olması durumlarında işletme ile ilişkili taraf sayılır.

Bu hesap grubunda yukarıdaki koşullar doğrultusunda hazırlanmış diğer ifadeyle ticari faaliyet dışında kalan alacaklara ilişkin hesaplar yer almaktadır. Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında ilişkili taraflar hesabı aşağıdaki gibi şekillenebilir.

#### 13X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

13X.01 Ortaklardan Alacaklar

13X.02 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

13X.03 İştiraklerden Alacaklar

13X.04 Kilit Personelden Alacaklar

13X.05 Diğer İlişkili Taraflardan alacaklar

Yukarıdaki her bir alt hesap grubunun ayrı birer hesap olarak izlenmesi gerekirse de dönen varlıklar altında "İlişkili Taraflardan Alacaklar" hesap grubu açılabilir ve altında ise yukarıdaki alt hesaplar ana hesaplar olarak izlenebilir. Bu



durumda bu hesaplara ilişkin karşılık hesabı da ek olarak açılmalıdır.

#### 3.1.4.4. 13X Ertelenmiş Faiz Gelirleri(-)

Bu hesap; 13 Grubunda izlenen senetsiz alacaklar için kayıtlı değeri, senetli alacaklarda nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren ve henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlemesinde kullanılır. Diğer ifadeyle dönem sonlarında Diğer Alacaklar hesap grubunda henüz tahsil edilme aşamasına gelmemiş faiz gelirlerini ayırıp ilgili dönemlere yansıtma amacıyla kullanılan hesaptır. Dolayısıyla bu hesap, diğer alacaklar grubunda negatif etki yaratarak bu grupta yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet tutarına indirgemedi kullanılır.

**Örnek:** İşletme 10 ay vadeli olarak ilişkili taraf statüsüne sahip kilit personeline 3.000 TL borç vermiş olup, vade sonunda 3.500 TL olarak tahsil edecektir. İşleme ilişkin hesaplama ve muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

Etkin faiz oranının (e) hesaplanması:

$$3.000 \times (1+e)^{10} = 3.500 \text{ eşitliğinden } e = 0,015534493 \text{ olarak hesaplanır.}$$

Aylar	Defter Değeri (Ay başı)	Etkin Faiz Oranı İle Hesaplanan Faiz (0,015534493)	Defter Değeri (Ay sonu)
1. ay	3.000,00	46,60	3.046,60
2. ay	3.046,60	47,33	3.093,93
3. ay	3.093,93	48,06	3.141,99
4. ay	3.141,99	48,81	3.190,80
5. ay	3.190,80	49,57	3.240,37
6. ay	3.240,37	50,34	3.290,71
7. ay	3.290,71	51,12	3.341,83
8. ay	3.341,83	51,91	3.393,74
9. ay	3.393,74	52,72	3.446,46
10. ay	3.446,46	53,54	3.500,00

Borç verildiğinde,

----- Birinci ay -----		
13X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	3.500	
13X.04 Kilit Personelden Alacaklar		
100 KASA HESABI		3.000
13X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ (-)		500

Birinci ay sonunda etkin faiz oranı ile hesaplanan faiz, “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesabı aracılığıyla dönem gelirine aktarılmalıdır.

----- ././.... -----		
13X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)	46,60	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		46,60

Bu kayıt her ay sonu etkin faiz oranı ile hesaplanan faiz tutarı ile tekrarlanarak işlem devam edecektir.

### 3.1.5. 15 Stoklara İlişkin Öneriler

Stok, işletmelerin satmak için, yeni mamullerin üretiminde kullanmak için ya da işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için tüketilmek üzere alınmış varlıklardır. (Sevilengül, 2008: 292)

Mevcut tekdüzen hesap planında ise stoklar;

- “İlk madde ve malzeme
- Yarı mamul
- Mamul
- Ticari mal” olarak hesaplar bazında ifade edilmiştir.

TMS 2 Stoklar Standardında,

- “İşlerin olağan akışı içinde satım amaçlı edinilen,
- İşlerin olağan akışı içinde satılmak için üretilen,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan işletme malzemesi, ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.” Şeklinde ifade

edilmiştir.

Ayrıca TMS 2 Stoklar Standardı kapsam olarak bazı kriterleri vurgulamıştır.

Bu kriterler,

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşme ile doğrudan bağı olan hizmet sözleşmeleri
- Finansal araçlar
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ile hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç bütün stoklar bu standarda tabii tutulmaktadır.

Stokların ilk muhasebeleştirme ve daha sonraki maliyetler standart kapsamında açıklanmıştır.

Stoklara ilişkin maliyetler, alış fiyatları, satın alırken yapılan maliyetler, dönüştürme maliyetleri ve stokların satışa hazır konuma getirilinceye kadar yapılan tüm maliyetleri içerir. Bu maliyetler aşağıda ifade edilmiştir.

- Satın alma maliyetleri,
  - Bir malın satın alma esnasında ödenen fiyatı,
  - Vergi dairesinden iadesi mümkün olmayan ithalat vergileri ve diğer vergiler,
  - Nakliye giderleri,
  - Yükleme boşaltma giderleri,
  - Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan ilişki kurulabilen diğer maliyetleri içerir.
  - İskonto ve indirimler, bu maliyetlerden indirim konusu yapılır.

**Örnek:** İşletme 10.000 Avro tutarında mal satın almıştır.

Alınan malın ülkeye getirilmesinde,

1.000 Avro nakliye bedeli,

200 Avro çeşitli gümrük harcı ve gümrük vergileri ödenmiştir. (1 Avro = 1,75 TL)

500 TL + %18 KDV tutarında ülke içinde nakliye gideri,

600 TL + %18 KDV tutarında sigorta gideri yapılmıştır.

<b>Gider Unsuru</b>	<b>Maliyete</b>	<b>Maliyete</b>
	<b>Dahil</b>	<b>Dahil</b>
	<b>Edilen</b>	<b>Edilmeyen</b>
Alış Bedeli 10.000 x 1,75	17.500 TL	0
Ülke dışındaki nakliye bedeli 1.000 x 1,75	1.750 TL	0
Gümrük Harcı ve Gümrük Vergileri		
200 x 1,75	350 TL	0
Ülke içindeki nakliye bedeli ve %18 KDV	500 TL	90 TL
Sigorta gideri ve % 18 KDV	600 TL	108 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>20.700 TL</b>	<b>198 TL</b>

Örnekte hesaplanmış olan katma değer vergisi tutarı (198 TL) iadesi söz konusu bir vergi türü olduğu için maliyete dâhil edilmez.

- Dönüştürme maliyetleri, stokların üretim sürecindeki yapılan giderlerin stokla doğrudan ilişki kurulabilen direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden gerekli maliyet dağıtım yöntemi kullanılarak stoğa düşen maliyet payı olarak ifade edilmektedir.

**Örnek:** X ve Y mamulünün üretimini yapan işletme dönem içinde X mamulü için 20.000 TL, Y mamulü için 22.000 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri yapmıştır. Mamullerin üretimi için 30.000 TL Direkt İşçilik Gideri yapılmış bunun 12.000 TL'si X mamulü için, 18.000 TL'si Y mamulü içindir.

Dönemde toplam 18.000 TL Genel Üretim Gideri yapılmıştır. Yapılan genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında fiili maliyetler üzerinden faaliyet tabanlı dağıtım yapılmış ve Genel üretim giderlerinin 7.000 TL'si X mamulü için, 11.000 TL'si Y mamulü için yapıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak üretilen mamul maliyeti şu şekilde ortaya çıkmıştır.

<b>Üretim Unsurları</b>	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>Toplam</b>
	<b>Mamulü</b>	<b>Mamulü</b>	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20.000	22.000	42.000
Direkt İşçilik Giderleri	12.000	18.000	30.000
Genel Üretim Giderleri	7.000	11.000	18.000
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>39.000</b>	<b>51.000</b>	<b>90.000</b>

Stoklarda maliyet hesaplama yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar (FİFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılır. Standart, son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin kullanılmasına izin vermemekle birlikte, benzer ürünlerde aynı stok değerlendirme yöntemlerinin kullanılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Stok Maliyeti = Satın Alma Maliyeti + Dönüştürme Maliyeti + Diğer Maliyetler

Satın Alma Maliyeti = Satın alma fiyatı + ithalat vergiler + iade alınamayan vergi kalemleri<sup>11</sup>

Vadeli alımlarda peşin değer ile vade değeri farklı olabilmektedir. Vadeli alımlarda söz konusu vadeli tutarı ile peşin tutarı arasındaki fark finansman unsuru içerdiği takdirde TMS 2'ye göre bu fark faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca dönemsel kavram gereği bu fark ilgili dönemlere bölünerek muhasebeleştirilmelidir. TMS 2'ye göre vade farkını ilgili oldukları dönemlere faiz gideri olarak aktarılınca kadar bir aktif hesapta izleyerek aktifleştirmemiz gerekecektir. Bunun için de uygun hesap grubu olarak 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunu önerebiliriz. Bu grup içinde vade farklarının izlenmesi için 182 nolu "Ertelenmiş Giderler" isimli bir hesap açılarak vade farkı ilgili döneme aktarılınca kadar bu hesapta takip edilebilir (Özulcan ve Özdemir, 2010: 59-69).

**Örnek:** İşletme 01.11.2012 tarihinde peşin bedeli 100.000 TL olan malı 6 ay vadeli olarak 112.000 TL'ye satın almıştır. Bu işlem için TMS 2'nin önereceği kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 01/10/2012 -----		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	12.000	
100 KASA HESABI		112.000

Bu kayıta malın peşin bedeli malın maliyetine dahil edilmiş, peşin bedel ile vadeli bedeli arasındaki fark dönem gideri yazılınca kadar aktifleştirilmiştir.

Alınan mal için ödenen 6 aylık vade farkı tutarı 12.000 TL, dönem olarak 2012 ve 2013 yılını ilgilendirmektedir. Yapılan hesaplamalar sonucunda vade

<sup>11</sup> Katma değer vergisi geri alınabilir vergi unsuru olduğu için satın alma maliyeti olarak kabul edilemez.

farkının 4.000 TL<sup>12</sup>'si 2012 yılı için dönem sonunda faiz gideri olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

----- 31/12/2012 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		4.000

Ertesi dönem için 182 Ertelenmiş Giderler hesabında kalan 8.000 TL ise (yıllık mali tablo düzenleyen işletme için) 2013 yılı içinde faiz gideri hesabına aktararak muhasebeleştirilebilir.

Yukarıdaki örnekte alınan mal 6 ay vadeli olarak satın alınmıştı. Eğer vade süresi 12 ayın üzerinde olsaydı 12 ayı aşan kısım sonraki yılları ilgilendirdiği için dönen varlık statüsünde değil de duran varlık statüsünde olacaktı. Bunun için de 18 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubu değil de 28 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap gurubunda açılması öngörülen 282 Ertelenmiş Giderler hesabı kullanılabilir.

**Örnek:** İşletme 01.10.2012 tarihinde, peşin fiyatı 100.000 TL olan malı 136.000 TL'ye 18 ay vadeli satın almıştır.

Örneğe baktığımızda 2012 yılından 3 ay

2013 yılından 12 ay

2014 yılında 3 ay sürelerle vade farkları söz

konusudur.

Dolayısıyla;

2012 yılından 3 x 2.000 = 6.000 TL

Dönem gideri olarak aktarılacak<sup>13</sup>

2013 yılından 12 x 2.000 = 24.000 TL

182 Ertelenmiş Giderler Hesabına

2014 yılından 3 x 2.000 = 6.000 TL

282 Ertelenmiş Giderler Hesabına

aktarılacaktır. İşleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

<sup>12</sup> 2012 Yılı için kasım ve aralık ayına düşen faiz gideri payı  $(12.000/6) \times 2 = 4.000$  TL

<sup>13</sup> Mal alındığı tarihte yıllık mali tablo düzenleyen firma için doğrudan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi de mümkündür.

----- 01/10/2012 -----		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	30.000	
282 ERTELENMİŞ GİDERLER	6.000	
100 KASA HESABI		136.000

2012 yılının sonunda 182 Ertelenmiş Giderler hesabında olup 2012 yılını ilgilendiren 6.000 TL için şu kayıt yapılabilir.

----- 31/12/2012 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	6.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		6.000

2013 yılının sonunda 182 Ertelenmiş Giderler hesabında kalan 24.000 TL için de yukarıdaki kayıta aynı yapılmalıdır. Ancak 31.12.2013 yılı için 2014 yılında gider yazılması gereken 6.000 TL aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

----- ././..... -----		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	6.000	
282 ERTELENMİŞ GİDERLER		6.000

TMS 2 Stoklar Standardına göre stokların değerlemesi, maliyet değerleri ile tahmini satış tutarlarından tamamlanma maliyetleri ve satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen bu değerlerden düşük olanı ile yapılır. Yapılan bu değerlendirme muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramına da uygun bir değerlendirme olacaktır. Bu şekilde yapılacak bir değerlendirme işlemi sonucunda maliyet bedeli satış değerinden fazlaysa stoklar net gerçekleşebilir değerinden, tersi bir durum söz konusuysa da maliyet değerinden değerlendirilmiş olacaktır.

**Örnek:** Dönem sonunda işletmenin değerlemeye tabii tuttuğu stok ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

Stok maliyet bedeli	10.000
Alış giderleri	1.500
Stokun tahmini satış tutarı	16.000
Satış maliyetleri	500

Stokun dönem sonu değerlemesi,

$$10.000 + 1.500 - 500 = 11.000 \text{ TL}$$

$16.000 - 500 = 15.500$  TL değerlerinden düşük olan 11.000 TL ile yapılacaktır.

### 3.1.5.1. 15X Hasatı Yapılmış Tarım Ürünleri

Stoklar grubunda izlenmesi gereken diğer bir varlık ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında belirtilen hasatı tamamlanmış olan tarımsal ürünlerdir. Bu ürünlerin hasatının yapılması sonucu satışa ya da tüketime hazır olmasından dolayı hasatı yapılmış tarım ürünleri stok olarak kabul edilir. Hasatı tamamlanmış bu ürünler için stoklar grubunda açılması öngörülen 15X Hasatı Yapılmış Tarım Ürünleri hesabı kullanılabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009: 629).

Bu hesapta takip edilen tarımsal varlıklar, hasatı yapılmış ürünün hasat yapılmak için katlanılan giderler düşüldükten sonraki net değeri ile borç karşılığında ilgili tarımsal varlık hesabının alacağına kayıt yapılarak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** İşletme sahip olduğu tarımsal varlıklara ilişkin hasat gerçekleştirmiştir. Hasat öncesi tarımsal varlığın gerçeğe uygun değerinin 10.000 TL olduğunu varsayalım. Hasat yapmak için 2.000 TL masraf gerekmektedir. Hasat yapıldığında işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

..... /.../.....		
15X HASATI YAPILMIŞ TARIM ÜRÜNLERİ	8.000	
7XX GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.000	
TARIMSAL VARLIKLAR		10.000



### 3.1.6. 16 Tarımsal Varlıklar

Tarımsal faaliyet, satılabilecek veya geri dönüştürülmeye konu olabilecek canlı varlıkların ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüşmesi olarak tanımlanmaktadır. Tarımsal faaliyetler hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık ya da daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi, fidan ekiciliği, çiçekçilik ve balık çiftliği gibi su ürünleri yetiştiriciliği gibi faaliyet gruplarını kapsamaktadır (TMS 41).

Tarımsal faaliyetler standardı mevcut tekdüzen hesap planında yer bulamamaktadır. Dolayısıyla faaliyet konusu tarım ve benzeri firmaların muhasebe kaydı yapması ve doğru bir sunum yapması gerçeği yansıtmama oranı düşük kalmaktadır. Bu nedenle bu bölümde tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenleyici standart olan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı baz alınarak açılması gereken hesaplara ilişkin önerilerde bulunulacaktır.

Öncelikle mevcut tekdüzen hesap planında tarımsal faaliyetlere ilişkin hesap bulunmadığı için boş bırakılmış ve niteliğine uygun olması sebebiyle 16 nolu hesap grubunu tarımsal varlıklara ayırabiliriz.

Standardın açıklamış olduğu canlı varlık tanımından “Hayvansal Varlıklar” ve “Bitkisel Varlıklar” hesaplarının açılması gerektiğini çıkarabiliriz.

Hayvansal Varlıklar hesap grubunu standardın kapsam bölümünde verilen örnekler dikkate alınarak “Küçükbaş Hayvan Varlıkları”, “Büyükbaş Hayvan Varlıkları”, “Kümes Hayvanları” ve “Su Hayvanları” şeklinde ayrıntılı hesaplarda izlememiz mümkün olabilir.

Aynı şekilde Bitkisel Varlıklar olarak düşünülen hesap yerine de “Tarla Bitkileri” ve “Bahçe Bitkileri” hesapları açılabilir. Bu durumda 16 Tarımsal Varlıklar hesap grubu için şu hesaplardan bahsedebiliriz.

16X Küçükbaş Hayvan Varlıkları

16X Büyükbaş Hayvan Varlıkları

16X Kümes Hayvanları

16X Su Hayvanları

16X Tarla Bitkileri

16X Bahçe Bitkileri

16X Tarımsal Varlıklara İlişkin Değerleme Olumsuz Farkları (-)

TMS 41 paragraf 43 ve 45’te işletmeler her bir canlı varlık grubu için uygun oldukça;

- “Tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar,
- Olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar
- Tüketilebilir canlı varlıklar ve taşıyıcı canlı varlıklar” şeklinde bir sunum yapabilir ifadesinde bulunmaktadır. Tüketilebilir canlı varlıklar için dönem içinde tüketilmesi muhtemel varlıklar olarak nitelendirilebileceği için bu varlıklar Dönen Varlıklar grubunda yer alır. Taşıyıcı canlı varlıklar için ise gelecek dönemlerde yarar sağlama amacı olduğundan bu varlıkların da Duran Varlıklar grubunda yer alması muhtemeldir. Dolayısıyla yukarıda açılmasını öngörmüş olduğumuz hesapların aşağıdaki gibi duran varlıklar grubunda da ifade edilmesi gerektiği çıkarılabilir.

21X Küçükbaş Hayvan Varlıkları

21X Büyükbaş Hayvan Varlıkları

21X Kümes Hayvanları

21X Su Hayvanları

21X Bahçe Bitkileri

Bu varlıklara ilişkin ilk muhasebeleştirme gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır.

Dönem sonunda ise tarımsal faaliyetler gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda kalan değer ile (net gerçekleştirilir değer) değerlendirilir.

Gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse de değerlendirme sırasında gerçeğe uygun değerinde olası değişimden kaynaklanan kazanç veya zarar ilgili oldukları döneme kar/zarar yazılarak muhasebeleştirilir. Bu farkın muhasebeleştirilmesinde 6XX Tarımsal Faaliyetler Değerleme Olumlu Farkları ve 6XX Tarımsal Faaliyetler Değerleme Olumsuz Farkları(-) hesapları açılabilir.

### **3.1.6.1. 16X Küçükbaş Hayvan Varlıkları**

İşletmenin sahip olduğu küçükbaş hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı (kesimi) düşünülen küçükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Satışı yapıldığında doğrudan gelir hesabı karşılığında bu hesap alacaklandırılır. İşletme üretim amaçlı hasat ederse bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

### **3.1.6.2. 16X Büyükbaş Hayvan Varlıkları**

İşletmenin sahip olduğu büyükbaş hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı (kesimi) düşünülen büyükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Satışı yapıldığında doğrudan gelir hesabı karşılığında bu hesap alacaklandırılır. İşletme üretim amaçlı hasat ederse bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

### **3.1.6.3. 16X Kümes Hayvanları**

İşletmenin sahip olduğu kümes hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı (kesimi) düşünülen kümes hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Satışı yapıldığında doğrudan gelir hesabı karşılığında bu hesap alacaklandırılır. İşletme üretim amaçlı hasat ederse bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

### **3.1.6.4. 16X Su Hayvanları**

İşletmenin sahip olduğu su hayvanları varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı (kesimi) düşünülen su hayvanları varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Satışı yapıldığında doğrudan gelir hesabı karşılığında bu hesap alacaklandırılır. İşletme üretim amaçlı hasat ederse bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

### **3.1.6.5. 16X Tarla Bitkileri**

İşletme tarafından üretilen ve yılda en az bir defa verim alınabilen, tekrar üretim için yeni bir tohum evresine ihtiyaç duyulan (Buğday, arpa, pirinç, mercimek, patates, domates... vb ürünler) tarla bitkileri için kullanılması öngörülen bir hesaptır. Bu hesapta izlenen tarla bitkileri hasat edildiklerinde bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

### **3.1.6.6. 16X Bahçe Bitkileri**

İşletme tarafından yetiştirilen ve uzun yıllar verim alınabilecek (Portakal bahçeleri, elma bahçeleri, nar bahçeleri, zeytinlikler vb gibi) meyve bitkilerinden ilgili dönemin hasatından elde edilmesi beklenen üretim için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu hesapta izlenen bahçe bitkileri hasat edildiklerinde bu hesabın alacağı karşılığında 15X Hasatı Yapılmış Tarımsal Ürünler hesabına aktarılır.

**Örnek:** Bir tarım işletmesi bir zeytinliği 500.000 TL'ye satın aldığını varsayalım. Burada zeytinlik uzun yıllar boyu gerekli bakımları yapıldıktan sonra tek bir ekim ile (ağaç dikimi) çok defa ürün vereceği için alınan bu zeytinliği uzun vadeli varlık olarak nitelendirebiliriz. İşleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009: 631).

-----	-----		
21X BAHÇE BİTKİLERİ		500.000	
21X.01 Zeytin Ağaçları			
İLGİLİ VARLIK KAYNAK HESABI			500.000

Alınan bu zeytinliğin dönem sonunda 5.000 TL tutarında zeytin hasatı olabileceği öngörülmüştür (Zeytin bahçesinin 5.000 TL gerçeğe uygun değeri hesaplanan zeytin ürünü olduğu). İşletme için nasıl ki bankadaki paraya işleyen faiz tutarı gelir olarak kayıtlara alınmıyorsa, burada elde edilebilecek hasatı da gelir hesapları yoluyla aktifleştirmemiz gerekecektir. Bu kayıt için öngörüülecek diğer bir hesap da tarım ürünlerine ilişkin değerlendirme farklarını ifade edebileceğimiz 6XX Tarım Ürünleri Değerleme Olumlu Farkları hesabıdır Bu işleme ilişkin kayıt iki şekilde yapılabilir.

Birinci yöntem; aktife alınacak bu zeytin hasatı, hasat gerçekleşinceye kadar yapılacak değer artışları 21X Bahçe Bitkileri hesabında muhasebeleştirilir. Hasat yapıldığında ise ilgili tutar duran varlık grubundan dönen varlık grubuna 16X Bahçe Bitkileri hesabına aktarılır. İşleme ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olabilir.

-----	././....	-----	
21X BAHÇE BİTKİLERİ		5.000	
6XX TARIM ÜRÜNLERİ DEĞERLEME OLUMLU FARKLARI			5.000

Dönem sonunda 5.000 TL olarak gerçeğe uygun değeri ile değerlemiş olduğumuz ve kayıtlara almış olduğumuz zeytini hasat etmiş olalım. Hasat sonucunda zeytin tutarı 7.000 TL olarak değerlendirilmiştir. İşleme ilişkin muhasebe

kayıtları aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
21X BAHÇE BİTKİLERİ	2.000	
6XX TARIM ÜRÜNLERİ DEĞERLEME OLUMLU FARKLARI		2.000

----- 31/12/20XX -----		
16X BAHÇE BİTKİLERİ	7.000	
21X BAHÇE BİTKİLERİ		7.000

----- 31/12/20XX -----		
15X HASATI YAPILMIŞ TARIM ÜRÜNLERİ	7.000	
16X BAHÇE BİTKİLERİ		7.000

İkinci yöntem, aktife alınacak bu zeytin hasatı uzun yıllar boyu fayda getiremeyeceğinden 21X Bahçe Bitkileri hesabına değil de 16X Bahçe Bitkileri hesabına alınarak aktifleştirilebilir. İşleme ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olabilir.

----- ...././.... -----		
16X BAHÇE BİTKİLERİ	5.000	
6XX TARIM ÜRÜNLERİ DEĞERLEME OLUMLU FARKLARI		5.000

Dönem sonunda 5.000 TL olarak gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmiş ve kaydedilmiş olan zeytin hasat edilmiş ve hasat sonucunda zeytin tutarı 7.000 TL olarak değerlendirilmiştir. İşleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olabilir:

----- 31/12/20XX -----		
16X BAHÇE BİTKİLERİ	2.000	
6XX TARIM ÜRÜNLERİ DEĞERLEME OLUMLU FARKLARI		2.000

----- 31/12/20XX -----		
15X HASATI YAPILMIŞ TARIM ÜRÜNLERİ	7.000	
16X BAHÇE BİTKİLERİ		7.000

Tarımsal ürün üretimi işleminde üretim aşaması boyunca belirli dönem harcamaları yapılacaktır. Yapılan bu harcamalar ilgili oldukları dönemlere gider olarak kaydedilirler. Bunun için ister 7/A ister 7/B olsun her ikisinde de üretim unsurları mantığı ile muhasebeleştirilir. Yapılan direkt hammadde harcamaları 7/A grubunda 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 7/B grubunda 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesaplarına; yapılan direkt nitelikli işçilik giderleri 7/A grubunda 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına, 7/B grubunda 791 İşçi Ücret ve Giderleri hesaplarına; yapılan endirekt nitelikli giderler ise 7/A grubunda 730 Genel Üretim Giderleri hesabına, 7/B grubunda ise çeşitlerine göre ilgili grup hesaplarına kaydedilirler.

Tarımsal varlıkların üretimi aşamasında yapılan giderlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olabilir.

Tarımsal varlıkların üretim maliyeti standart maliyet yöntemi veya tahmini maliyet yöntemlerinin ifade ettiği gibi üretim sonrasında net olarak belirleneceğinden dolayı yapılacak harcamalar yansıtma hesaplarında izlenmelidir.

----- ..../.... -----		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA GİDERLERİ	XXX	
100 KASA HESABI		XXX
Tarımsal faaliyet için yapılacak tohum, gübre ve sulama masrafları gibi...		

----- ..../.... ----- 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 100 KASA HESABI Direkt nitelikli işçilik masrafları	XXX	XXX
---	-----	-----

----- ..../.... ----- 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 100 KASA HESABI Genel üretim masrafları	XXX	XXX
---	-----	-----

Tarımsal üretim tamamlanınca yansıtma hesaplarında takip edilen üretim maliyetleri toplamları ilgili tarımsal varlık hesabına aktarılarak tarımsal varlığın maliyeti belirlenmiş olur.

----- ..../.... ----- 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI Tarımsal varlığa ilişkin ekim işleminde hammadde kullanımı	XXX	XXX
---	-----	-----

----- ..../.... ----- 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI Tarımsal varlığa ilişkin direkt işçilik kullanımı	XXX	XXX
---	-----	-----

----- ..../.... ----- 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Tarımsal varlığa ilişkin genel giderler,	XXX	XXX
--	-----	-----

Tarımsal varlığa ilişkin üretim sona erdiğinde ise ilgili tarımsal varlık hesabının borcuna karşılık 151 Yarı Mamuller – Üretim hesap alacaklandırılarak

kapatılır.

Tarımsal varlıklara ilişkin yapılacak satışta muhasebeleştirme satış fiyatı ile yapılır. Yapılan satış 600 Yurt İçi Satışlar hesabında muhasebeleştirilebilir. Ancak yapılan satışın maliyet kaydı yapıldığında tarımsal varlıklara ilişkin maliyetlerin ayrı bir hesapta izlenmesi gereği doğabilir. Bu durumda 62 Satışların Maliyeti (-) hesap grubunda “62X Satılan Tarımsal Varlık Maliyeti” isimli bir hesap açılabilir.

**Örnek:** 10.000 TL değerindeki tarımsal varlık 15.000 TL + %18 KDV’ye satılmıştır. Satış kaydı ve satışların maliyeti kaydı aşağıdaki şekilde olabilir.

Satış kaydı;

..... /./..... .....		
İLGİLİ VARLIK KAYNAK HESABI	17.700	
391 HESAPLANAN KDV		2.700
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		15.000

Maliyet kaydı;

..... /./..... .....		
62X SATILAN TARIMSAL VARLIK MALİYETİ	10.000	
İLGİLİ TARIMSAL VARLIK HESABI		10.000

### 3.1.6.7. 16X Tarımsal Varlıklara İlişkin Değerleme Olumsuz Farkları (-)

Tarımsal varlıkların değerlendirme sürecinde gerçeğe uygun değerlemeden doğan olumsuz farkları için kullanılması öngörülen düzenleyici bir hesaptır. Tarımsal varlıklarda gerçeğe uygun değerlendirme sonucunda olumsuz değer farkı söz konusu ise bu tutar 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilebilir.

**Örnek:** İşletmenin sahip olduğu tarımsal varlıklarda 3.000 TL tutarında gerçeğe uygun değerlendirme olumsuz farkı söz konusudur. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.



----- 31/12/20XX -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	3.000	
16X TARIMSAL VARLIKLARA İLİŞKİN DEĞERLEME OLUMSUZ FARKLARI (-)		3.000

Bu örnekte öngörülebiyecek diğer bir kayıt ise şu şekilde olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
6XX TARIMSAL FAALİYETLER DEĞERLEME OLUMSUZ FARKLARI(-)	3.000	
16X TARIMSAL VARLIKLARA İLİŞKİN DEĞERLEME OLUMSUZ FARKLARI (-)		3.000

Değerleme sonucunda tarımsal varlığın gerçeğe uygun değerinde artış söz konusu olmuş olsaydı bu gelir unsuru olarak karşımıza çıkacaktır. İşleme ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
16X İLGİLİ TARIMSAL VARLIK HESABI	3.000	
6XX TARIMSAL FAALİYETLER DEĞERLEME OLUMLU FARKLARI(-)		3.000

### **3.1.7. 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarına İlişkin Öneriler**

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile cari döneme ait olup ancak kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur.

#### **3.1.7.1. 182 Ertelenmiş Giderler**

Bu hesap, gelecek bir yıldan kısa vadede giderlere aktarılabilecek ertelenmiş giderlerin izlenmesinde kullanılması öngörülen bir hesaptır. Eğer ertelenmiş gider bir yıldan fazla ise 12 ayı aşan kısım 282 Ertelenmiş Giderler hesabına aktarılır. Dönem sonunda ise 282 Ertelenmiş Giderler hesabının 12 aydan kısa vadeli kısmı 182

Ertelenmiş Giderler hesabına alınarak kayıt yapılır.

Bu hesabın ortaya çıkması özellikle vadeli stok alımında peşin fiyat ile vadeli fiyatı arasındaki farkın muhasebeleştirilmesi ihtiyacı için uygulama alanı bulmuştur. Alınan malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark bu hesabın borcuna alınarak muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda bu hesapta biriken tutar dönemi ilgilendiren kısmı kadar alacaklandırılarak finansman gideri olarak muhasebeleştirilebilir.

Dönem sonunda yapılacak diğer bir işlem ise bu hesabın uzun vadeli olarak nitelendirilen ve Duran Varlıklar grubunda takip edilen 282 Ertelenmiş Giderler hesabından raporlama tarihi itibarıyla 12 aya kadar olan ertelenmiş giderler 182 Ertelenmiş Giderler hesabına aktararak muhasebeleştirilebilir.

**Örnek:** İşletme 01.05.2012 tarihinde peşin değeri 2.000 TL olan ürünü 36 ay vadeli olarak 2.360 TL'ye almıştır.

Burada;

Malın peşin değeri                      2.000 TL

2012 yılı için vade farkı              80 TL

2013 ve ilerisi için vade farkı 280 TL'dir.

İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olabilir:

----- 01.05.2012 -----		
153 TİCARİ MALLAR	2.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	80	
282 ERTELENMİŞ GİDERLER	280	
320 SATICILAR HESABI		2.360

2012 dönemi sonunda 182 Ertelenmiş Giderler hesabı dönem gideri olarak 780 Finansman Giderleri hesabına alınarak muhasebeleştirilebilir.

----- 31.12.2012 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	80	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		80

Dönem sonu itibarıyla yapılacak diğer bir işlem de 282 Ertelenmiş Giderler hesabında takip edilen ve 12 aya kadar olan giderler kısa vadeye alınmalıdır.

----- 31.12.2012 -----		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	120	
282 ERTELENMİŞ GİDERLER		120
360/36=10 TL		
10 TL x 12 = 120 TL		

### 3.1.8. 19 Diğer Dönen Varlıklara İlişkin Öneriler

#### 3.1.8.1. 19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar

Bu hesap, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardında bahsedilen varlıklar için açılması öngörülen bir hesaptır. Bu hesap için 19 Diğer Dönen Varlıklar grubundaki boş hesap olan 194 kodu kullanılabilir. Duran varlıkların bu guruba alınarak dönen varlık olarak sınıflandırması için bu varlıkların TFRS 5'te sunulan belli başlı koşulları sağlıyor olması gerekmektedir. Bu koşullar TFRS 5 paragraf 6 -12'de şöyle belirtilmiştir.

- Bir duran varlığın iz değeri dahi olsa sürdürülmekte olan kullanımından ziyade satışı yapılarak geri kazanılabilir bir maddi değerinin olması gerekir,
- Bu tür varlıkların satışı için belirli piyasa koşullarının oluşması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir,
- Bu duran varlığın satılabilmesi için bir satış planı yapılması, alıcının belirlenmesi ve bunlara ilişkin bir programın başlatılmış olması gerekir,
- Söz konusu duran varlığın başka bir duran varlık ile takasının gerçekleştirilebilir olması gerekir,
- Yukarıda ifade edilen koşulların raporlama dönemi içinde olması gerekir.

Aksi takdirde söz konusu duran varlık satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak ifade edilemez.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, defter değerleri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden (net gerçekleştirilebilir değer) düşük olanı tercih edilerek ölçümü yapılır. Eğer bu duran varlığın satışı bir yıldan daha uzun sürmüşse işletme satış maliyetini bugünkü değere indirgeyerek ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değere indirgenmesi sonucu ortaya çıkacak olan fark finansman maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Diğer bir durum ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların kullanımları durdurulduğu için amortismanına tabii olmayışıdır

Bu varlıklara amortisman hesaplanırsa dahi kullanımlarının durdurulduğu dönemlerde amortisman miktarı sıfır olarak kabul edilir (Başagaç, 2006: 115).

Her ne kadar amortisman tabii olmasalar da söz konusu varlıkların edinimlerinden kaynaklanan borç ödemeleri ya da borç maliyetleri var ise bunlar kayıtlara alınırlar. Bu borçlar ve ek maliyetleri TFRS 5 paragraf 38'e göre satış amacıyla elde tutulan varlık grubuna ait borçlar şeklinde finansal tablolarda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmelidir. Dolayısıyla 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabı ve uzun vadeli olanlar için 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabı olarak ayrı bir hesap açılması da öngörülecek diğer hesaplar olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Örnek:** İşletme banka kredisi kullanarak 3 yıl vadeli 300.000 TL tutarında bir maddi duran varlık (makine) almıştır.

..... /..../.....		
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR	300.000	
400 BANKA KREDİLERİ		300.000

Satın almış olduğu makine için birinci yıl sonunda (normal amortisman yöntemi kullanıldığını varsayalım) 5 yıllık ekonomik ömrü için amortisman ayırdığını varsayalım.

Maddi duran varlığın defter değeri 300.000

Amortisman oranı  $1/5 = \%20$

Amortisman tutarı  $300.000 \times 0,20 = 60.000$  TL

..... 31/12/20XX .....		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	60.000	
730.06 Amortisman ve Tükenme Payları		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR(-)		60.000
Birinci yıla ilişkin amortisman kaydı		

Birinci yılın sonunda 100.000 TL kredi borcu ve buna ilişkin faiz tutarının ödendiğini varsayalım. Dolayısıyla 200.000 TL tutarında kredi borcu kalmıştır. Bu aşamada söz konusu makine için satılması kararı verildiği düşünülürse ve bu varlığın

satılabilmesi için uygun piyasa koşullarının da mevcut olduğunu düşünürsek bu varlığı satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak nitelendirmek mümkündür. İşleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Satış amaçlı duran varlığın net aktif değeri  $300.000 - 60.000 = 240.000$  TL'dir.

..... /././.....		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	60.000	
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	240.000	
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR		300.000

Bu kayıt sonucunda maddi duran varlıklar grubunda izlenen ve amortisman ayrılmış net aktif değeri 240.000 TL olan duran varlık bu gruptan çıkarılarak satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlık olarak sınıflandırılmıştır. Bu maddi duran varlık ile ilgili yükümlülükler de ayrıca düzenleme getirilmesi gerekecektir.

TFRS 5 paragraf 38 gereğince satış amaçlı elde tutulan duran varlığın kalan borcunu diğer borçlardan ayırarak ayrı bir hesapta izlememiz gerekmektedir. Bu şekilde yapılan bir tasnif sonucunda yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkullerin işletme için arz ettiği değerler ve bunların temin edilmesinden arda kalan yükümlülükler bağımsız olarak takip edilebilecektir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

..... /././.....		
400 BANKA KREDİLERİ HESABI	200.000	
3XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER		100.000
4XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER		100.000

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık için yapılan borçlanmalara ilişkin maliyetler ise finansman faaliyetinden kaynaklanan maliyet olarak

muhasabeleştirilecektir. Borçlanma maliyetlerinin muhasabeleştirilmesinde nakit esası dikkate alındığında 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabı ya da 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabına kayıt yapmaksızın ödeme gününde doğrudan 780 Finansman Giderleri hesabının borcuna kayıt yapılabilir.

İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olabilir.

..... /./.....		
3XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000	
780 FİNANSMAN GİDERLER	X	
İLGİLİ VARLIK KAYNAK HESABI		100.000+X

Dönem sonunda 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabında izlenen ve raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde ödenecek satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin yükümlülükler kısa vadeli karşılığı olan 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabına aktarılır.

..... 31/12/20XX .....		
4XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER	XXX	
3XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER		XXX

### 3.2. Duran Varlıklara İlişkin Öneriler

Duran varlıklar hesap grubu için muhasebe sistemi uygulama genel tebliği 1 şu ifadeleri kullanmıştır.

*“Bu ana hesap grubu; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıkları kapsar”*

Bu ifadeye göre bir varlığın duran varlık olabilmesi için söz konusu varlığın bir yıldan daha uzun sürede işletmeye yarar sağlamak için edinilmiş olması gerekmektedir. Duran varlığın bir yıldan kısa sürede herhangi bir sebeple satılması

durumunda alınış amacı uzun süreler faaliyette kullanmak olmasından dolayı bu varlıklar duran varlık özelliklerini kaybetmezler.

TFRS’lerde belirtilen unsurlarda duran varlıklar doğrudan tanımlanmamıştır. Ancak cari olan ve cari olmayan mantığı ile bir ayrım söz konusudur. Bu ayrıma Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu düzenlenecek mali tablo ve dipnot formatları hakkında yapmış olduğu duyuru ekinde de dönen varlıklar ve duran varlıklar için “Cari Varlıklar” ve “Cari Olmayan Varlıklar” ifadeleri kullanılmıştır.

TFRS’lerde cari olan varlık için geniş bir açıklama varken cari olmayanlar için doğrudan net bir açıklama yapılmamış daha da ayrıntılarına girilerek her bir finansal tablo unsuru için spesifik standartlar kullanılarak açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar ışığında duran varlıkların ne olduğu değil de dönen varlıkların ne olmadığı üzerinden hareketle duran varlıkların ne oldukları ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla standartlara göre duran varlıklar;

- “İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının ya da tüketilmesinin öngörülen,
- Alım satım amaçlı değil de kullanım amaçlı elde tutulan,
- Raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede paraya çevrilmesi öngörülen varlıklardır.” Şeklinde ifade edilmiştir.

Dolayısıyla bu bölümde ihtiyaç dâhilinde öngörülecek olan hesaplarda bu koşulların yer alması gerekecektir.

### **3.2.1. 21 Tarımsal Varlıklar**

Dönen varlıklar bölümünde 16 Tarımsal Varlıklar hesap grubu içinde açılması öngörülen hesaplar anlatılmıştır. TMS 41 paragraf 43 ve 45 esas alınarak açılması gereken duran varlık hesapları da ifade edilmiştir. Bu hesaplar “taşıyıcı canlı varlıklar”, “olgunlaşmamış canlı varlıklar” gibi ifadelerle duran varlık olarak gruplanabileceğinin üzerinde durulmuştur. Bu hesap grubunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulması düşünülen tarımsal varlıkların izlendiği gruptur.

Standart kapsamında açılması öngörülen Duran varlık grubundaki Tarımsal Varlık hesapları

“21X Küçükbaş Hayvan Varlıkları  
 21X Büyükbaş Hayvan Varlıkları  
 21X Kümes Hayvanları  
 21X Su Hayvanları  
 21X Bahçe Bitkileri” olarak karşımıza çıkmıştır.

#### **3.2.1.1. 21X Küçükbaş Hayvan Varlıkları**

İşletmenin sahip olduğu küçükbaş hayvan varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen küçükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde elden çıkarılması düşünülen küçükbaş hayvan varlıkları dönen varlık grubundaki karşılığı olan 16X Küçükbaş Hayvan Varlıkları hesabına aktarılır.

#### **3.2.1.2. 21X Büyükbaş Hayvan Varlıkları**

İşletmenin sahip olduğu büyükbaş hayvan varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen büyükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde elden çıkarılması düşünülen büyükbaş hayvan varlıkları dönen varlık grubundaki karşılığı olan 16X Büyükbaş Hayvan Varlıkları hesabına aktarılır.

#### **3.2.1.3. 21X Kümes Hayvanları**

İşletmenin sahip olduğu kümes hayvanları varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen kümes hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde elden çıkarılması düşünülen kümes hayvanları dönen varlık grubundaki karşılığı olan 16X Kümes Hayvanları hesabına aktarılır.

#### **3.2.1.4. 21X Su Hayvanları**

İşletmenin sahip olduğu su hayvanları varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen su hayvanları için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde elden çıkarılması düşünülen su hayvanları dönen varlık grubundaki karşılığı olan 16X Su Hayvanları hesabına aktarılır.



### 3.2.1.5. 21X Bahçe Bitkileri

İşletme tarafından yetiştirilen ve uzun yıllar verim alınabilecek (Portakal bahçeleri, elma bahçeleri, nar bahçeleri, zeytinlikler vb gibi) meyve ağaçları için kullanılması öngörülen hesaptır. Bu varlıklardan raporlama tarihi itibariyle 12 ay içinde elden çıkarılması düşünülen bahçe bitkileri dönen varlık grubundaki karşılığı olan 16X Bahçe Bitkileri hesabına aktarılır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin örnek uygulama 16X Tarımsal Varlıklar bölümünde verildiği için bu bölümde yer almayacaktır.

### 3.2.2. 22 Ticari Alacaklara İlişkin Öneriler

Dönen varlıklarda Ticari Alacaklar hesap grubu için “Kredi Kartlarından Alacaklar, İlişkili Taraflardan Alacaklar, İleri Tarihli Alınan Çekler ve Ertelenmiş Faiz Gelirleri(-)” hesaplarının açılması gerektiğinden bahsedilmişti. Bu bölümde ise bu hesaplar baz alınarak açılması gereken hesaplardan bahsedebiliriz.

Uygulamaya baktığımızda kredi kartlı satış sonucunda üye işletme satış bedelini almak için bir yıldan daha uzun bir süre beklememektedir. Dolayısıyla 12X Kredi Kartlarından Alacaklar hesabının duran varlık hesabı karşılığının açılmasına olan ihtiyaçtan bahsedemeyiz.

Yine uygulamaya bakarak işletmelerin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan ilişkili taraflardan bir yıldan daha uzun vadeli senetli veya senetsiz alacak olabileceğinden bahsedebiliriz. Aynı şekilde işletmelerin mevcutlarında raporlama dönemine göre bir yıldan daha uzun vadeli yazılmış ileri tarihli çekleri olabilir. Bu veriler ışığında 22 Ticari Alacaklar hesap grubu için önerebileceğimiz hesaplar şunlar olabilir.

22X İlişkili Taraflardan Alacaklar

22X İleri Tarihli Alınan Çekler

#### 3.2.2.1. 22X İlişkili Taraflardan Alacaklar

Bu hesap 12X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabı ile paralellik gösteren bir hesaptır. Tek farkı bu hesaptaki ilişkili taraflardan olan ticari faaliyetlerden kaynaklanan alacağın raporlama günü itibariyle 12 aylık süreden daha fazla bir vadeyi gerektiriyor olmasıdır. Dolayısıyla bu hesabı 12X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabının uzun vadeli olarak nitelendirebiliriz.

**Örnek:** İşletme ortaklarından Bay A 01.09.2012 tarihinde işletme ile ticari faaliyeti

sonucunda 3.000 TL + %18 KDV tutarındaki bedeli 01.10.2013 tarihinde vereceğini taahhüt etmiştir. Buna göre,

2012 yılından 4 ay,

2013 yılından 10 aylık bir vade olacaktır. Dolayısıyla 2013 yılına geçinceye kadar bu alacak uzun vadeli olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

----- 01/09/2012 -----		
22X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	3.540	
391 HESAPLANAN KDV		540
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.000
İlişkili tarafa yapılan uzun vadeli kredili satış		

Yapılan bu kayıt 2012 yılı için uzun vadeli bir ilişkili taraf ticari alacağını gösterecektir. Dönem sonuna geldiğimizde bu alacak kısa vadeye dönüşeceğinden aşağıdaki gibi bir envanter kaydı yapılarak finansal tablolar dönemsellik kavramına uygun bir şekilde sunulabilecektir.

----- 31/12/2012 -----		
12X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	3.540	
22X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR		3.540
İlişkili taraflardan olan uzun vadeli ticari alacağın vadesinin 12 ayın altına inmesi		

Yapılacak bu kayıt sonrası raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan kısa vadeli ilişkili taraflardan olan ticari alacaklar ile 12 aydan daha uzun vadeli ilişkili taraflardan olan ticari alacaklar birbirinden ayrılmış ve dönemsellik kavramına uygun bir finansal sunum gerçekleşmiş olacaktır.

### 3.2.2.2. 22X İleri Tarihli Alınan Çekler

Bu hesap işletmenin üçüncü kişilerden almış oldukları, raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun vadeye sahip çeklerin izlenmesi için önerilen hesaptır. İşletmelerin ticari faaliyetlerinden dolayı almış oldukları 12 aydan uzun vadeli ileri tarihli alınan çekler bu hesabın borç tarafında izlenir.

Dönem sonunda ileri tarihli alınan çeklere ilişkin dönem ayarlaması

gerekecektir. Yapılacak bu dönem ayarlamasında vadesi 12 aydan kısa olan ileri tarihli çekler bu hesabın alacağı karşılığında 12X İleri Tarihli Alınan Çekler hesabının borcuna alınarak kayıt yapılır.

**Örnek:** İşletme 01.08.2012 tarihinde yapmış olduğu 100.000 TL + %18 KDV tutarındaki satış karşılığında;

20.000 TL 04.10.2012 tarih vadeli,

30.000 TL 10.05.2013 tarih vadeli,

68.000 TL 10.10.2014 tarih vadeli 3 ayrı çek alınmıştır.

İşleme ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları açıklamalar doğrultusunda aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

----- 01/08/2012 -----		
101 ALINAN ÇEKLER	20.000	
12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER	30.000	
22X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER	68.000	
391 HESAPLANAN KDV		18.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000

Bu kayıt sonunda 31.12.2012 tarihinde ileri tarihli alınan çeklere ilişkin hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır.

12X İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

30.000
--------

22X İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

68.000
--------

Bu hesaplardaki durum 31.12.2012 tarihi itibariyle olması gereken durumu gösterdiği için bu tarihte herhangi bir kayıt yapmaya gerek yoktur.

31.12.2013 tarihinde 68.000 TL tutarındaki çek için yaklaşık 10 ay kaldığı için duran varlıklar grubundan çıkarılarak dönen varlıklar grubunda sunulması gerekecektir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31/12/2013 -----		
12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER	68.000	
22X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER		68.000
Uzun vadeli alınan çeklerden bir kısmının vadesinin 12 ayın altına inmesi		

Geçici vergi dönemleri dikkate alındığında 10.10.2014 tarih vadeli çek III. vergi döneminde tahsil edileceği için 01.01.2014 tarihinde 12X İleri Tarihli Alınan Çekler hesabında izlenen 68.000 TL tutarındaki çek 101 Alınan Çekler hesabına alınmamalıdır. Bu işlemin III. geçici vergi döneminde yapılması doğru bir sunum için daha uygun olacaktır.

### 3.2.3. 23 Diğer Alacaklara İlişkin Öneriler

#### 3.2.3.1. 23X İlişkili Taraflardan Alacaklar

Bu hesap ortaklardan, bağlı ortaklıklardan, iştiraklerden, kilit personelden ve diğer ilişkili taraflardan olan bir yıldan uzun vadeli ve ticari faaliyete dayanmayan alacaklar için kullanılması öngörülen bir hesaptır. Tek farkı bu hesaptaki ilişkili taraflardan olan ticari faaliyet dışındaki alacağın raporlama günü itibariyle 12 aylık süreden daha fazla bir vadeyi gerektiriyor olmasıdır. Dolayısıyla bu hesabı 13X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabının uzun vadeli olarak nitelendirebiliriz.

Hesabın işleyişine ilişkin kurallar 13X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabı ile aynıdır.

Dönem sonunda bu hesapta takip edilen ilişkili taraflardan olan alacaklardan 12 aydan kısa vadeli tespit edilen kısım 13X İlişkili Taraflardan Alacaklar hesabına devredilerek dönem ayarlaması yapılır.

----- 31/12/20XX -----		
13X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	XXX	
23X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR		XXX
İlişkili taraflardan olan diğer alacaklardan bir kısmının vadesinin 12 ayın altına inmesi		

### 3.2.4. 24 Mali Duran Varlıklara İlişkin Öneriler

24 Mali Duran Varlıklar hesap grubunda mevcut tekdüzen hesap planında bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve bağlı ortaklıklar olarak üç ayrı finansal varlık sınıflandırılması mevcuttur. 11 Menkul kıymetler grubunda ise hisse senetleri, tahviller ve diğer menkul kıymetler olmak üzere üç ayrı sınıflandırma mevcuttur.

24 Mali Duran Varlıklar hesap grubunun 11 Menkul Kıymetler hesap grubundan olan diğer bir farkı ise finansal varlığın edinme amacıdır. Menkul kıymetler hesap grubunda edinilen finansal varlıklar geçici yatırım amacıyla satın alınmışken mali duran varlıklar grubunda edinilen finansal varlıklar uzun vadeli yatırım amacıyla satın alınmıştır.

TFRS/TMS ile yenilik kazanan değerlendirme yöntemleri ile birlikte kısa vadeli yatırım amacı ile edinilen 11 menkul kıymetler grubu için TFRS’lerde hisse senedi, tahvil gibi bir ayırım yapılmayıp değerlendirme sonucunda oluşan farkın finansal durum tablosuna mı finansal faaliyet raporuna mı yansıtılacağı, itfa edilmiş maliyetle mi yoksa maliyet bedeliyle mi ölçüleceği üzerinden bir finansal varlık sınıflandırması yapılmıştır. Dolayısıyla bu guruba ek olarak 11 Menkul Kıymetler (Finansal Varlıklar) hesap grubunda yer alması öngörülen hesapların 12 aydan daha uzun vadeli yatırım amacı ile alınmış finansal varlıklar yer almalıdır. Bu bilgiler ışığında 24 Mali Duran Varlıklar (Finansal Varlıklar) hesap grubunda açılması öngörülen hesaplar aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı

24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı

24X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar Hesabı

24X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar Hesabı (Net)

#### 3.2.4.1. 24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılacak bir yıldan uzun vadeli yatırım amacıyla, TMS’de belirtilmiş finansal varlıkların izlenmesinde kullanılması gereken bir hesap olarak öngörülmektedir.

İşletmelerin uzun vadeli yatırım yapmak amacıyla satın aldıkları gerçeğe

uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar satın alındıklarında maliyet değeriyle bu hesaba borç, satıldıklarında ise kayıtlı değeriyle hesaba alacak kaydedilir. Ancak gerek dönem sonunda gerekse de satıldıkları zaman, gerçeğe uygun değeri ile alış tarihindeki veya en son değerlendirme günündeki değeri arasında bir fark var ise bu fark finansal faaliyet raporu hesabı olarak açılması öngörülen 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabı veya 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları(-) hesaplarında takip edilebilir.

#### **3.2.4.2. 24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar**

İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara değil de özkaynak unsuru olarak kabul edilip özkaynaklara yansıtılacak uzun vadeli yatırım amaçlı olan, TMS’de belirtilmiş finansal varlıkların izlenmesinde kullanılması gereken bir hesap olarak öngörülmektedir.

İşletmelerin uzun vadeli yatırım yapmak amacıyla satın aldıkları gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satın alındıklarında maliyet değeriyle bu hesaba borç, satıldıklarında ise kayıtlı değeriyle hesaba alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satıldıkları zaman portföyde kalmadığı için kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki olumlu fark özkaynak hesabında değil de açılacak olan 6 kodlu Finansal Varlıkların Satışından Karlar, olumsuz fark ise Finansal Varlıkların Satışından Zarar(-) hesaplarında takip edilmelidir. Eğer değerlendirme işlemi satış anında değil de dönem sonunda yapılıyorsa hesaplanan farklar 5 Özkaynaklar hesap grubunda açılması öngörülen 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı isimli hesapta muhasebeleştirilebilir.

#### **3.2.4.3. 24X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar**

TMS 39’a göre finansal varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen gerçeğe uygun değerinden anapara geri ödemeleri çıkarıldıktan sonra, ilk muhasebeleştirme sırasındaki tutarı ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutar itfa edilmiş maliyet olarak belirtilmiştir. Bu

değerle takip edilmesi öngörülen raporlama dönem itibariyle elden çıkarılması 12 aydan daha uzun olan, yatırım amacıyla edinilmiş uzun vadeli finansal varlıkların izlenmesinde kullanılan bir hesap olarak öngörülmektedir.

#### 3.2.4.4. 24X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar (Net)

Belirli bir borsada işlem gören veya mevcut borsa olmadığı için gerçeğe uygun değeri maliyet değeri olarak kabul edilen bir yıldan uzun süre için yatırım yapılmış menkul kıymetlerin maliyet bedeliyle izlenmesi için öngörülen bir hesaptır.

Uzun vadeli yatırım amacıyla edinilmiş finansal varlıklara ilişkin örnek uygulama:

**Örnek:** İşletmenin uzun vadeli bir yatırım yaptığını ve yapmış olduğu yatırımını gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi ile değerlemeyi tercih ettiğini varsayalım. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

-----	-----		
24X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR			
Veya			
24X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI ÖZKAYNAKLARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR		XXX	
İLGİLİ VARLIK KAYNAK HESABI			XXX

Alım satım amaçlı elde edilen finansal varlıklarda özellikle fiyat farkından kaynaklanan getiri beklenirken uzun vadeli yatırım amacıyla edinilmiş finansal varlıklarda dönemsel fiyat farkından kaynaklanan getiriden ziyade dağıtılacak dönemsel kar payları öne çıkmaktadır.

Mevcut tekdüzen hesap planında temettü gelirleri için 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri ve 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri hesapları kullanılmaktaydı. TFRS/TMS'ye geçişle birlikte finansal varlık olarak ifade edilen menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için öngörülen hesaplardan elde edilecek temettü gelirleri için için 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri ve 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri hesapları yerine genel bir "Temettü Gelirleri" hesabı kullanılabilir.

Yatırım yapılan finansal varlık için kar payı dağıtıldığını varsayalım. İşleme ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olabilir.

----- 102 BANKALAR HESABI 64X TEMETTÜ GELİRLERİ Temettü gelirinin tahsili	XXX	XXX
--	-----	-----

Uzun vadeli yatırım amacıyla alınmış finansal varlığın bir bölümü ya da tamamı raporlama tarihi itibariyle 12 ay içinde satılması planlanıyorsa bu gruptan çıkarılarak dönen varlıklardaki karşılığı olan 11 Menkul Kıymetler (Finansal Varlıklar) hesap grubuna alınmalıdır.

Uzun vadeli yatırım amacıyla alınmış finansal varlıkların bir kısmının satılmayı planlandığını varsayalım, işleme ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olabilir.

----- 31/12/20XX ----- 11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR HESABI veya 11X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI ÖZKAYNAKLARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR HESABI 24X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR Veya 24X GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI ÖZKAYNAKLARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR Satılması planlanan finansal varlığın satış amaçlı elde tutulan finansal varlıklar grubuna alınması.	XXX	XXX
--	-----	-----

### 3.2.5. Gayrimenkuller

Gayrimenkuller, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartlarında işletmenin kullanmak üzere almış oldukları ve işletmelerin yatırım yapmak için satın almış oldukları gayrimenkuller olarak sınıflandırılmıştır.

Mevcut tekdüzen hesap planında maddi duran varlıklar hesap grubuna yer verilmiş ancak TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardını yansıtacak bir hesap ya da hesap grubuna yer verilmemiştir. Bu nedenle açılması öngörülen yeni



hesaplar TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına uyumluluk göstermesi gerekecektir. Bu kapsamda yatırım amaçlı gayrimenkuller için duran varlık grubunda 20 kodlu kısmı kullanabiliriz.

### **3.2.5.1. 20 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Uzun vadeli sermaye kazancı elde etmek amacıyla edinilmiş olan gayrimenkuller ile satın alınmış ancak üzerinde herhangi bir plan bulunmayan, uzun vadede kullanım amacı güden gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ifade edilmektedir (TMS 40)

Yatırım amaçlı elde edilen gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet değeri ile ölçülüp muhasebeleştirilir. Edinme bedeline ek olarak da işlem maliyetleri de edinme maliyetine eklenerek muhasebeleştirilir. Ancak gayrimenkulün ilgili faaliyet için kullanılabilmesine yönelik yapılacak giderler maliyete eklenmez dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin yapılacak ödemenin vadeli olması durumunda gayrimenkulün maliyeti vadeli tutarının etkin faiz oranı ile bugünkü değere indirgenmiş tutarı olarak kayıtlara alınacaktır. Gayrimenkulün bugünkü değeri ile vade sonundaki değeri arasındaki fark ise kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilebilir.

TFRS/TMS'ye göre muhasebeleştirme sonrasında yapılacak ölçümde işletmeler ya gerçeğe uygun değer yöntemini ya da maliyet yöntemini tercih etmelidir.

Gerçeğe uygun değer yöntemini seçen işletme (gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi mümkün olmadığı durumlar hariç) bütün gayrimenkulleri için bu yöntemi kullanmalıdır. Gerçeğe uygun değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar olduğu dönemde ilgili değerlendirme kar veya zarar hesabına aktarılır.

Maliyet yöntemini seçen işletme TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardında belirtilen satış amaçlı elde tutulan varlıklar grubunda izlenenler hariç bütün varlıklar için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemini tüm gayrimenkulleri için kullanacaktır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satışı yapılarak elden çıkarılması durumunda TMS 18 Hasılat standardı hükümleri uygulanır, finansal kiralama yoluyla elden çıkarılması durumunda ise TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı hükümleri

uygulanır.

Mevcut hesap planında yatırım amaçlı alınan gayrimenkullere ilişkin bir ayırım yapılmaksızın işletmenin edinmiş olduğu bütün gayrimenkuller 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda muhasebeleştirilmektedir. Ancak 25 Maddi Duran Varlıklar grubu niteliği gereği sadece işletmenin faaliyetlerini yerine getirebilmek için kullanması gerektiği maddi duran varlıkları kapsamı gerekmektedir. Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkuller 25 Maddi duran varlık hesap grubunun niteliğine uymadığı için yeni bir hesap grubu açılarak bu grupta izlenmesi gerekecektir. İhtiyacı öngörülen bu hesap grubu, işletmenin yatırım amaçlı elinde bulundurduğu gayrimenkuller ve bunlara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ile ayrılan amortisman tutarları için kullanılmalıdır (Bayrı, 2010: 89-116).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller hesap grubu için 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu örnek alındığında aşağıdaki hesapların hesap planına dahil edilmesi gerekecektir. Bu hesaplar;

“2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi ve Arsalar

2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar

2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Diğer Gayrimenkuller

2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılıkları

2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin Birikmiş Amortismanlar”dır.

### **3.2.5.1.1. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi ve Arsalar**

Bu hesap TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş arazi ve arsaların izlenmesi için önerilen bir duran varlık hesabıdır. Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkullerde değerlendirme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer veya maliyet değerinden tercih edilen kullanılabilen için bu hesabın altında tali hesaplarla “Gerçeğe Uygun Değer ile Ölçülen Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi ve Arsalar” ile “Maliyet Değeri ile Ölçülen Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi ve Arsalar” şeklinde sunulabilir.

Yatırım amacı ile edinilmiş arazi ve arsalar bu hesaba ilk muhasebeleştirme zamanında elde edilme maliyeti ile borç kaydedilirler.

Dönem sonunda;

Gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı edinilen arazi ve arsalarda meydana gelen artışlar bu hesabın borcu karşılığında 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları hesabının alacağına kaydedilirken, değerlemeden kaynaklanan azalışlar ise bu hesabın alacağına karşılık 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları (-) hesabının borcuna kaydedilir.

Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde ise değerlendirme yöntemine bakılmaksızın bu hesabın alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilirler. Yatırım amaçlı edinilen duran varlıkların satış tutarı ile en son değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri veya maliyet bedeli arasındaki olumlu fark, açılması öngörülen Yatırım Amaçlı Edinilen Duran Varlıklar Satış Gelir ve Karlar hesabına, olumsuz fark ise Yatırım Amaçlı Edinilen Duran Varlıklar Satış Gider ve Zararlar hesabına kaydedilmelidir. Açılması öngörülen satış karı ve satış zararı hesapları aşağıdaki gibi iki şekilde ifade edilebilir.

Birinci İhtimal: Duran varlıklar bir bütün olarak düşünülür. Duran varlıklara ilişkin yapılacak satıştan doğan satış karları için bir bütün olarak düşünülüp 6XX Duran Varlık Satış Gelir ve Karları hesabı, satış zararları için ise 6XX Duran Varlık Satış Gider ve Zararları hesapları açılabilir. Bu durumda işletme yatırım amaçlı edinmiş olduğu duran varlık satışından ne kadar gelir ettiğini ya da ne kadar gidere katlandığını ayrı bir şekilde takip edemez. Bu da birinci ihtimalin dezavantajı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dezavantajı ortadan kaldırmak için ya alt hesap olarak duran varlıklara ilişkin satış gelirleri ve giderleri ile yatırım amaçlı edinilen duran varlık satış gelirleri ve giderleri olarak alt hesaplar açılmalı ya da ikinci ihtimalden bahsedilmelidir. Açılacak alt hesaplar şu şekilde olabilir.

6XX Duran Varlık Satış Gelir ve Karları

6XX.01 Maddi Duran Varlık Satış Gelir ve Karları

6XX.02 Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gelir ve Karları

6XX Duran Varlık Satış Gider ve Zararları(-)

6XX.01 Maddi Duran Varlık Satış Gider ve Zararları(-)

6XX.02 Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gider ve Zararları(-)

İkinci İhtimal: Duran varlıkların satışından kaynaklanan gelir ve giderleri takip etmek için faaliyet amaçlı duran varlıklara ve yatırım amaçlı duran varlıklara ait ayrı ayrı satış gelirleri ve giderleri hesapları açılabilir. Açılacak hesaplar şu şekilde olabilir.

6XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gelir ve Karları

6XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gider ve Zararları (-)

6XX Maddi Duran Varlık Satış Gelir ve Karları

6XX Maddi Duran Varlık Satış Gider ve Zararları(-)

### **3.2.5.1.2. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar**

Bu hesap TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş binaların izlenmesi için önerilen bir duran varlık hesabıdır. Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkullerde değerlendirme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer veya maliyet değerinden tercih edilen kullanılabilmesi için bu hesabın altında tali hesaplarla “Gerçeğe Uygun Değer ile Ölçülen Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar” ile “Maliyet Değeri ile Ölçülen Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar” şeklinde sunulabilir.

Yatırım amacı ile edinilmiş binalar bu hesaba ilk muhasebeleştirme zamanında elde edilme maliyeti ile borç kaydedilirler.

Dönem sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri ve elden çıkarıldığında yapılacak işlem ve kayıtlar yatırım amaçlı edinilen arazi ve arsalar ile aynı olduğundan ayrıca bu bölümde bahsedilmemiştir.

### **3.2.5.1.3. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Diğer Gayrimenkuller**

Bu hesap TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş bina ile arsa ve araziler dışındaki gayrimenkullerin izlenmesi için önerilen bir duran varlık hesabıdır. Bu hesapta izlenmesi öngörülen yatırım amaçlı edinilen diğer gayrimenkullere ilişkin değerlendirme ve muhasebeleştirme süreci bu gruptaki bina ve arsa arazilerdeki gibi olacaktır.

### **3.2.5.1.4. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı edinilen gayrimenkuller için değerlemeden kaynaklanan olumsuz farkların 6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları(-) hesabında izlenmesi gerektiğinden yukarıda bahsedilmiştir. Dolayısıyla bu hesap gerçeğe uygun değerlendirme yönteminin kullanıldığı yatırım amaçlı edinilen gayrimenkuller için değil de maliyet değeri yönteminin kullanıldığı yatırım amaçlı gayrimenkuller için hesaplanan değer düşüklüğü için kullanılmalıdır.

Maliyet değeri ile ölçülen yatırım amaçlı elde edilen gayrimenkullerin dönem sonunda tahmini değeri maliyet değerinden daha düşük ise hesaplanan bu değer düşüklüğü farkı bu hesabın alacağı karşılığında 654 Karşılık Giderleri hesabının borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilebilir.

### **3.2.5.1.5. 2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin**

#### **Birikmiş Amortismanlar(-)**

Boş arsa ve arazi haricinde yatırım amacıyla edinilmiş olsa da gayrimenkuller zamanla yıpranmaya maruz kalacaktır. Dolayısıyla ortaya çıkan bu yıpranma için kullanılması gereken bir amortisman hesabı olarak bu hesabı önerebiliriz. Bu hesabın 25 Maddi duran varlıklar içindeki 257 Birikmiş Amortismanlar hesabından farklı bir hesap olarak kullanılması yatırım amaçlı duran varlıkların net aktif değerlerinin doğrudan bilinmesine de katkı sağlayacaktır.

Dönem sonlarında hesaplanmış olan amortisman giderleri bu hesabın alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklarda amortisman kaydı yaptığımızda maddi duran varlığın hangi faaliyet için kullanıldığına bakılarak ilgili gider hesabının borcuna kaydedilmekteydi. Ancak yatırım amacıyla edinilmiş gayrimenkuller faaliyet amaçlı kullanılmadıklarından dolayı amortisman gideri olarak hesaplanmış olduğumuz tutarı muhasebeleştirmek için ya yeni bir gider hesabına ihtiyaç duyulacak, ya da bu tutar değer düşüklüğü olarak 654 Karşılık Giderleri hesabında muhasebeleştirilecektir. Burada hesaplanan amortisman farkı yatırım amacı ile edinilmiş bir varlığın yıpranma payı olmasından dolayı değer düşüklüğü karşılığı olarak 654 Karşılık Giderleri hesabında izlenmesi uygun olabilir.

Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkullere ilişkin bir uygulama örneği: İşletme yatırım amacıyla 100.000 TL + %18 KDV tutarında bir bina satın almıştır.

Alınan bu yatırım amaçlı bina ister gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi isterse maliyet değeri yöntemi seçilmiş olsun ilk muhasebeleştirmede elde edilme maliyeti ile aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

..... /./..... .....		
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN BİNALAR	100.000	
İLGİLİ VARLIK KAYNAK HESABI		118.000

İşletmenin almış olduğu bu bina için faydalı ömrünün;

- 50 yıl olduğunu,
- Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yönteminin tercih edildiğini,
- Değerleme esası olarak gerçeğe uygun değerleme yönteminin tercih edildiğini (Söz konusu binanın ilgili gayrimenkul derecelendirme kuruluşu tarafından belirlenen gerçeğe uygun değerinin 110.000 TL olduğunu) varsayalım.

Bu durumda birinci yılın sonundaki değerleme ve amortisman kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

..... 31/12/20XX .....		
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN BİNALAR	10.000	
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		10.000

Değerleme sonucunda binanın amortismanına tabi tutarı<sup>14</sup> 110.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla  $110.000 \times 0,02 = 2.200$  TL amortisman tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

..... 31/12/20XX .....		
654 KARŞILIK GİDERLERİ <sup>15</sup>	2.200	
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		2.200
Birinci yıl amortisman kaydı		

<sup>14</sup> Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder (TMS 16).

<sup>15</sup> Binaya ait hesaplanan amortisman giderini binanın faaliyetlerde fiili olarak kullanılmayışından dolayı dönem faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmemiz uygun olmayacaktır. Bu nedenle değer düşüklüğü gideri olarak kayıtlara alınmıştır.

B	2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN BİNALAR	A
	100.000	
	10.000	
<hr/>		
B	2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	A
		2.200

Birinci yılın sonundaki değerleme ve amortisman kaydında özellikli bir durum söz konusu değildir. İleriki dönem sonlarında yapılacak değerleme ve amortisman kayıtlarında hesaplamalar biraz daha farklı olacaktır.

İkinci yılın sonunda binanın derecelendirme kuruluşu tarafından tespit edilen gerçeğe uygun değerinin %3 arttığını varsayalım. Bu durumda yapılacak hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

#### Değerleme

$110.000 \text{ TL} \times 0,03 = 3.300 \text{ TL}$  değer artış olacaktır. Aynı zamanda geçmiş dönemde ayrılan  $2.200 \text{ TL}$  amortisman tutarı da değerlemeye  $2.200 \times 0,03 = 66 \text{ TL}$  tutarında negatif yönde etki edecektir. Dolayısıyla net değer artışı  $3.300 - 66 = 3.234$  olacaktır. İşleme ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olabilir.

----- 31/12/20XX -----		
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN BİNALAR	3.300	
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		66
6XX GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEME KARLARI		3.234

Yapılan değerleme sonucunda yatırım amaçlı edinilen binalar hesabı şu şekilde olabilir.

B	2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN BİNALAR	A
	100.000	
	10.000	
	3.300	
<hr/>		
	<b>113.300</b>	

Amortisman tutarı  $113.300 \text{ TL} \times 0,02 = 2.266$

----- 31/12/20XX -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ <sup>16</sup>	2.266	
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		2.266

### 3.2.5.2. 25 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar TMS 16’da mal ve hizmet üretmek, başkalarına kiraya verilmek veya idari faaliyetleri yerine getirmek amacıyla bir yıldan daha uzun süre kullanımı öngörülen fiziki varlıklar olarak tanımlanmıştır.

İlk muhasebeleştirme süreci için mevcut sistemde de muhasebe standartlarına göre de maddi duran varlıklar elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilirler. İlk muhasebeleştirme sonrasında yapılacak masraflardan maddi duran varlığın normal çalışma süreci için gereken işletim harcamaları dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlığın ömrünü uzatan, verimini artıran geliştirme harcamaları ise maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir (Sevilengül, 2008: 445).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre ilk muhasebeleştirme sonrasında ise maddi duran varlıklara “Maliyet modeli” ve “Yeniden değerlendirme modeli” olmak üzere iki yöntem uygulanabilir.

Maliyet modeli yöntemine göre bir maddi duran varlık unsuru, mali tablolarda elde etme maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü toplamı düşüldükten sonraki net değeri ile sunulur.

#### Örnek:

Maddi duran varlığın alış fiyatı	6.000 TL
Alış masrafları (nakliye, sigorta vb gid.)	1.000 TL

Bu maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmede elde edilme maliyeti  $(6.000 + 1000) = 7.000 \text{ TL}$  olarak muhasebeleştirilmiştir.

Söz konusu maddi duran varlığın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğunu, bu maddi duran varlığa 2 yıl normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrıldığını ve maddi duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü karşılığının 1.500 TL olduğunu

<sup>16</sup> Binaya ait hesaplanan amortisman giderini binanın faaliyetlerde fiili olarak kullanılmayıpından dolayı dönem faaliyet gideri olarak muhasebeleştirmemiz uygun olmayacaktır. Bu nedenle değer düşüklüğü gideri olarak kayıtlara alınmıştır.



varsayalım. Buna göre maddi duran varlığın birikmiş amortismanı <sup>17</sup> 2.800 TL olacaktır.

Bu veriler ışığında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı gereği maliyet modeli yöntemini tercih eden işletme söz konusu maddi duran varlığı finansal tablolarda,  $6.000 + 1.000 - 1500 - 2.800 = 2.700$  TL değerinden sunmalıdır.

Yüksek enflasyonun olduğu geçmiş dönemlerde maddi duran varlıkların aktife alındıkları tarihteki değeri ile (tarihi maliyet değeri) maddi duran varlığın gerçek değeri arasında büyük farklar oluştuğu görülmüştür. Oluşan bu fark sebebiyle duran varlıkların finansal durum tablosunda gerçek değeri ile sunulması olanaksız olmuştur. Bu nedenle maddi duran varlıkların gerçek değeri ile sunulması için diğer ifade ile maddi duran varlıklar üzerindeki yüksek enflasyon oranından doğan farkın giderilmesi için yeniden değerlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Enflasyon oranına duyarlı yapılan yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan enflasyon farkı 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Değer Artışı hesabında izlenmiştir (Benligiray, 2006:135)

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında bahsedilen yeniden değerlendirme yöntemi enflasyon muhasebesine benzerlik gösterse de esasta farklı bir değerlendirme yöntemidir.

Yeniden değerlendirme modeli yöntemine göre, bir maddi duran varlık unsuru, mali tablolarda maddi duran varlığın değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı toplamı düşüldükten sonraki değeri ile sunulur.

Enflasyon muhasebesinde yapılan hesaplamalar sonucunda ulaşılan yeniden değerlendirme tutarı en son yapılan değerlendirme ile tespit edilen tutar ile en son değerlendirme gününden değerlendirme gününe kadar geçen süredeki enflasyon oranını ile hesaplanan tutardır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında hesaplanacak yeniden değerlendirme tutarı ise maddi duran varlığın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında söz konusu duran varlığın el değiştirmesini sağlayacak piyasa fiyatı olarak kabul edilir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında bahsedilen yeniden değerlendirme ile enflasyon muhasebesi arasındaki diğer bir fark ise arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri ise uzman derecelendirme kuruluşları tarafından yapılmasının öngörülmesidir.

---

<sup>17</sup>  $7.000/5 = 1.400$   
 $1400 \times 2 = 2.800$

Yukarıdaki örnekte kullanılan veriler dikkate alındığında, ek bilgi olarak sadece maddi duran varlığın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında el değiştirmesini sağlayacak piyasa fiyatına (gerçeğe uygun değer) ihtiyaç vardır.

Maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri	8.000 TL
Maddi duran varlığın alış fiyatı	6.000 TL
Alış masrafları (nakliye, sigorta vb gid.)	1.000 TL
Maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı	(1.500 TL)
Birikmiş amortismanı	(2.800 TL)

Bu bilgilere göre yeniden değerlendirme modeli yöntemine göre hesaplanacak yeni değer,  $8.000 - 1500 - 2800 = 3.700$  TL bulunur ve finansal tablolarda bu değerle gösterilir.

Maddi duran varlıklara TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında yeniden değerlendirme yapıldığında değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman iki şekilde hesaplamaya tabi tutulur.

- Varlığın brüt defter değerine yapılan değerlendirme ile orantılı olarak düzeltilir,
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Netleştirilmiş tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki tutara eşitlenir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **PASİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

#### **4. PASİF HESAPLARA İLİŞKİN ÖNERİLER**

##### **4.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

Finansal durum tablosunun pasif yapısında yer alan borçlar vade yapısına göre kısa vadeli ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmıştır. Bir borcun kısa vadeli olarak nitelendirilebilmesi için bazı kriterlere sahip olması gerektiğini TMS 1 aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Bir borcun kısa vadeli olarak nitelendirilebilmesi için;

- Söz konusu alacağın bir faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin bekleniyor olması,
- İşletmenin faaliyet konusu dâhilinde olması,
- Raporlama tarihinden sonraki 12 ay içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Söz konusu borcun raporlama tarihinden itibaren en az 12 ay erteleneceğine ilişkin bir yükümlülüğün bulunmaması gerekmektedir.

##### **4.1.1. 30 Mali Borçlara İlişkin Öneriler**

###### **4.1.1.1. 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler**

Açılması öngörülen bu hesap TFRS 5 kapsamında ifade edilen satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin borçlar için kullanılması gerekecektir.

Diğer Dönen Varlıklar hesap grubunda izlenmesi öngörülen TFRS 5'te bahsedilen satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklara ilişkin bu varlıklar için raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde ödenmesi planlanan yükümlülükler bu grupta izlenebilir. Raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan borçlar ise bu hesabın uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda açılması öngörülen 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabında izlenebilir.

Duran varlıkların satış amaçlı elde tutulma sıfatı kazanmaları sonucunda nasıl ki ilgili duran varlık hesabından çıkarılıp diğer dönen varlıklar hesap grubunda açılması öngörülen 19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar hesabına

alınması TFRS 5 kapsamında ifade edilmişse aynı şekilde söz konusu varlıklara ilişkin yükümlülükler de ilgili borç hesabından çıkarılarak bu statüyü ifade eden yükümlülük hesaplarında takip edilebilir.

Bu hesaba ilişkin örnek uygulama 19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar hesabında yer bulmuştur.

Sonuç itibarıyla bu statüye sahip bir duran varlık olduğu zaman söz konusu duran varlığa ilişkin yükümlülükler de aşağıdaki gibi bir kayıtla daha açık bir şekilde finansal tablolarda ifade edilmiş olabilir.

..... /.../.....		
300 BANKA KREDİLERİ HESABI Ve/veya 400 BANKA KREDİLERİ HESABI	XXX	
3XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER		XXX
4XX SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER		XXX

#### 4.1.2. 32 Ticari Borçlara İlişkin Öneriler

Ticari borçlar, mevcut hesap planında, işletmelerin ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan bir faaliyet dönemi içinde, ya da 12 aydan kısa vadeli senetli ve senetsiz alacaklar şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda özellikle üzerinde durulması gereken bir alacağın ana faaliyet konusu gereği olması ve 12 aydan daha kısa vadeli bir yükümlülüğü gerektiriyor olmasıdır.

Mevcut hesap planında kullanmakta olduğumuz 321 Borç Senetleri hesabı dönem sonlarında ertesi dönem ödenmesi düşünülen ileri tarihli çeklerin envanteri sırasında kullanılmaktadır. İleri tarihli keşide edilmiş çeklerin tutarlarının yüksek olduğu durumda 321 Borç Senetleri hesabına aktarılan bu yüksek tutarlar tam açıklama kavramına aykırı olarak gerçeği yansıtmamakla birlikte karar vericilerin yanıltıcı karar vermelerine sebebiyet vermektedir. Bu nedenle ileri tarihli keşide edilen çeklerin bu hesapta değil de yeni bir hesapta izlenmesi gerekecektir.

Ticari borç olarak sınıflandırabileceğimiz diğer bir hesabı da kişilik kavramı gereği önerebiliriz. İşletme sahip ya da sahiplerinin, personelin, kilit personelin

işletme ile yapmış olduğu ticari faaliyet sonucunda işletmeden 12 aya kadar olan senetli veya senetsiz alacaklarının 320 Satıcılar hesabı ya da 321 Borç senetleri hesabında izlenmesi karar vericiler için yeterli derecede açık anlaşılır olma özelliğine aykırı bir sunum olacaktır. Dolayısıyla bu tür borçların da ilişkili taraflara esas faaliyetlerden kaynaklanan borçlar sıfatıyla ayrı bir hesap açılarak izlenmesi gerekecektir.

#### **4.1.2.1. 32X Verilen İleri Tarihli Çekler**

İşletmelerin keşide etmiş oldukları çekler 103 Verilen çekler ve ödeme emirleri hesabında izlenmektedir. Bu hesap niteliği gereği işletmenin borcunu ifade etmektedir. Ancak çek görüldüğünde ödeme aracı olduğu için gelecek dönemlere yansıyan çek olmaması gerekmektedir. Uygulamaya baktığımızda piyasada keşide edilen çek ileri tarihli yazılarak senet olarak kullanılmaktadır. Bu durumda da dönemsellik kavramı gereği dönem sonu envanterinde 103 Verilen çekler ve ödeme emirleri(-) hesabının kalanını özün önceliği kavramı gereği senet hesabı olan 321 Borç senetleri hesabına aktarılmaktaydı. Yapılan bu işlem Tam açıklama kavramı başta olmak üzere tutarın büyümesiyle önemlilik kavramına aykırı bir durum teşkil etmektedir. Dolayısıyla ileri tarihli yazılan çekleri çek hesabından ayrı bir hesapta izlenmesi gerekecektir. Bunun için de 32 Ticari Borçlar hesap grubunun altında 32X Verilen İleri Tarihli Çekler hesabı olarak bir hesap açılması uygun olacaktır.

Hesap ile ilgili örnek ifadeler 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesabında sunulmuştur.

#### **4.1.2.2. 32X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları**

Muhasebenin kişilik kavramı gereği olması gereken bu hesabın gerekçeleri TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardında açıkça ifade edilmiş ve bu ifadelere 12X İlişkili Taraflardan Esas Faaliyetlerden Alacaklar hesabı konusunda yer verilmiştir.

İlişkili taraflardan olan ticari faaliyetten kaynaklanan alacaklar nasıl ki ayrı bir hesapta izlenme gereksinimi söz konusu ise, aynı şekilde ilişkili taraflarla yapılan ticari faaliyet sonucunda ilişkili taraflara olası borçlarımızın da ayrı bir hesapta izlenmesi ihtiyacı vardır. Mevcut tekdüzen hesap planında ilişkili taraflarla yapılan ticari faaliyet sonucunda olası borçlar kişilik kavramı gereği 32 Ticari borçlar hesap grubunda 320 Satıcılar hesabında izlenmekteydi. Bu yaklaşım kişilik kavramı gereği

doğru bir kayıt esasđ olsa da önemlilik kavramđ gereği ilişkili tarafđn işletme ile var olan bağının getirdiği kolaylıklar nedeniyle işletmenin borç yapısındaki etki gücünü ayrı bir hesapta izlememiz gerekecektir.

Bunun gibi sebeplerden dolayı işletmelerde ilişkili taraflar ile yapılan ticari faaliyetlerin sonuçları ayrı olarak izlenmelidir.

Dolayısıyla işletme ile ilişkili taraflar arasında yapılan ticari faaliyetler sonucunda en fazla 12 ay vadeli borçların izlenmesi gereken bir hesap olarak “32X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları” hesabını kullanabiliriz.

Bu hesabı niteliği gereği raporlama döneminden en fazla 12 ay vadeli ilişkili taraflara olan ticari faaliyetlerden kaynaklanmış borçlar için kullanılan pasif karakterli kaynak hesabı olarak ifade edebiliriz.

Ticari faaliyetten dolayı ilişkili taraflara olan borçlar bu hesabın alacağına kaydedilirken, borcun ortadan kalkması ya da ödenmesi durumunda ise hesaba borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** İşletme ortağı olduğu X AŞ’den 10.000 TL + %18 KDV tutarındaki malı ilişkili taraflarla yapılan anlaşma gereği %10 iskontolu şekilde satın almıştır. Ödeme daha sonra yapılacaktır.

Mevcut tekdüzen hesap planına göre yapılan kayıt;

..... .. /.. /..... ..		
153 TİCARİ MALLAR	9.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.620	
320 SATICILAR HESABI		
320.01 Ortaklara Borçlar		10.620
320.01.01 X AŞ		

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre öngörülen kayıt;

..... .. /.. /..... ..		
153 TİCARİ MALLAR	9.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.620	
32X İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYET BORÇLARI		
32X.01 Ortaklara Borçlar		10.620
32X.01.01 X AŞ		

#### 4.1.2.3. 32X Ertelenmiş Faiz Giderleri (-)

TFRS uyum sonrası yenilik kazanan 322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-) hesabı TMS 18 Hasılat Standardında Ertelenmiş Faiz Gelirleri hesabının karşılığı olarak Ertelenmiş Faiz Giderleri hesabı karşımıza çıkmaktadır. Bu hesapta meydana gelen değişiklikler 122 Alacak Senetleri Reeskontu ile 12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri(-) hesapları dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak aşağıda sunulmuştur.

322 Borç Senetleri Reeskontu(-)	32X Ertelenmiş Faiz Giderleri(-)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Senetli borçlara uygulanır,</li> <li>• Dönem sonundaki tasarruf değeri ile değerlendirilir,</li> <li>• Merkez Bankasının belirlemiş olduğu reeskont faiz oranı kullanılır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Senetli ve senetsiz borçlara uygulanır,</li> <li>• Dönem sonundaki itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilir,</li> <li>• Alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre emsal faiz oranı veya etkin faiz oranı kullanılır,</li> </ul>

**Örnek:** Yıllık mali tablo düzenleyen işletme 01.01.2011 tarihinde peşin değeri 11.000 TL olan malı, 3 yıl vadeli olarak 13.600 TL'ye satın almıştır. İşleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

01/01/2011		
153 TİCARİ MALLAR	13.600	
320 SATICILAR HESABI		13.600
Veya		
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		

Mevcut hesap planında yukarıdaki gibi yapılan muhasebe kaydı sonrasında dönem sonunda reeskont hesaplaması ve reeskont kaydı ile dönem ayarlaması yapılabilir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında bir varlığın inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilen maliyetler hariç diğer borçlanma maliyetlerinin dönem

gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu durumda TMS 23'e uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 01/01/2011 -----		
153 TİCARİ MALLAR	11.000	
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ(-)	3.600	
320 SATICILAR HESABI		
Veya		13.600
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		

Yukarıdaki kayıta ertelenmiş faiz gideri olarak muhasebeleştirilen 3.600 TL'nin etkin faiz oranı ile hesaplanan kısmı 2011 dönemi için gider olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

----- 31/12/2011 -----		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)	1.200	
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ(-)		1.200
3600 TL / 36 ay =100 TL/ay		
100 TL x 12 ay =1.200 TL		

#### 4.1.3. 33 Diğer Borçlara İlişkin Öneriler

Bu hesap grubunda işletmenin ticari faaliyetleri dışında çeşitli sebeplerle ortaya çıkan borçlar takip edilmektedir.

##### 4.1.3.1. 33X İlişkili Taraflara Diğer Borçlar

İlişkili tarafların kimler oldukları TMS 24'te belirtildiği üzere açılması öngörülen 13X ilişkili taraflardan alacaklar hesabında açıklanmıştır. Açılması öngörülen 13X ilişkili taraflardan alacaklar hesabında ifade edilen ticari faaliyet dışındaki ilişkili taraflardan olan alacaklar gibi ilişkili taraflara ticari faaliyet konusu dışında borçlarımız da olabilir. Bu tür borçların takip edilmesi için 33X İlişkili taraflara diğer borçlar hesabını öngörebiliriz.

Bu hesaba ilişkin alt hesaplar 13X ilişkili taraflardan alacaklar hesabında olduğu gibi şu şekilde olabilir.



### 33X İLİŞKİLİ TARAFLARA DİĞER BORÇLAR

33X.01 Ortaklara Borçlar

33X.02 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

33X.03 İştiraklere Borçlar

33X.04 Kilit Personele Borçlar

33X.05 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

Bu hesabın kullanımı ile işletmenin ilişkili taraflara olan ticari faaliyetler dışındaki borçlar daha açık ve anlaşılır bir şekilde finansal tablolarda sunulacaktır.

#### 4.1.4. 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklarına İlişkin Öneriler

##### 4.1.4.1. 382 Ertelenmiş Gelirler

Bu hesap işletmelerin çeşitli sebeplerle raporlama döneminde hesaplara dahil olan ancak dönemsellik açısından raporlama dönemi itibarıyla 12 ay içinde sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin izlenmesi için açılması öngörülen bir pasif hesaptır.

Bu hesabın açılması ile yapılacak kayıtlarda gelecek dönemleri ilgilendiren gelirler ilk muhasebeleştirme tarihinde gelir hesaplarında izlenmeyip bu hesapta izlenecektir. Bu işlemin sonunda raporlama tarihinde düzenlenecek olan mali tablolarda bu kaydın gerçeği yansıtması için herhangi bir reeskont kaydı gibi bir işlem yapılmasına gerek kalmayacaktır. Dolayısıyla işletme peşin değeri ile vadeli değeri farklı olan bir satış yaptığında vade farkı tutarı ilgili vadeden kaynaklandığı için peşin değer raporlama dönemine gelir olarak muhasebeleştirilecek, vade farkı ise ertelenmiş gelir statüsünde ilgili dönemine kadar bu hesapta bekleyecektir.

**Örnek:** Peşin değeri 10.000 TL TL olan malın 24 ay vadeli bir senetle 12.400 TL'ye satışında yapılacak kayıt şu şekilde olabilir (01.09.2012 tarihinde satış yapıldığı varsayılmıştır).

----- 01.09.2012 -----		
221 ALACAK SENETLERİ	12.400	
3XX ERTELENMİŞ GELİRLER		400
4XX ERTELENMİŞ GELİRLER		2.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		10.000
Vadeli mal satışı		

Yapılan bu kayıt sonrasında 31.12.2012 tarihinde eylül – aralık 2012 dönemine ait olan gelirin döneme aktarılması için reeskont hesaplamasına gerek kalmayacak, bunun yerine aşağıdaki gibi yapılacak bir kayıtla bu işlem düzenlenmiş olacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
3XX ERTELENMİŞ GELİRLER	400	
602 DİĞER GELİRLER		400

İzleyen dönem başında ise 2013 yılına ait olan gelirin kısa döneme düşmesi nedeniyle aşağıdaki kayıtla dönemsellik kavramına uygunluk temin edilecektir.

----- 01.01.2013 -----		
4XX ERTELENMİŞ GELİRLER	1.200	
3XX ERTELENMİŞ GELİRLER		1.200

## 4.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklara İlişkin Öneriler

### 4.2.1. 4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler

Açılması öngörülen bu hesap TFRS 5 kapsamında ifade edilen satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin borçlar için kullanılması planlanan 3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler hesabının uzun vadeli olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer dönen varlıklar hesap grubunda izlenmesi öngörülen TFRS 5'te

bahsedilen satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklara ilişkin bu varlıklar için 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan borçlar için kullanılabilir.

#### **4.2.2. 42X İlişkili Taraplara Esas Faaliyet Borçları**

Bu hesap işletmelerin esas faaliyetlerden kaynaklanan ve ilişkili taraflara olan borçların raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan borçlar için kullanılması öngörülen bir hesap olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dönem sonunda yapılan envanter sonucunda bu hesapta bulunan tutarın 12 aydan daha kısa sürede ödenmesi planlanan kısmı bu hesabın borcuna kayıt yapılarak 3 nolu kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubundaki karşılığı olarak planlanan 32X İlişkili Taraplara Esas Faaliyet Borçları hesabının alacağına aktarılır.

#### **4.2.3. 42X Verilen İleri Tarihli Çekler**

Bu hesap işletmelerin ileri tarihli vermiş olduğu çeklerin raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan kısmının izlenmesi için kullanılması öngörülen bir hesaptır.

#### **4.2.4. 482 Ertelenmiş Gelirler**

Bu hesap işletmelerin çeşitli sebeplerle raporlama döneminde hesaplara dahil olan ancak dönemselik açısından raporlama dönemi itibarıyla 12 ay içinde sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin izlenmesi için açılması öngörülen 382 Ertelenmiş Gelirler hesabının uzun vadeli olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **4.3. Öz Kaynaklara İlişkin Öneriler**

#### **4.3.1. 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı**

İşletmelerin sahip oldukları gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satın alındıklarında maliyet değeriyle ilgili finansal varlık hesabına borç, satıldıklarında ise kayıtlı değeriyle alacak kaydedilirler. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar satıldıkları zaman portföyde kalmadığı için kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki olumlu fark özkaynak hesabında değil de açılacak olan 6 kodlu Finansal Varlıkların Satışından Karlar, olumsuz fark ise Finansal Varlıkların Satışından Zarar(-)

hesaplarında takip edilebilir. Ancak değerleme işlemi satış anında değil de dönem sonunda yapılıyorsa hesaplanan farklar 5 Özkaynaklar hesap grubunda açılması öngörülen 5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı isimli hesapta muhasebeleştirilebilir.

İşleme ilişkin örnek “11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar” hesabında verildiğinden burada değinilmemiştir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### ÖRNEK UYGULAMA

#### 5. ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde orta ölçekli bir üretim işletmesinin VUK hükümlerine göre düzenlenmiş 2012 yılına ilişkin bilançosu, kullanılması öngörülen hesap isimleri ve ölçüm esasları dikkate alınarak dönüştürülmekte ve finansal durum tablosu oluşturulmaktadır. Böylece VUK hükümlerine göre düzenlenmiş haliyle kıyaslamak suretiyle, TFRS'ye göre düzenlenmiş bir finansal durum tablosunun finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı yararlar ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

TFRS'ye göre dönüştürme süreci iki aşamada gerçekleştirilmektedir.

Birinci aşamada, VUK değerlendirme esasları kullanılarak hazırlanmış mali tablo kalemi ile TFRS ölçüm esasları kapsamında yeni bir değerlemeye gerek olup olmadığı kontrol edilecek ve ihtiyaç halinde TFRS ölçüm esaslarına göre yeniden değerlemesi yapılacaktır.

İkinci aşamada, değerlendirme sonrası ortaya çıkan farklar dikkate alınarak TFRS uyumlu finansal durum tablosunda ilgili kalemin ne şekilde yer alacağı belirlenecektir.

Bu işlemler için Ankara'da faaliyet gösteren bir şirketin 2011 ve 2012 yıllarına ait 12 aylık bilançoları alınmış ve gerekli işlemler yapılarak TFRS uyumlu bir mali tablo şekline dönüştürülmüştür. Dönüştürme işlemlerinde; alacakların bir kısmının şüpheli hale gelmesi, stoklarda değer düşüklüğü meydana gelmesi ve arazi ve arsaların yatırım amaçlı edinilmesi gibi işlemler varsayım olarak kurgulanmıştır.

TFRS'ye dönüştürme aşamasında ilk geçişten kaynaklanan farklar TFRS 1 paragraf 11'e göre doğrudan dağıtılmamış karlar içerisinde ya da uygun olması durumunda özkaynak grubunda farklı bir kalem içerisinde muhasebeleştirilebilir. Buna dayanarak oluşacak farklar "Geçmiş Yıllar Karları" veya "Geçmiş Yıllar Zararları" hesaplarında izlenebileceği gibi açılması öngörülebilecek "TFRS'ye ilk geçiş olumlu farkları" veya "TFRS'ye ilk geçiş olumsuz farkları" hesaplarında da izlenebilir. Çalışmamızda bu yöntemlerden ikincisi olan TFRS'ye ilk geçiş farkları için hesaplar açılarak ortaya çıkan farklar bu hesaplarda takip edilecektir.

**X A.Ş.**  
**AYRINTILI BİLANÇOSU (TL)**

<b>AKTİF (VARLIKLAR)</b>	<b>CARİ DÖNEM - 31.12.2011</b>		<b>CARİ DÖNEM - 31.12.2012</b>	
<b>I- DÖNEN VARLIKLAR</b>				
<b>A. HAZIR DEĞERLER</b>		<b>165.068,07</b>		<b>7.997.515,64</b>
1. KASA	128.117,40		243.859,29	
2. ALINAN ÇEKLER			7.624.169,32	
3. BANKALAR	36.950,67		129.487,03	
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>8.748.548,88</b>		<b>3.932.941,19</b>
1. ALICILAR	2.995.194,90		3.932.941,19	
2. ALACAK SENETLERİ	5.753.353,98			
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>92.264,03</b>		<b>188.462,92</b>
2. PERSONELDEN ALACAKLAR			80.000,00	
2. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	92.264,03		108.462,92	
<b>E. STOKLAR</b>		<b>2.919.255,94</b>		<b>3.734.401,44</b>
1. İLK MADDE VE MALZEME	1.534.669,00		1.559.086,40	
3. MAMULLER	1.367.893,15		710.044,86	
4. TİCARİ MALLAR	475,17			
5. DİĞER STOKLAR	8.946,44		4.049,26	
7. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	7.272,18		1.461.220,92	
<b>F. YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONA. MALİYETLERİ</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>G. GELECEK AYL. AİT GİD. VE GEL. TAHAK.</b>		<b>103.156,17</b>		<b>115.908,29</b>
1. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			115.908,29	
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>292.046,91</b>		<b>805.738,47</b>
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	76.993,73		42.574,79	
2. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	22.074,24			
3. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	192.978,94		763.163,68	
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>		<b>12.320.340,00</b>		<b>16.774.967,95</b>

	CARİ DÖNEM - 31.12.2011		CARİ DÖNEM - 31.12.2012	
II- DURAN VARLIKLAR				
A. TİCARİ ALACAKLAR		0,00		0,00
B. DİĞER ALACAKLAR		0,00		0,00
1. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR				
C. MALİ DURAN VARLIKLAR		0,00		0,00
3. İŞTİRAKLER				
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		5.310.652,08		4.510.331,41
1. ARAZİ VE ARSALAR	1.095,39		1.095,39	
2. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	18.382,05		18.382,05	
3. BİNALAR	1.919.589,23		1.919.589,23	
4. TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	20.237.072,85		20.442.259,58	
5. TAŞITLAR	343.458,64		343.458,64	
6. DEMİRBAŞLAR	260.727,32		269.680,89	
8. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	-17.469.673,40		-18.484.134,37	
9. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		188.208,30		156.486,93
1. HAKLAR	364.268,93		364.268,93	
2. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	24.055,37		31.845,71	
3. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-200.116,00		-239.627,71	
F. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR		0,00		0,00
G. GELECEK YILL. AİT GİD. VE GEL. TAH.		2.546,20		19.701,24
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	2.546,20		19.701,24	
H. DİĞER DURAN VARLIKLAR		0,00		0,00
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>		<b>5.501.406,58</b>		<b>4.686.519,58</b>
<b>AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI</b>		<b>17.821.746,58</b>		<b>21.461.487,53</b>

<b>PASİF(KAYNAKLAR)</b>				
	<b>CARİ DÖNEM - 31.12.2011</b>		<b>CARİ DÖNEM - 31.12.2012</b>	
<b>I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>				
A. MALİ BORÇLAR		<b>5.344.134,18</b>		<b>4.377.663,50</b>
1. BANKA KREDİLERİ	5.344.134,18		4.377.663,50	
B. TİCARİ BORÇLAR		<b>522.579,03</b>		<b>671.124,08</b>
1. SATICILAR	522.579,03		671.124,08	
C. DİĞER BORÇLAR		<b>1.137.288,52</b>		<b>1.020.047,38</b>
1. ORTAKLARA BORÇLAR	350.670,33		350.670,33	
2. PERSONELE BORÇLAR	96.782,60		152.433,89	
3. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(K.V.)	689.835,59			
4. İŞTİRAKLERE BORÇLAR			516.943,16	
D. ALINAN AVANSLAR		<b>85,87</b>		<b>109.518,20</b>
1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	85,87		109.518,20	
E. YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONA. HAKEDİŞLERİ		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
F. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		<b>389.830,71</b>		<b>229.220,27</b>
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	289.393,42		168.693,59	
2. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	100.437,29		60.526,68	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
1. DÖNEM KARI V. VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞILIKLARI	17.626,58			
2. DÖNEM KARININ PEŞ.ÖD.V.VE				
DİĞ.YÜKÜMLÜLÜKLERİ	-17.626,58			
H. GELECEK AYL. AİT GEL. VE GİD. TAH.		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>		<b>7.393.918,31</b>		<b>6.407.573,43</b>



	CARİ DÖNEM - 31.12.2011		CARİ DÖNEM - 31.12.2012	
<b>II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>				
A. MALİ BORÇLAR		<b>210.844,65</b>		<b>495.291,97</b>
1. BANKA KREDİLERİ	210.844,65		495.291,97	
<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>		<b>210.844,65</b>		<b>495.291,97</b>
<b>III- ÖZ KAYNAKLAR</b>				
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		<b>10.990.475,17</b>		<b>10.990.475,17</b>
1. SERMAYE	10.000.000,00		10.000.000,00	
3. SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	990.475,17		990.475,17	
B. SERMAYE YEDEKLERİ		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
C. KAR YEDEKLERİ		<b>1.360.501,91</b>		<b>1.405.561,36</b>
1. YASAL YEDEKLER	1.360.501,91		1.405.561,36	
D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		<b>1.889.541,57</b>		<b>1.559.105,55</b>
1. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	1.889.541,57		1.559.105,55	
E. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)		<b>0,00</b>		<b>-4.023.535,03</b>
1. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)			-4.023.535,03	
F. DÖNEM NET KARI(ZARARI)		<b>-4.023.535,03</b>		<b>4.627.015,08</b>
1. DÖNEM NET KARI	-4.023.535,03		4.627.015,08	
<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>		<b>10.216.983,62</b>		<b>14.558.622,13</b>
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>		<b>17.821.746,59</b>		<b>21.461.487,53</b>

### 100 Kasa Hesabı

Kasa hesabında bulunan 243.859,29 TL'nin tamamı TL kasasında olduğundan herhangi bir değerlemeye gerek kalmaksızın aynen TFRS uyumlu mali tabloda yer alacaktır. Dolayısıyla bir fark ortaya çıkmayacaktır.

Mevcut TDHP	TFRS	TFRS'ye Geçiş Farkı
243.859,29	243.859,29	0

### 101 Alınan Çekler Hesabı

Alınan çekler hesabında bulunan 7.624.169,32 TL'lik çekler farklı tutarlı çeklerden oluşup dönem sonu itibariyle tahsil edilmesine kalan sürenin 40 gün olduğu tespit edilmiştir. İşletme satış politikası gereği senet ve çek karşılığı vadeli satışlara %10 vade farkı uygulamaktadır. Buna göre, Alınan Çekler hesabında bulunan 7.624.169,32TL'nin peşin değeri 6.931.063,02 TL olarak hesaplanır.

İtfa edilmiş faiz oranına göre çek tutarının 31.12.2012 tarihi itibariyle etkin faiz oranı ile itfa edilmiş değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Peşin değer} = 7.624.169,32 / (1 + 0,10) = 6.931.063,02 \text{ TL}$$

$$\text{Etkin Faiz Oranı: } i = (7.624.169,32 / 6.931.063,02)^{(365/40)} - 1 = 0,7857$$

$$\begin{aligned} \text{Dönem sonu defter değeri} &= 7.624.169,32 / (1 + 0,7857)^{(40/365)} \\ &= 7.154.798,53 \text{ TL} \end{aligned}$$

Peşin Değer	Etkin Faiz Oranı	Dönem Sonu Defter Değeri (TFRS'ye göre)	Vade Sonundaki Değer
6.931.063,02	0,7857	7.154.798,53	7.624.169,32

31.12.2012 tarihi için itfa edilmiş maliyet değeri hesaplanan çek dönem sonu itibariyle ertesi dönem tahsil edileceğinden ileri tarihli yazıldığı için 101 Alınan Çekler hesabından çıkarılarak, kullanılması öngörülen 12X Alınan İleri Tarihli Çekler hesabına aktarılabilir.

----- 31.12.2012 -----		
12X ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	7.624.169,32	
101 ALINAN ÇEKLER		7.624.169,32

Ertesi dönem tahsil edileceği için 12X Alınan İleri Tarihli Çekler hesabına alınan çeklerin itfa edilmiş maliyet değeri ile bilânçoda görülmesi için (7.154.798,53 değeri ile)  $7.624.169,32 - 7.154.798,53 = 469.391,79$ TL ertelenmiş faiz geliri olarak 12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-) hesabında takip edilecektir. Buna ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI (-)	469.391,79	
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)		469.391,79

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	93.878,36	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		93.878,36

Mevcut TDHP	TFRS	TFRS'ye Geçiş Farkı
7.624.169,32TL	7.154.798,53TL	469.391,79TL
	12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-)	469.391,79TL

Yapılan işlem sonucunda alınan çekler finansal durum tablosunda aşağıdaki gibi sunulacaktır.

12X İLERİ TARİHLİ ALINAN ÇEKLER	7.624.169,32 TL
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)	(469.391,79 TL)
	-----
İtfa Edilmiş Değeri	7.154.798,53 TL

### 102 Bankalar Hesabı

Bankalar hesabına ilişkin alt hesapların durumu şöyledir. Vadeli mevduat (7.000 TL) 5 ay süre bankada kalmış ve dönem sonu itibariyle vadesine ortalama 6 ay kalmış olup mevduat faiz oranı %6'dır.

Kod	HESAP ADI	Borç	Alacak
102	BANKALAR	63.588.566,65	63.459.079,62
102.01	Vadesiz Mevduat	57.072.452,88	56.950.147,84
102.02	Vadeli Mevduat	6.516.113,77	6.508.931,78

Vadeli mevduatın TFRS'ye göre değerlemesi TMS 39 Finansal Araçlar Standardında geçen “Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatın varlığı, gerçeğe uygun değerlerin en iyi göstergesidir. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunamaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirler.” İfadesinden vadeli mevduatın gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ancak aynı standart orijinal faiz oranının varlığının söz konusu olduğu durumda ise itfa edilmiş maliyet değerinden gösterilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Akbulut, 2013: 50)

Şirketimizde 7.182 TL tutarındaki vadeli mevduat tutarı öncelikle bankalar hesabından Finansal Yatırımlar grubuna<sup>18</sup> alınmalı, daha sonra da söz konusu faiz oranına göre değerlendirilmesi yapılmalıdır.

----- 31.12.2012 -----		
12 İLGİLİ FİNANSAL YATIRIM HESABI 12X.XX Vadeli Mevduat 102 BANKALAR HESABI	7.182	7.182

$$7.000 \text{ TL } 11 \text{ aylık faizi ile } = 7.000 \text{ TL } \times (1+0,06)^{(11/12)} = 7.384 \text{ TL}$$

7.384 TL'nin dönem sonuna indirgenmiş değeri

$$= 7.384 \text{ TL } / (1+0,06)^{(6/12)} = 7.172 \text{ TL}$$

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI (-) 12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)	10	10

<sup>18</sup> Finansal yatırımlar grubunda açılması öngörülen “Vadeli Mevduat Hesabı” gibi bir hesaba aktarılabilir.

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		2

Mevcut TDHP	TFRS	TFRS'ye Geçiş Farkı
7.182 TL	7.172 TL	10 TL
	TFRS'ye Geçiş Olumsuz Farkı (12x Ertelenmiş Faiz Gelirleri)	10 TL

Yapılan işlem sonucunda bankalar hesabında izlenen vadeli mevduat finansal durum tablosunda aşağıdaki gibi sunulacaktır.

12X FİNANSAL YATIRIMLAR	7.182 TL
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)	(10 TL)
	-----
İtfa Edilmiş Değer	7.172 TL

### 120 Alıcılar Hesabı

Alıcılar hesabı için de Alınan Çekler hesabının dönüştürülmesinde olduğu gibi % 10 vade farkı dikkate alınmaktadır. Ancak, vade farkına ilişkin düzenlemeyi yapmadan önce tahsil aşamasına gelmiş ancak tahsil edilememiş ve gerekli yasal işlemler başlatılmadığı için şüpheli alacak olarak nitelendirilip karşılık ayrılmamış alacaklar için gerekli ayırım işlemi yapılmalıdır. İşletmenin dönem içinde çeşitli tarihlerde tahsil etmesi gereken ancak tahsil edemediği 22.500 TL tutarında şüpheli alacağı bulunduğu varsayılırsa, bu alacakların 120 Alıcılar hesabından çıkarılarak ayrı bir hesapta izlenmesi gerekir. Bu işlem finansal durum tablosunun daha güvenilir ve daha doğru bilgi sunması açısından önemlidir. Dolayısıyla bu işlem için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	22.500	
120 ALICILAR HESABI		22.500

----- 31.12.2012 -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	22.500	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-)		22.500

Şüpheli hale gelmiş alacakların 120 Alıcılar hesabından çıkarılmasından sonra hesapta kalan 3.910.441,19 TL'nin peşin değeri (3.910.441,19/1,1) 3.554.946,53 TL olarak hesaplanacaktır.

Alacak Devir Hızı = Kredili Satışlar / Ticari Alacaklar

$$33.685.031,23 / 3.910.441,19 = 8,6141$$

Alacakların Ortalama Tahsil Süresi = 365/Alacak Devir Hızı

$$365/8,6141 = 42 \text{ gün olarak tespit edilmiştir.}$$

Bu değerlere göre alacaklar 336 gün boyunca 8 defa devretmiştir. 9.defa devretmesi için (365-336) 29 gün geçmiş, (42-29) 13 gün kalmıştır.

Bu bilgilere göre senetsiz ticari alacağın dönem sonu itibariyle itfa edilmiş maliyet değeri şu şekilde hesaplanacaktır.

#### Birinci Yöntem

$$i = \sqrt[n]{\frac{S}{P}} - 1$$

$$i = \sqrt[42]{\frac{3.910.441,19}{3.554.946,53}} - 1$$

$$i = 1,2894$$

#### İkinci Yöntem

$$i = \left\{ \frac{3.910.441,19}{3.554.946,53} \right\}^{\frac{365}{42}} - 1$$

$$i = 1,2894$$

Ticari alacak tutarının dönem sonu itibariyle itfa edilmiş maliyet değeri 3.796.764,84 TL<sup>19</sup> olacaktır.

<sup>19</sup> 3.554.946,53 \* (1+1,2894)<sup>(29/365)</sup> = 3.796.764,.. TL ya da  
3.910.441,19 / (1+1,2894)<sup>(13/365)</sup> = 3.796.764,.. TL olarak hesaplanır.

Mevcut TDHP	TFRS	TFRS'ye Geçiş Farkı
3.910.441,19 TL	3.796.764,84 TL	113.676,35 TL
TFRS'ye Geçiş Olumsuz Farkı (12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ)		113.676,35 TL

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI (-)	113.676,35	
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ(-)		113.676,35

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	22.735,27	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		22.735,27

Yapılan işlem sonucunda alıcılar hesabında takip edilen tutar finansal durum tablosunda aşağıdaki gibi sunulacaktır.

120 ALICILAR	3.910.441,19 TL
12X ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)	(113.676,35 TL)
	-----
İtfa Edilmiş Değer	3.796.764,84 TL

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 22.500 TL

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-) (22.500 TL)

### 135 Personelden Alacaklar – 136 Diğer Çeşitli Alacaklar

Personelden alacaklar hesabının alt hesaplarına bakıldığında 80.000 TL'nin "135.01 İdari Personelden Alacaklar" alt hesabında takip edildiği tespit edilmiştir.

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardına göre idari personel kilit yönetici personel olarak ifade edilmiştir. Ayrıca TFRS/TMS setinde birçok standartta

gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak tespit edilememesi durumunda defter değerinin kullanılması, itfa edilmiş maliyet hesaplamasında ise bir faiz oranının önceden belirlenmemiş olması durumunda defter değerinin kullanılabilmesi vurgulanmıştır. Bu durumda Personelden Alacaklar hesabında bulunan 80.000 TL'nin TMS/TFRS hükümleri gereği daha açık ve anlaşılır olması için Kilit Personelden Alacaklar hesabı altında muhasebeleştirilmesi uygun olabilecektir.

Diğer çeşitli alacaklar hesabında bulunan tutar ise alt hesaplara bakıldığında vergi dairesinden KDV iade alacakları olarak tespit edilmiştir. Bu tutarın gerçeğe uygun değerinin hesaplanması güvenilir olmayacağı varsayımı altında aynen mali tabloda yer alacaktır

Yapılan işlemin finansal durum tablosuna yansımaları aşağıdaki gibi olacaktır.

#### 13X İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

13X.01 Kilit Personelden Alacaklar	80.000 TL
------------------------------------	-----------

#### Stoklar

TMS 2 Stoklar Standardına göre stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Stoklar satın alındıklarında ya da üretildiklerinde elde edilme – üretim maliyeti dikkate alınarak kayıtlara alındıkları için kayıtlı değerleri maliyet değeri olarak kullanılabilir. Net gerçekleşebilir değer ise stokun mevcut ve güvenilir kanıtlar ışığında satılması durumunda işletmeye sağlayacağı satış hasılatı olarak kabul edilebilir. Net gerçekleşebilir değerın tespitinde satış gideri ve tamamlama maliyetinin söz konusu satış hasılatından düşülmesi gerekmektedir.

Mali tabloda stoklar şu şekilde yer almaktadır.

E. STOKLAR	
1. İLK MADDE VE MALZEME	1.559.086,40
3. MAMULLER	710.044,86
5. DİĞER STOKLAR	4.049,26
7. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.461.220,92

İlk madde ve malzeme hesabında bulunan 1.559.086,40 TL çoğunlukla üretimde kullandığı hammaddeleri göstermektedir. Herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olmayıp net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden yüksek olacağı için değerlendirme maliyet değeri üzerinden yapılacaktır.



Mamuller hesabında bulunan 710.044,86 TL üretim sürecini tamamlamış satışa hazır stoklardan oluşmakta ve net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden yüksek olacağı için değerlendirme maliyet değeri üzerinden yapılacaktır.

Verilen sipariş avansları hesabında bulunan 1.461.220,92 TL hammadde alımı için verilen sipariş avanslarından oluşmaktadır. Verilen sipariş avanslarının nakdi ya da aynı olarak işletmeye geri dönüşünde herhangi bir risk olmadığı kabul edilmiştir. Bu itibarla maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değeri birbirine eşittir. Bu nedenle herhangi bir değerlendirme yapmaya gerek yoktur.

Diğer stoklar hesabında bulunan 4.049,26 TL'nin üretim aşamasında ortaya çıkan aksaklıklar sonucu hatalı üretilmiş mamuller olduğu tespit edilmiştir. Bu mamullerin satışa hazır hale getirilinceye kadar yapılması planlanan giderlerin eklenmesinden sonra kayıtlı değerine göre %20 daha düşük değerle satılabileceği tahmin edilmektedir. Burada mamullerin satışının yapılabilmesi için 1.000 TL tutarında kurulum işçiliği ve 250 TL tutarında malzeme kullanıldığı varsayılmıştır.

Tahmini olarak belirlenen işçilik ve malzeme giderleri henüz gerçekleşmediği için mamulün maliyetine yansıtma hesapları kullanılarak yansıtılmalıdır.

Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31.12.2012 -----		
157 DİĞER STOKLAR	1.250	
721 DİĞ YANSITMA HESABI		1.000
731 GÜĞ YANSITMA HESABI		250

Diğer stoklar hesabında takip edilen mamullerin satılabilir fiyatı (4.049,26 + 1.250) 5.299,26 TL üzerinden %20'lik bir değer düşüklüğü tespitinden sonraki değeri 4.239,41 TL olarak hesaplanır. Bu durumda %20'lik pay için stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekecektir.

İşleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31.12.2012 -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.060	
Veya		
6XX STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİD.		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ		
KARŞILIĞI HESABI (-)		1.060
5.249,26*0,20 = 1.060 TL		

### **Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları**

Bu hesap grubunun tamamını 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabı oluşturmaktadır. Hesap geçici vergi dönemlerini dikkate alarak tahakkuk esasına göre alt hesaplara ayrılmış olup gerçeğe uygun değeri ile sunulmuştur.

### **Diğer Dönen Varlıklar**

Bu hesap grubunda 190 Devreden KDV 42.574,79 TL ve 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar 763.163,68 TL'den oluşmaktadır. Hesapların nitelikleri gereği yeniden TMS/TFRS hükümlerine göre değerlemesinin yapılması olanaksız olduğundan kayıtlı değeri ile kabul edilebilir.

### **Maddi Duran Varlıklar**

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre işletmeler muhasebeleştirme sonrası ölçümde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinden birini seçebilirler.

Maliyet modeline göre maddi duran varlıklar finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile gösterilir. Yeniden değerlendirme modelinde ise değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerinden gösterilir.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardına göre TFRS'ye ilk geçişte maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri tahmini maliyet olarak belirlenebilir. Bu verilere göre maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirilmiş tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Arazi ve Arsalar 1.095,39 TL

İşletmenin yatırım amacı ile 2007 yılında yatırım amacıyla almış olduğu arazi ve arsanın dönem sonu defter değeri 1.095,39 TL olup derecelendirme kuruluşu

tarafından yapılan değerleme sonucu tespit edilen tutarı 60.000 TL<sup>20</sup> dir. Değerleme sonucu yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olabilir.

----- 31.12.2012 -----		
250 ARAZİ VE ARSALAR	58.904,96	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		58.904,96
----- 31.12.2012 -----		
2XX YATIRIM AMAÇLI EDİNİLEN ARAZİ VE ARSALAR	60.000,35	
250 ARAZİ VE ARSALAR		60.000,35

Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	18.382,05 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(18.382,03 TL)
Net Defter Değeri	0,02 TL

Tamamen itfa edilmiş yeraltı ve yer üstü düzenlerinin VUK'a göre 8 yıl olan faydalı ömrü sonrasında 6 yıl daha faydalı ömrü olduğu belirlenmiştir. Buna göre tamamen itfa edilmiş yeraltı ve yer üstü düzeni bu tutar üzerinden önce yeniden değerlemeye tabi tutulmalı ve faydalı ömrüne göre yeniden amortisman hesaplanmalıdır.

Yeraltı ve yer üstü düzenlerinin gerçeğe uygun değeri tahmini olarak 25.000 TL belirlenmiştir. Buna göre yeniden değerlendirme olumlu farkı;

$$25.000 - 18.382,03 = \mathbf{6.617,97 \text{ TL}} \text{ 'dir.}$$

----- 31.12.2012 -----		
251 YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	6.617,97	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		6.617,97

Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile 25.000 TL tutarındaki asfalt fabrika yolu 14 yıla göre değerlendirildiğinde  $((25.000/14) \times 8)$  14.285,71 TL amortisman ayrılması gerekmektedir. Buna göre yeniden değerlendirme sonrasında  $(18.382,03 - 14.285,71)$  4.096,316 TL fazla ayrılan amortisman aşağıdaki gibi düzeltilecektir.

<sup>20</sup> Varsayım olarak piyasa koşullarına göre belirlenen bir fiyattır.

----- 31.12.2012 -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	4.096,32	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		4.096,32

Vergi etkisine ilişkin kayıt

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI	819,26	
4XX ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		819,26

Binalar	1.919.589,23 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(430.754,52 TL)
Net Defter Değeri	1.488.834,71 TL

Binalar için derecelendirme kuruluşu tarafından yapılan değerlendirme sonucu binaların gerçeğe uygun değeri %35 artış ile 2.591.445,46 TL olarak tespit edilmiş ve ekonomik ömrünün faydalı ömrü ile denk olduğu kabul edilmiştir. Buna göre yeniden değerlendirme olumlu farkı  $2.591.445,46 - 1.919.589,23 = 671.856,2$  TL'dir.

Birikmiş amortisman için yapılan yeniden değerlendirme sonrasında birikmiş amortisman tutarı  $430.754,52 \times 0,35 = 581.518,60$  TL hesaplanır.

İşlemlere ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
252 BİNALAR HESABI	671.856,2	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		671.856,2
----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI	150.764,08	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		150.764,08

## Vergi etkisine ilişkin kayıt

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	30.152,82	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		30.152,82

Tesis, Makine ve Cihazlar	20.442.259,58 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(17.581.074,93 TL)
Net Defter Değeri	2.861.184,65 TL

İşletmenin kullanmış olduğu makinelerinin VUK'a göre faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiş ve ortalama 8 yıl için amortisman ayrılmıştır. Değerleme tarihi itibarıyla 4 yıl daha kullanılabilir olacak makineler için gerçeğe uygun değeri maliyet değerine göre %50 artmış olduğu tespit edilmiştir. Buna göre değerlendirme farkları;

Tesis, Makine ve Cihazlar  $20.442.259,58 \times 0,50 = 10.221.129,79$  TL

Birikmiş amortisman (olması gereken)

$(20.442.259,58 + 10.221.129,79) / 12 \text{ yıl} \times 8 \text{ yıl} = 20.442.259,58$  TL

Amortisman farkı =  $20.442.259,58 - 17.581.074,93 = 2.861.184,65$  TL

İşlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	10.221.129,79	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		10.221.129,79
----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI	2.861.184,65	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		2.861.184,65

## Vergi etkisine ilişkin kayıt

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	572.236,93	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		572.236,93

Taşıtlar	343.458,64 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(220.315,65 TL)
Net Defter Değeri	12.314,99 TL

Taşıtlara yapılan inceleme sonucunda %40 oranında bir değer artışı söz konusu olduğu tespit edilmiş olup kalan amortisman ömründe bir farklılık söz konusu olmamıştır. Buna göre değerlendirme farkları;

Taşıtlar	$343.458,64 \times 0,40 = 137.383,46$ TL
Birikmiş Amortismanlar(-)	$220.315,65 \times 0,40 = 88.126,26$ TL olacaktır.
İşlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.	

----- 31.12.2012 -----		
254 TAŞITLAR HESABI	137.383,46	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		137.383,46
----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI	88.126,26	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		88.126,26

## Vergi etkisine ilişkin kayıt

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	17.625,25	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		17.625,25

Demirbaşlar	269.680,89 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(233.607,24 TL)
Net Defter Değeri	36.073,65 TL

Demirbaşlara ilişkin yapılan inceleme sonucu gerçeğe uygun değerlerinin defter değerlerine göre ortalama %25 daha fazla olduğu tespit edilmiş olup faydalı ömründe herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Buna göre değerlendirme farkları;

Demirbaşlar	$269.680,89 \times 0,25 = 67.420,22$ TL
Birikmiş Amortisman(-)	$233.607,24 \times 0,25 = 58.401,81$ TL olacaktır.

İşlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
255 DEMİRBAŞLAR	67.420,22	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		67.420,22
----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI	58.401,81	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		58.401,81

Vergi etkisine ilişkin kayıt

----- 31.12.2012 -----		
2XX ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	11.680,36	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		11.680,36

### **Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre ilk muhasebeleştirme sonrasında Maddi Olmayan Duran Varlıklar maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak değerlendirilir. Maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirildiği takdirde aktif bir piyasanın bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece bütün maddi olmayan duran varlık grubu yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilir. Örneğimizde mddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde

belirlenebilmesi için aktif bir piyasanın olmaması üzerine maddi duran varlıklarda olduğu gibi maliyet yöntemi tercih edilmiştir.

Maliyet yöntemine göre, maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmelerinden sonra maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu oluşacak tutar üzerinden izlenirler.

Buna göre;

Haklar	364.268,93 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(219.331,34 TL)
Fark	144.937,59 TL

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	31.845,71 TL
Birikmiş Amortismanı (-)	(20.296,34 TL)
Fark	11.549,37 TL değerle finansal

durum tablosunda sunulabilir.

#### **Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları**

Bu hesap grubunun tamamını 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı oluşturmaktadır. Hesap geçici vergi dönemlerini dikkate alarak tahakkuk esasına göre alt hesaplara ayrılmış olup gerçeğe uygun değeri ile sunulmuştur.

#### **Mali Borçlar (Kısa Vadeli)**

Mali borçlar TFRS 9'da belirttiği bazı durumlar<sup>21</sup> haricinde tüm finansal borçlarını etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerinden ölçülen finansal borç olarak sınıflandırır.

Bu anlamda finansal borçları etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleriyle ölçülen finansal borç olarak sunabilmek için aşağıdaki hesaplamaları yapmamı gerekecektir.

<sup>21</sup> TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı 4.2.1. paragrafta detaylı bir şekilde açıklanmıştır.



Örneğimizde işletmenin 10 aylık banka kredisi 4.377.633,50 TL'dir. Kredi borcu 9 ay 350.000 TL ve vade sonunda 1.727.659,5563 TL ödenerek kapatılacaktır.

	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Gideri (Etkin Faiz Oranı İle) <sup>22</sup> 0,0163	Nakit çıkışları	Dönem Sonu Değeri
Ocak	4.377.633,5000	71.355,4261	350.000,0000	4.098.988,9261
Şubat	4.098.988,9261	66.813,5195	350.000,0000	3.815.802,4455
Mart	<b>3.815.802,4455</b>	<b>62.197,5799</b>	<b>350.000,0000</b>	<b>3.528.000,0254</b>
Nisan	3.528.000,0254	57.506,4004	350.000,0000	3.235.506,4258
Mayıs	3.235.506,4258	52.738,7547	350.000,0000	2.938.245,1806
Haziran	2.938.245,1806	47.893,3964	350.000,0000	2.636.138,5770
Temmuz	2.636.138,5770	42.969,0588	350.000,0000	2.329.107,6358
Ağustos	2.329.107,6358	37.964,4545	350.000,0000	2.017.072,0903
Eylül	2.017.072,0903	32.878,2751	350.000,0000	1.699.950,3653
Ekim	1.699.950,3653	27.709,1910	1.727.659,5563	0,0000

Etkin faiz oranı ile hesaplandığında birinci geçici vergi dönemi için banka kredileri 3.528.000,0254 TL olarak yer alacak, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 31.12.2012 -----		
30X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ(-)	849.633,5	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI		849.633,5

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI(-)	169.927,1	
4XX ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		169.927,1

$$^{22} \text{ Etkin Faiz Oranı} = \frac{350}{(1+i)^1} + \frac{350}{(1+i)^2} + \frac{350}{(1+i)^3} + \frac{350}{(1+i)^4} + \frac{350}{(1+i)^5} + \frac{350}{(1+i)^6} + \frac{350}{(1+i)^7} + \frac{350}{(1+i)^8} + \frac{350}{(1+i)^9} + \frac{1.728}{(1+i)^9} = 4.377.633,50$$

$i = 0,0163$  olarak hesaplanmıştır.

### Ticari Borçlar (Kısa Vadeli)

İşletmenin ticari borçları ortalama 6 ay sonra bir defada ödenecektir. Nakit ödediğinde ise yapılacak iskonto sonucunda yaklaşık 595.939 TL ile borcu kapayabilmektedir. Bu bilgilere göre etkin faiz oranı ile hesaplanan değeri aşağıdaki gibi olacaktır.

	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Gideri (Etkin Faiz Oranı İle)(0,02)	Nakit Çıkışları	Dönem Sonu Değeri
<b>Ocak</b>	595.938,98	11.918,78	0	607.857,76
<b>Şubat</b>	607.857,76	12.157,16	0	620.014,91
<b>Mart</b>	<b>620.014,91</b>	<b>12.400,30</b>	<b>0</b>	<b>632.415,21</b>
<b>Nisan</b>	632.415,21	12.648,30	0	645.063,51
<b>Mayıs</b>	645.063,51	12.901,27	0	657.964,78
<b>Haziran</b>	657.964,78	13.159,30	671.124,08	0,00

Etkin faiz oranı ile hesaplandığında birinci geçici vergi dönemi için satıcılar hesabı 595.938,98 TL olarak yer alacaktır.

----- 31.12.2012 -----			
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ(-)		75.185,1	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI			75.185,1

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----			
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI(-)		15.037,02	
4XX ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			15.037,02

### Diğer Borçlar (Kısa Vadeli)

Bu grupta TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre ilişkili taraf olarak ifade edilen ortaklar, personel ve iştiraklere olan borçlar yer almaktadır. Bu hesaplar yukarıda da bahsedildiği üzere 33X İLİŞKİLİ TARAFLARA DİĞER BORÇLAR olarak açılacak hesap grubuna ilgili alt hesap bazında aktarılabilir.

Bu alandaki borçlar 1 ay gibi çok kısa vadeli olduğundan hesaplanacak aylık etkin faiz yöntemiyle itfa edilmiş değeri kayıtlı değerinden önemli derecede farklılık

göstermeyeceği için kayıtlı değerinden mali tabloda sunulabilir.

#### **Alınan Avanslar (Kısa Vadeli)**

Alınan avanslar hesabında bulunan tutar 3 ay sonra satacağı mal için %10 vade farklı tutarıdır. Buna göre, hesabın defter değeri 109.518,20 TL, peşin fiyatı 99.562 TL'dir. Ancak TMS 18 Hasılat Standardına göre alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir nedene dayanarak alım işleminden vazgeçme hakkının bulunması durumunda satacağı mal için almış olduğu avanslar hasılat olarak muhasebeleştirilemez. Dolayısıyla bu tutar satış gerçekleşene kadar finansal durum tablosunda kayıtlı değeri ile yer alacaktır.

Satış gerçekleştiğinde ise yapılan satışın vade farkı satış hâsılatından ayrı bir şekilde muhasebeleştirilecektir.

#### **Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler hesabında bulunan tutar tahakkuk edip ödeneceği günü beklediğinden burada herhangi bir düzenlemeye gerek yoktur.

### Mali Borçlar (Uzun Vadeli)

Örneğimizde işletmenin 2 yıllık banka kredisi 495.291,97 TL'dir. Kredi borcu 31.12.2012'yi müteakip 13. aydan başlanarak 9 ay aylık 40.000 TL ve vade sonunda 139.100 TL ödenerek kapatılacaktır. Bu bilgilere göre uzun vadeli kredinin hesaplanan etkin faiz oranı ile bugünkü değere indirgenmiş tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	Dönem Başı DD	Etkin Faiz Oranı (0,0012)	Nakit Çıkışları	Dönem Sonu DD
<b>1. ay</b>	<b>488.215,0867</b>	<b>585,8581</b>	<b>0,0000</b>	<b>488.800,9448</b>
2. ay	488.800,9448	586,5611	0,0000	489.387,5059
3. ay	489.387,5059	587,2650	0,0000	489.974,7709
4. ay	489.974,7709	587,9697	0,0000	490.562,7407
5. ay	490.562,7407	588,6753	0,0000	491.151,4159
6. ay	491.151,4159	589,3817	0,0000	491.740,7976
7. ay	491.740,7976	590,0890	0,0000	492.330,8866
8. ay	492.330,8866	590,7971	0,0000	492.921,6837
9. ay	492.921,6837	591,5060	0,0000	493.513,1897
10. ay	493.513,1897	592,2158	0,0000	494.105,4055
11. ay	494.105,4055	592,9265	0,0000	494.698,3320
12. ay	494.698,3320	593,6380	0,0000	495.291,9700
<b>13. ay</b>	<b>495.291,9700</b>	<b>594,3504</b>	<b>40.000,0000</b>	<b>455.886,3204</b>
14. ay	455.886,3204	547,0636	40.000,0000	416.433,3839
15. ay	416.433,3839	499,7201	40.000,0000	376.933,1040
16. ay	376.933,1040	452,3197	40.000,0000	337.385,4237
17. ay	337.385,4237	404,8625	40.000,0000	297.790,2862
18. ay	297.790,2862	357,3483	40.000,0000	258.147,6346
19. ay	258.147,6346	309,7772	40.000,0000	218.457,4117
20. ay	218.457,4117	262,1489	40.000,0000	178.719,5606
21. ay	178.719,5606	214,4635	40.000,0000	138.934,0241
22. ay	138.934,0241	166,7208	139.100,7449	0,0000

Tabloya göre hesaplanan etkin faiz oranı ile bugünkü değere indirgenmiş fiyatı 488.215,0867 TL olarak hesaplanmış, kaydı şöyledir.

----- 31.12.2012 -----			
40X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ(-)		7.076,8833	
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMLU FARKLARI			7.076,8833

Vergi etkisine ilişkin kayıt:

----- 31.12.2012 -----		
5XX TFRS'YE GEÇİŞ OLUMSUZ FARKLARI(-)	1.415,3766	
4XX ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		1.415,3766

### **Özkaynaklar**

31.12.2012 bilançosu için enflasyon muhasebesi uygulanmadığı için VUK - TFRS arasında farklılık bulunmamaktadır. (Akbulut, 2013:111)

Bu nedenle varlık ve borç hesaplarında yapılan işlemler sonucunda özkaynak hesaplarında izlenen geçiş farkları 5XX TFRS'ye Geçiş Olumsuz Farkları (-) ile 5XX TFRS'ye Geçiş Olumlu Farkları hesaplarında izlenecektir.

### TFRS Uyumlu Finansal Durum Tablosu

Yapılan ölçüm ve TFRS'ye uyumlaştırma işlemlerinden sonra KGK tarafından açıklanan uygulama rehberinde belirtilen hesap grup isimleri ve içerikleri dikkate alınarak işletmeye ilişkin finansal durum tablosu aşağıdaki gibi oluşmuştur.

**X AŞ**  
**31.12.2012**  
**FİNANSAL DURUM TABLOSU**  
**(TFRS ile Uyumlu)**

<b>VARLIKLAR</b>		
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		
Nakit Ve Nakit Benzerleri		366.164,32
Finansal Yatırımlar		7.182,00
Ticari Alacaklar		10.951.532,37
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	10.951.532,37	
Diğer Alacaklar		188.462,92
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	80.000,00	
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	108.462,92	
Stoklar		2.273.420,52
Peşin Ödenmiş Giderler		1.577.129,21
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar		763.163,68
Diğer Dönen Varlıklar		42.574,79
<b>ARA TOPLAM</b>		<b>16.169.629,81</b>
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar		0,00
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>16.169.629,81</b>

<b>DURAN VARLIKLAR</b>		
Ticari Alacaklar		0,00
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	0,00	
Diğer Alacaklar		0,00
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00	
Finansal Yatırımlar		0,00
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		0,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		60.000,35
Maddi Duran Varlıklar		12.459.263,18
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		156.486,93
Şerefiye	0,00	
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	156.486,93	
Peşin Ödenmiş Giderler		19.701,24
Ertelenmiş Vergi Varlığı		748.310,99
Diğer Duran Varlıklar		0,00
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>		<b>13.443.762,69</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>29.613.392,50</b>

<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
Kısa Vadeli Borçlanmalar		3.528.030,00
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları		0,00
Ticari Borçlar		595.938,98
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	595.938,98	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar		0,00
Diğer Borçlar		1.020.047,38
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	1.020.047,38	
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	0,00	
Ertelenmiş Gelirler		109.518,20
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		229.220,27
Kısa Vadeli Karşılıklar		0,00
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	0,00	
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	0,00	
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		0,00
<b>ARA TOPLAM</b>		<b>5.482.754,83</b>
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler		0,00
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>5.482.754,83</b>

<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
Uzun Vadeli Borçlanmalar		488.215,09
Diğer Finansal Yükümlülükler		0,00
Ticari Borçlar		0,00
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	0,00	
Diğer Borçlar		0,00
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0,00	
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	0,00	
Ertelenmiş Gelirler		0,00
Uzun Vadeli Karşılıklar		0,00
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	0,00	
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	0,00	
Cari Dönem Vergisi İle İlgili Borçlar		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		187.198,76
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		0,00
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>675.413,85</b>

<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>		<b>23.455.223,82</b>
Ödenmiş Sermaye		10.990.475,17
Geri Alınmış Paylar		0,00
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi		0,00
Paylara İlişkin Primler		0,00
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		7.950.027,16
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		58.904,96
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		1.405.561,36
Geçmiş Yıllar Karları - Zararları		-1.554.499,91
Dönem Net Karı – Zararı		4.604.755,08
<b>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</b>		
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>23.455.223,82</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>29.613.392,50</b>



## ALTINCI BÖLÜM

### SONUÇ ve ÖNERİLER

Yürürlükteki TMS/TFRS seti çerçevesinde yapılan açıklamalar dikkate alınarak, VUK hükümlerine göre oluşturulmuş bir orta ölçekli işletme bilançosunun standartlara göre yeniden oluşturulması sonucunda, standartlara göre düzenlenmiş bir bilançonun sağladığı finansal bilgilerin içerdiği farklılıkların ortaya konulması mümkün olmuştur. Söz konusu farklar ve bu farklara yönelik açıklamalar aşağıdaki gibidir:

#### 1-Hazır Değerler Grubunda Meydana Gelen Değişiklik

Hazır Değerler (VUK)		Nakit ve Nakit Benzerleri (TFRS)		Toplam Fark
Kasa	243.859,29	Kasa	243.859,29	7.631.351,32
Alınan Çekler	7.624.169,32			
Bankalar	129.487,03	Bankalar	122.305,03	

Yorum: Kasa hesabında, ölçümle ilgili bir farklılık bulunmadığı için rakamlarda değişiklik olmamıştır. Alınan çekler hesabında bulunan çekler ileri tarihli yazılmış oldukları için Ticari Alacaklar grubuna aktarılmıştır. Bankalar hesabında bulunan 129.487,03 TL'nin 7.182,00 TL'si vadeli mevduat olduğu için TFRS uyarınca Finansal Yatırımlar grubuna aktarılmış, 122.305,03 TL tutarındaki vadesiz mevduat tutarı Bankalar hesabında kalmıştır.

Sonuç olarak Hazır Değerler grubu toplamı 7.631.351,32 TL azalmıştır.

#### 2-Ticari Alacaklar Grubunda Meydana Gelen Değişiklik

Ticari Alacaklar (VUK)		Ticari Alacaklar (İlişkili Olmayan) (TFRS)		Toplam Fark
Alicılar	3.932.941,19	Alicılar	3.910.441,19	7.624.169,32
		İleri Tarihli Çekler	7.624.169,32	
		Şüpheli Ticari Alacak	22.500,00	

Yorum: İşletmenin dönem içinde çeşitli tarihlerde tahsil etmesi gereken ancak tahsil edemediği ve mahkemeye intikal etmemiş 22.500 TL tutarındaki şüpheli alacağı Alicılar hesabından çıkarılarak Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına alınmış, böylece finansal durum tablosunda sunulan bilgini daha doğru olması sağlanmıştır. Ayıca

Alınan çekler hesabında bulunan 7.624.169,32 TL tutarındaki ileri tarihli yazılmış çek Ticari Alacaklar grubuna aktarılmıştır. Sonuç olarak Ticari Alacaklar grubu toplamı 7.631.351,32 TL artmıştır

### 3-Stoklar Grubunda Meydana Gelen Değişiklik

Stoklar (VUK)		Stoklar (TFRS)		Toplam Fark
İlk Mad.ve Mal	1.559.086,40	İlk Mad.ve Mal	1.559.086,40	1.460.930,92
Mamuller	710.044,86	Mamuller	710.044,86	
Diğer stoklar	4.049,26	Diğer stoklar	5.299,26	
		Stok Değer Düş.(-)	(1.060,00)	
Ver. Sip. Avans.	1.461.220,92			

Yorum: Diğer Stoklar grubundaki birimlerin tahmini satış değerinden tamamlama maliyetleri düşüldüğünde 1.060 TL değer düşüklüğü hesaplanmış ve ilgili hesaba alınmıştır. Verilen sipariş avansları ise TFRS uyarınca stok niteliğinde olmayıp, ilgili stok muhasebeleştirilene kadar Stoklar grubundan sonra gelen bir grup başlığı olan “Peşin Ödenmiş Giderler” grubunda gösterilmiştir. Sonuç olarak Stoklar grubunda 1.460.930,92 TL azalma olmuştur.

### 4-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Grubundaki Değişiklik

Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları (VUK)		Peşin Ödenmiş Gider (TFRS)		Toplam Fark
Gel.Aylara ait Gid.	115.908,29	Peşin Ödenmiş Gider	115.908,29	0

Yorum: Burada sadece hesap isminde değişiklik olmuş, ölçüm açısından farklı bir işlem yapılmamıştır.

### 5-Diğer Dönen Varlıklar Grubundaki Değişiklikler

Diğer Dönen Varlıklar (VUK)		Diğer Dönen Varlıklar (TFRS)		Toplam Fark
Devreden KDV	42.574,79	Devreden KDV	42.574,79	763.163,68
Peşin Öd.Vergi	763.163,68			

Diğer Dönen Varlıklar (VUK)		Cari Dönem Vergisi İle İlgili Varlıklar (TFRS)		Toplam Fark
Peşin Öd.Vergi	763.163,68	Peşin Öd.Vergi	763.163,68	

Yorum: 763.163,68 TL tutarındaki Peşin Ödenen Vergi, Diğer Dönen Varlıklar grubundan çıkarılıp Cari Dönem Vergisi İle İlgili Varlıklar grubuna alınmıştır. Sonuç olarak Diğer Dönen Varlıklar grubunda 763.163,68 TL azalış olmuştur.

#### 6-Maddi Duran Varlıklar Grubundaki Değişiklikler

Maddi Duran Varlıklar (VUK)		Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TFRS)		Toplam Fark
Arazi ve Arsalar	1.095,39	Arazi ve Arsalar	60.000,35	58.904,96

Maddi Duran Varlıklar (VUK)		Maddi Duran Varlıklar (TFRS)		Toplam Fark
Yeraltı ve yerüstü d.	18.382,05	Yeraltı ve yerüstü d.	25.000,02	7.950.027,16
Binalar	1.919.585,23	Binalar	2.591.445,43	
Tesis Makine ve Cih	20.442.259,58	Tesis Makine ve Cih	30.663.389,37	
Taşıtlar	343.458,64	Taşıtlar	480.842,10	
Demirbaşlar	269.680,89	Demirbaşlar	337.101,11	
Bir.Amortisman (-)	-18.484.134,37	Bir.Amortisman (-)	-21.638.514,85	

Yorum: Yatırım Amaçlı Gayrimenkul niteliğindeki arazi ve arsaların TFRS'ye göre ölçümü neticesinde 58.904,96 TL değer artışı hesaplanmış ve söz konusu arsa ve arazi Maddi Duran Varlıklar grubundan çıkarılarak Yatırım Amaçlı Gayrimenkul grubuna alınmıştır. Ayrıca Maddi Duran Varlıklarda TFRS'ye göre yapılan ölçüm neticesinde 7.950.027,16 TL değer artışı hesaplanmıştır. Sonuç olarak TFRS'ye göre ölçüm öncesinde Yatırım Amaçlı Gayrimenkul ile Maddi Duran Varlıkların toplamda 8.008.932,12 TL düşük değerle gösterildiği anlaşılmaktadır.

#### 7-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Grubundaki Değişiklik

Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları (VUK)		Peşin Ödenmiş Gider (TFRS)		Toplam Fark
Gel.Yıllara ait Gid.	19.701,24	Peşin Ödenmiş Gider	19.701,24	0

Yorum: Burada sadece hesap isminde değişiklik olmuş, ölçüm açısından farklı bir işlem yapılmamıştır.

#### 8-Ertelenmiş Vergi Varlığı

Yorum: İşletmenin indirilebilir geçici farklar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin

gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan tutarları 748.310,99 TL hesaplanmış ve Ertelenmiş Vergi Varlığı grubuna yazılmıştır.

#### 9-Mali Borçlar (Kısa Vadeli) Grubundaki Değişiklik

Mali Borçlar (VUK)		Kısa Vadeli Borçlanmalar (TFRS)		Toplam Fark
Banka Kredileri	4.377.663,50	Banka Kredileri	4.377.663,50	849.633,50
		Ertelenmiş Faiz Gid.	-849.633,50	

Yorum: Mali Borçlar grubunda ölçümden kaynaklanan 849.633,50 TL tutarında Ertelenmiş Faiz Gideri ortaya çıkmıştır.

#### 10-Ticari Borçlar (Kısa Vadeli) Grubundaki Değişiklik

(VUK)		(TFRS)		Toplam Fark
Satıcılar	671.124,08	Satıcılar	671.124,08	75.185,10
		Ertelenmiş Faiz Gid.	-75.185,10	

Yorum: Ticari Borçlar grubunda ölçümden kaynaklanan 75.185,10 TL tutarında Ertelenmiş Faiz Gideri ortaya çıkmıştır.

#### 11-Alınan Avanslar Grubundaki Değişiklik

Alınan Avanslar (VUK)		Ertelenmiş Gelirler (TFRS)		Toplam Fark
Alınan sipariş av.	109.518,20	Alınan sipariş av.	109.518,20	0

Yorum: : Burada sadece hesap isminde değişiklik olmuş, ölçüm açısından farklı bir işlem yapılmamıştır.

#### 12-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Grubundaki Değişiklik

Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler (VUK)		Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü (TFRS)		Toplam Fark
Ödenecek Vergi	168.693,59	Ödenecek Vergi	168.693,59	0
Ödenecek Sosyal		Ödenecek Sosyal		
Güvenlik Kes.	60.526,68	Güvenlik Kes.	60.526,68	

Yorum: Burada sadece hesap isminde değişiklik olmuş, ölçüm açısından farklı bir işlem yapılmamıştır.

### 13-Mali Borçlar (Uzun Vadeli) Grubundaki Değişiklik

Mali Borçlar (Uzun Vadeli) (VUK)		Uzun Vadeli Borçlanmalar (TFRS)		Toplam Fark
Banka Kredileri	495.291,97	Banka Kredileri	495.291,97	7.076,88
		Ertelenmiş Faiz Gid.	-7.076,88	

Yorum: Mali Borçlar grubunda ölçümden kaynaklanan 7.076,88 TL tutarında Ertelenmiş Faiz Gideri ortaya çıkmıştır.

### 14- Ertelenmiş Vergi Borcu

Yorum: İşletmenin vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri 187.198,76 TL olarak hesaplanmış ve Ertelenmiş Vergi Borcu grubunda yazılmıştır.

### 15-Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler (TFRS)

Yorum: İşletmenin diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak raporlanan ve hiçbir durumda kâr veya zarara aktarılamayacak maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış/azalışları 7.950.027,16 TL olarak hesaplanmış ve Özkaynaklar grubuna yazılmıştır.

### 16- Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler

Yorum: İşletmenin diğer kapsamlı gelir unsuru olarak kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin değerlendirme farkları 58.904,96 TL olarak hesaplanmış ve Özkaynaklar grubuna yazılmıştır.

### 17- Kar Yedekleri Grubundaki Değişiklik

Kar Yedekleri (VUK)		Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler (TFRS)		Toplam Fark
Yasal Yedekler	1.405.561,36	Yasal Yedekler	1.405.561,36	0

Yorum: Burada sadece hesap isminde değişiklik olmuş, ölçüm açısından farklı bir işlem yapılmamıştır.

## 18- Dönem Net Karı – Zararı Grubundaki Değişiklik

Dönem Net Karı – Zararı (VUK)		Dönem Net Karı – Zararı (TFRS)		Toplam Fark
Dönem		Dönem Net Karı	4.627.015,08	
Net Karı	4.627.015,08	Dönüştürme sürecindeki giderler	-23.510,00	22.260,00
		Dönüştürme sürecindeki gelirler	1.250,00	

Yorum: Bu grupta dönüştürme işlemleri sürecinde ortaya çıkan gelir ve gider hesaplarının yansıtılması sonucu fark ortaya çıkmıştır. Gider olarak ortaya çıkan farkların sebepleri, TFRS'ye geçişten doğan olumsuz farkların dönem karı veya zararına aktarılacak kısmı, ayrılmış karşılık giderleridir. Gelir olarak ortaya çıkan farkların sebepleri ise TFRS'ye geçişten doğan olumlu farkların dönem karı veya zararına aktarılacak kısmı, tahmini olarak yüklenmiş ancak gerçekleşmemiş dolayısıyla yansıtma hesaplarında izlenen kalemlerdir. Sonuç olarak Dönem net karı veya zararı grubunda 22.260,00 TL tutarında bir azalma olmuştur.

Sonuç olarak, yapılan işlemlerle birlikte finansal tablo grup toplamalarında aşağıdaki gibi bir değişiklik meydana gelmiştir.

	VUK'a göre	TFRS'ye Dönüştürme Sonrası	Fark
DÖNEN VARLIKLAR	16.774.967,95	16.169.629,81	-605.338,14
DURAN VARLIKLAR	4.686.519,58	13.443.762,69	8.757.243,11
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>21.461.487,53</b>	<b>29.613.392,50</b>	<b>8.151.904,97</b>
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	6.407.573,43	5.482.754,83	-924.818,60
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	495.291,97	675.413,85	180.121,88
ÖZKAYNAKLAR	14.558.622,13	23.455.223,82	8.896.601,69
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>21.461.487,53</b>	<b>29.613.392,50</b>	<b>8.151.904,97</b>

Dönen Varlıklarda 605.388,14 TL dönüşümden kaynaklanan bir azalış söz konusu olurken, Duran Varlıklarda 8.757.243,11 TL'lik bir artış olmuştur. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklarda toplamda 924.818,60 TL'lik azalış, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklarda 180.121,88 TL'lik artış ve Özkaynaklarda 8.896.601,69 TL tutarında bir artış olmuştur.

Böylece söz konusu hesaplamaların yapılması ve ilgili hesapların

kullanılması suretiyle işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin vergi kanunlarında olduğu gibi kural bazlı hesaplamalara dayalı olarak değil, gerçeğe uygun esaslara göre hesaplanmış değerlerle finansal durum tablosunda gösterilmesi sonucunda finansal bilgilerin daha gerçekçi sunumunun söz konusu olduğu görülmektedir. Kaldı ki işletme ile ilgili çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu bilgi de işletmenin finansal durumunu mümkün olduğu ölçüde gerçek haliyle ifade eden bilgidir.

Bu bağlamda, TMS uygulamalarının finansal durum tablosuna yansıtılması neticesinde işletme ile ilgili çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu gerçeğe uygun finansal bilginin önemli ölçüde karşılanabileceği söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, Akin (2013). “*TFRS’ye İlk Geçiş Uygulamaları – TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*”, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2003). “*Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 29-70.
- Arıkan, İhsan Okan (2006). *Elektronik Ticaret Uygulamalarının Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*. Yüksek lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Atay, Tezcan (2003). “*Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*”, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 28.
- Aygün, Mehmet (2008). *İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler Aracılığıyla Azınlık Hissedarlarının İstismarı*, Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Azaltun, Murat ve Kaya, Ergün (2010). “*Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*”. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Başagaç, Halil (2006). *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Bayraktar, Bade (2008). *Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırmalı Bir Örnek*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- Bayrı, Osman (2010). “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançosunun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*”, 98, 89-116.
- Benligiray, Yılmaz (Ed.) (2006). *Muhasebe Uygulamaları* (1. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları



- Çetiner, Ertuğrul (2009). *“Otel İşletmeleri Muhasebesi”* Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çiğiltepe, Hamdi (2011). *“Ticaret Hukuku”* Trabzon: Murathan Yayınevi
- Dilbaz, Ahmet (2008). *Cari Olmayan Varlıklarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Tekdüzen Hesap Planı İle Uyumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Doğan, Ahmet, Tanç, Ş. Güngör ve Tanç, Ahmet (2008). “Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri” *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 22 (1), 453-473.
- Duman, F. Ceyda (2007). *18 Nolu Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılatın Oluşumu*, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Elitaş, Cemal (2011). *“UFRS (TMS – TFRS) Uygulamaları”*. Bursa: Hipotez Yayınları.
- Elitaş, Cemal ve Aydemir, Oğuzhan (2008). “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları İsviçre Örneği”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 39 92-100.
- Ergül, Nuray (2007). *“Financial Accounting”*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ.
- Ertay, Fatih C.(2007). *“Muhasebe Organizasyonu”*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Feyiz, Mehmet Ali, İnal, Ramazan ve Önel, Sabri (2009). *“Bilgisayarlı Muhasebe”*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Feyiz, Mehmet Ali (2010). *“Genel Muhasebe”*, Trabzon: Murathan Yayınları.
- Gödeniz, A. Ümit (2006). *“Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi”*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Ildır, Ali (2006). *“Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri”*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kalkmış, Halis ve Dereköy, Feyza (2010). “TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12, (1), 123-145.
- Karakaya, Mevlüt (2007). *“Maliyet Muhasebesi”*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Karapınar, Aydın, Bayırlı, Rıdvan ve Altay, Adem (2003). *“Bilgisayarlı Muhasebe”*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Ketenci, Görkem (2005). *Finansal Yeniliklerin Banknot Kullanımına Etkileri*, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Banknot Matbaası Genel Müdürlüğü, Ankara.

- Larsen, E. John (1994). "*Modern Advanced Accounting*". United States of America: R.R. Donnelley and Sons Company
- Oktaylar, H. Can (Ed) (2008). "*Genel Muhasebe*", Ankara: Yargı Yayınevi.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2009). "*Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları*", Ankara: Gazi Kitabevi
- Özbirecikli, Mehmet (2011). "*Dönemsonu İşlemler Muhasebesi*", Ankara: Detay Yayıncılık
- Özkan, Özgür ve Özen, İrfan (2011). "Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri Ve Cezai Müeyyideler". *Mali Çözüm Dergisi*, 105, 127-160).
- Özkan, Serdar ve Erdener Acar, Ece (2010). "Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 49-86.
- Özulucan, Abitter ve Özdemir, F. Serkan (2010). "Akıllı Kartlar ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarının TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi". *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi*, 59-69.
- Sağlam, Necdet (2005) "*Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*", Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Selimoğlu ve Uzay (Ed.) (2009) *Muhasebe Denetimi* (2. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi
- Sevilengül, Orhan (2005). "*Genel Muhasebe*", Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları
- Sönmeztürk, Çağlar (2010). *TMS – 18 Hasılat Standardı ve Lojistik Firmasında Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tural, Ahmet Orçun (2011). *Türkiye'deki A ve B Tipi Yatırım Fonlarının 2001-2010 Yılları Arasındaki Performans Değerlendirmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi, Ankara.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2011). *TFRS*, Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, 9.
- Uşak, Esin (2012). *Makro Ekonomik Değişkenlerin Ülkeler Bazında Debit ve Kredi Kartları İle Yapılan Tüketim Harcamalarına Etkisi*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Yıldırım, Çiğdem, Özkaya ve Yıldırım, Ali, Hasan (2009). "*Dönem Sonu Muhasebe*

*İşlemleri*”, Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, Gülsevi (2009). “*Genel Muhasebe II – Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*”, Ankara: Detay Yayınevi.

### **Yararlanılan Kanun, Standart ve Tebliğ Niteliğindeki Kaynaklar**

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

KOBİ TFRS

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 9 Finansal Araçlar

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

TMS 2 Stoklar

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

VUK

01 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

02 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

03 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

04 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

05 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

06 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

07 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

08 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

09 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

10 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

11 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

12 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

13 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

14 sıra no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

EK-Çalışmada TMS/TFRS kapsamında kullanılan hesaplar ve açıklamaları

**10X Alacaklı Cari Hesap:** Bu hesap, işletmelerin bankalar ile yapmış oldukları anlaşmalar karşılığında mevduat hesaplarının alacak ve borç çalışmasına imkan sağlayan ve mevduat hesabında para olmamasına rağmen belli bir nakde kadar çekilmesine imkan sağlayan aktif ve pasif çalışan varlık hesabıdır.

**10X Debit Kart Alacakları:** Bu hesap, işletmelerin debit kartlar ile yapmış oldukları ticari faaliyetler sonucunda ödenmesi banka tarafından garanti altına alınmış kart alacaklarının tahsil edilinceye kadar izlendiği varlık hesabıdır.

**10X Nakit Benzeri Finansal Yatırımlar:** Sürekli olarak portföyde bulunan, vadesine en fazla 180 gün kalmış likiditesi oldukça yüksek olan nakit benzeri finansal yatırımlar için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar:** İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri ile kaydedilen, envanter ve satışında gerçeğe uygun değerlendirme sonucu gerçeğe uygun değerlendirme farkları kar veya zarara yansıtılan alım - satım amaçlı finansal varlıkların izlenmesi için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**11X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar:** İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri ile kaydedilen, envanter ve satışında gerçeğe uygun değerlendirme sonucu gerçeğe uygun değerlendirme farkları özkaynaklara yansıtılan alım - satım amaçlı finansal varlıkların izlenmesi için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**11X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar:** Finansal varlıklarda ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen gerçeğe uygun değerinden anapara geri ödemeleri çıkarıldıktan sonra ilk muhasebeleştirme sırasındaki tutarı ile vadedeki tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutarı ile izlenen finansal varlıklar için kullanılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**11X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar (Net):** Gerçeğe uygun değeri kolay ve güvenilir olarak ölçülemeyen finansal varlıklar maliyet değeri ile ölçülür. Bu gibi maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıklar için açılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**11X Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-):** Finansal varlıklarda gerçeğe uygun değerinden hesaplanan değer düşüklüğü için ayrılacak karşılıkların izlenmesi için kullanılması öngörülen pasif karakterli varlık hesabıdır.

**12X İleri Tarihli Alınan Çekler:** Raporlama dönemi itibariyle 12 aydan daha kısa sürede tahsil edilmesi planlanan müşteri çeklerinin izlenmesi için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**12X İlişkili Taraflardan Alacaklar:** İlişkili taraflarla yapılan ticari faaliyetler sonucunda ilişkili taraflardan olan senetli veya senetsiz ve raporlama tarihi itibariyle 12 aydan kısa vadeli alacaklar için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**12X Kredi Kartlarından Alacaklar:** Bankaların ödeme konusunda işletmelere garanti vermedikleri, kredi kartlarından yapılan satışlar sonucunda 12 aya kadar kredi kartlı satışlardan olan alacaklar için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-):** 122 Alacak Senetleri Reeskontu hesabının kullanım alanının biraz daha genişletilerek senetsiz alacakların da dahil edildiği, tasarruf değeri değil de itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemesi yapılması ilgili standart gereğince tavsiye edilmiş pasif karakterli varlık hesabıdır.

**13X İhbarlı Ve Blokeli Mevduatlardan Alacaklar:** Bankalar hesabında izlenmesi niteliği gereği uygun olmayan bloke edilmiş mevduatların ya da ihbarlı mevduatların vade sonuna kadar, blokenin kaldırılmasına kadar ya da ihbarlı mevduatlarda mevduatın çekilme zamanına kadar takip edilmek için kullanılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**13X Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar:** Kira geliri veya değer artış kazancı ya da bunların her ikisini birden elde etmek amacıyla edinilmiş gayrimenkullerin takip edilmesi için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**13X İlişkili Taraflardan Alacaklar:** İlgili standart kapsamında ilişkili taraf olarak nitelendirilen taraflardan olan ticari faaliyet dışındaki alacakların izlenmesi için kullanılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**13X Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-):** 13 Diğer alacaklar hesap grubunda izlenen alacakların nominal tutarları ile tahsilat dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan bugünkü değerleri arasındaki farkların gösterildiği, henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlenmesi için kullanılması önerilen pasif

karakterli varlık hesabıdır.

**15X Hasatı Yapılmış Tarım Ürünleri:** Tarımsal ürünlerin hasatının yapılması sonucu satışa ya da tüketime hazır olan tarımsal ürünlerin izlenmesi için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Bahçe Bitkileri:** İşletme tarafından yetiştirilen ve uzun yıllar verim alınabilecek (Portakal bahçeleri, elma bahçeleri, nar bahçeleri, zeytinlikler vb gibi) meyve bitkilerinden ilgili dönemin hasatından elde edilmesi beklenen üretim için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Büyükbaş Hayvan Varlıkları:** İşletmelerin sahip oldukları büyükbaş hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı planlanan büyükbaş hayvan varlıkları için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Küçükbaş Hayvan Varlıkları:** İşletmelerin sahip oldukları küçükbaş hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı planlanan küçükbaş hayvan varlıkları için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Kümes Hayvanları:** İşletmelerin sahip oldukları kümes hayvan varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı planlanan kümes hayvan varlıkları için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Su Hayvanları:** İşletmelerin sahip oldukları su hayvanları varlıklarından bir yıl içinde elden çıkarılması ya da hasatı planlanan su hayvanları için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**16X Tarla Bitkileri:** İşletme tarafından üretilen ve yılda en az bir defa verim alınabilen, tekrar üretim için yeni bir tohum evresine ihtiyaç duyulan (Buğday, arpa, pirinç, mercimek, patates, domates... vb ürünler) tarla bitkileri için kullanılması öngörülen bir hesaptır

**16X Tarımsal Varlıklara İlişkin Değerleme Olumsuz Farkları (-):** Tarımsal varlıkların değerlendirme sürecinde gerçeğe uygun değerlemeden doğan olumsuz farkların takip edilmesi için önerilen düzenleyici nitelikteki pasif karakterli varlık hesabıdır.

**182 Ertelenen Giderler:** Raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan kısa sürede sonuç hesaplarına aktarılacak ertelenmiş giderlerin izlenmesi için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar Hesabı:** Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı kapsamında ifade edilen varlıklar için kullanılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Arazi Ve Arsalar:** TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş arsa ve arazilerin izlenmesi için açılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Binalar:** TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş binaların izlenmesi için açılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Diğer Gayrimenkuller:** TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş arsa/arazi ve binalar dışındaki diğer gayrimenkullerin izlenmesi için açılması önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin Birikmiş Amortismanlar (-):** Yatırım amacıyla edinilmiş gayrimenkuller işletme faaliyetlerinde fiili olarak kullanılmaları dahi zamanla yıpranmaya maruz kalacaklardır. Bu gibi yıpranmaların muhasebeleştirilmesi için önerilen düzenleyici nitelik taşıyan pasif karakterli varlık hesabıdır.

**2XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkullere İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-):**TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında edinilmiş gayrimenkullerde gerçeğe uygun değerlerindeki olası değer düşüklüklerinin takip edilmesi için önerilen düzenleyici nitelik taşıyan pasif karakterli varlık hesabıdır.

**21X Bahçe Bitkileri:** İşletme tarafından yetiştirilen ve uzun yıllar verim alınabilecek (Portakal bahçeleri, elma bahçeleri, nar bahçeleri, zeytinlikler vb gibi) meyve ağaçları için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**21X Büyükbaş Hayvan Varlıkları:** İşletmenin sahip olduğu büyükbaş hayvan varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen büyükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**21X Küçükbaş Hayvan Varlıkları:** İşletmenin sahip olduğu küçükbaş hayvan varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen küçükbaş hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**21X Kumes Hayvanları:** İşletmenin sahip olduğu kumes hayvanları varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen kumes hayvan varlıkları için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**21X Su Hayvanları:** İşletmenin sahip olduğu su hayvanları varlıklarından on iki aydan daha uzun sürede yarar sağlaması düşünülen su hayvanları için kullanılması öngörülen hesaptır.



**22X İleri Tarihli Alınan Çekler:** İşletmelerin üçüncü kişilerden almış oldukları ve tahsiline olan sürenin raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha fazla olan çeklerin izlenmesi için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**22X İlişkili Taraflardan Alacaklar:** İlişkili taraflarla yapılan ticari faaliyetler sonucunda ilişkili taraflardan olan senetli veya senetsiz ve raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan uzun vadeli alacaklar için kullanılması öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı:** İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılacak bir yıldan uzun vadeli yatırım amacıyla edinilmiş finansal varlıklar için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**24X Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Hesabı:** İlk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen, envanter zamanı ile satış zamanında gerçeğe uygun değer farkları özkaynaklara yansıtılacak bir yıldan uzun vadeli yatırım amacıyla edinilmiş finansal varlıklar için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**24X İtfa Edilmiş Finansal Varlıklar Hesabı:** İtfa edilmiş maliyet değeriyle takip edilmesi öngörülen raporlama dönem itibarıyla elden çıkarılması 12 aydan daha uzun olan, yatırım amacıyla edinilmiş uzun vadeli finansal varlıkların izlenmesi için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**24X Maliyet Bedelinden Ölçülen Finansal Varlıklar Hesabı (Net):** Belirli bir organize ya da tezgahüstü borsada işlem gören veya mevcut borsa olmadığı için gerçeğe uygun değeri maliyet değeri olarak kabul edilen bir yıldan uzun süre için yatırım yapılmış menkul kıymetlerin maliyet bedeliyle izlenmesi için öngörülen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**282 Ertelenen Giderler:** Raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede sonuç hesaplarına aktarılacak ertelenmiş giderlerin izlenmesi için önerilen aktif karakterli varlık hesabıdır.

**3XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler Hesabı:** Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklara ilişkin varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 ay içinde ödenmesi planlanan yükümlülüklerin izlenmesi için önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**32X Verilen İleri Tarihli Çekler Hesabı:** İşletmelerin keşide etmiş oldukları raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha kısa sürede ödenmesi planlanan çekler için kullanılması önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**32X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları:** İlişkili Taraf Açıklamaları standardı gereği ilişkili taraflarla yapılan ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ve 12 aydan kısa vadeli borçlar için kullanılması önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**32X Ertelenmiş Faiz Giderleri (-):** 322 Borç Senetleri Reeskontu hesabının kullanım alanının biraz daha genişletilerek senetsiz borçların da dahil edildiği, tasarruf değeri değil de itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemesi yapılması ilgili standart gereğince tavsiye edilmiş aktif karakterli kaynak hesabıdır.

**33X İlişkili Taraflara Diğer Borçlar:** İşletmelerin ticari faaliyetleri dışında ilişkili taraflara olan raporlama tarihi itibarıyla en fazla 12 ay vadeli borçları için öngörülen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**382 Ertelenmiş Gelirler:** İşletmelerin çeşitli sebeplerle raporlama döneminde hesaplara dahil olan ancak dönemsellik açısından raporlama dönemi itibarıyla 12 ay içinde sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin izlenmesi için açılması öngörülen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**4XX Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler:** Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklara ilişkin varlıklardan raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan yükümlülüklerin izlenmesi için önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**42X İlişkili Taraflara Esas Faaliyet Borçları:** İlişkili Taraf Açıklamaları standardı gereği ilişkili taraflarla yapılan ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ve 12 aydan uzun vadeli borçlar için kullanılması önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**42X Verilen İleri Tarihli Çekler Hesabı:** İşletmelerin keşide etmiş oldukları raporlama tarihi itibarıyla 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi planlanan çekler için kullanılması önerilen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**482 Ertelenmiş Gelirler:** İşletmelerin çeşitli sebeplerle raporlama döneminde hesaplara dahil olan ancak dönemsellik açısından raporlama dönemi itibarıyla 12 aydan uzun sürede sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin izlenmesi için açılması öngörülen pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**5XX Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar Olumlu Değer Farkı:** Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen finansal varlıklarda değerlendirme sonucunda oluşan olumlu farkların izlenmesi için kullanılması önerilen

pasif karakterli kaynak hesabıdır.

**6XX Finansal Varlıkların Satışından Karlar:** Finansal varlıklarda yapılan satışlarda ortaya çıkan karlar için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**6XX Finansal Varlıkların Satışından Zararlar(-):** Finansal varlıklarda yapılan satışlarda ortaya çıkan zararlar için kullanılması önerilen gider hesabıdır.

**6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Karları:** TMS/TFRS hükümleri gereğince gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gereken varlıklarda gerçeğe uygun değerlendirme olumlu farkları için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**6XX Gerçeğe Uygun Değerleme Zararları(-):** TMS/TFRS hükümleri gereğince gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gereken varlıklarda gerçeğe uygun değerlendirme olumsuz farkları için kullanılması önerilen gider hesabıdır.

**6XX Maddi Duran Varlık Satış Gelir Ve Karları:** İşletmelerin faaliyetleri için kullanmak amacıyla edinilmiş oldukları maddi duran varlıkların satışında elde edilen karlar için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**6XX Maddi Duran Varlık Satış Gider Ve Zararları(-):** İşletmelerin faaliyetleri için kullanmak amacıyla edinilmiş oldukları maddi duran varlıkların satışında katlandıkları zararlar için kullanılması önerilen gider hesabıdır.

**6XX Tarımsal Faaliyetler Değerleme Olumlu Farkları:** TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı gereği ifade edilen tarımsal varlıklarda yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan olumlu farklar için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**6XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gelir Ve Karları:** Yatırım amacıyla edinilmiş gayrimenkul satışından elde edilen gelir ve karlar için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**6XX Yatırım Amaçlı Edinilen Gayrimenkul Satış Gider Ve Zararları (-):** Yatırım amacıyla edinilmiş gayrimenkul satışında katlanılan gider ve zararlar için kullanılması önerilen gider hesabıdır.

**62X Satılan Tarımsal Varlık Maliyeti (-):** Tarımsal varlıkların elde edilme maliyetinin ifade edilmesi için kullanılması önerilen gider hesabıdır.

**64X Temettü Gelirleri:** Alım satım amaçlı elde edilen finansal varlıklardan elde edilen temettü gelirleri için kullanılması önerilen gelir hesabıdır.

**Yusuf İŐIK**

**TFRS VE VUK'A GÖRE OLUŞTURULAN BİLANÇOLARIN  
KARŞILAŞTIRILMASI: BİR KOBİ BİLANÇOSU UYGULAMASI**

**2013**