

## Finansal Tabloların UFRS'ye Çevrimi

Mahmut YARDIMCIOĞLU  
mahmutyardimcioglu@gmail.com

### IFRS Cycle of Financial Statements

#### Abstract

The purpose of this study, the Uniform Accounting System and the financial statements prepared in accordance with International Accounting Standards, is to do analysis. Globalization, financial reports, in accordance with International Accounting Standards, requires preparation. Turkey is also expected to adopt international accounting standards in 2013. Businesses will have to arrange their financial statements according to international accounting standards. Therefore, it is explained that how to TFRS financial statements would be prepared with the help of an exemplary embodiment. According to the opening balance sheet TFRS primarily held in the sample application and the necessary adjustments will be made. Opening balance sheet compared with the current period balance sheet, income statement for the current period in accordance with standards, changes in equity and cash flow statement is prepared.

**Keywords** : TFRS, Opening Balance Sheet, Income Statement, Cash Flow Statement.

**JEL Classification Codes** : H83, M41, Q56

#### Özet

Bu çalışmanın amacı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen finansal tabloların analizlerinin yapmaktır. Küreselleşme çok sayıda ülkenin, işletmelerini finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye'nin de 2013 yılında tam anlamıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaya beklenmektedir. Bu durumda işletmeler finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemek zorunda olacaklardır. Bu nedenle, bu çalışmada finansal tabloların TFRS'ye göre nasıl düzenleneceği örnek bir uygulama yardımıyla açıklanmaktadır. Örnek uygulamada öncelikle açılış bilançosu düzenlenerek TFRS'ye göre gerekli düzeltme kayıtları yapılmaktadır. Açılış bilançosu ile cari dönem bilançosu karşılaştırılarak standartlara uygun olarak cari dönem gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akış tablosu hazırlanmaktadır.

**Anahtar Sözcükler** : TFRS, Açılış Bilançosu, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu.

**JEL Kodları** : H83, M41, Q56



## 1. Giriş

Son yıllarda dünyada en çok konuşulan ve tartışılan konuların başında gelen küreselleşme, muhasebe ve finans literatürüne de girmiştir. Küreselleşme ile birlikte ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması ve finansal tabloların ortak bir dille hazırlanıp sunulması amacıyla Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB - International Accounting Standards Board) tarafından Uluslar arası Muhasebe Standartları (IAS - International Accounting Standards) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS - International Financial Reporting Standards) yayınlanmıştır.

Dünyadaki gelişmeleri takip edebilmek, uluslararası finansal piyasalarıyla ortak dilli kullanmak, finansal piyasaların taleplerini karşılamak ve şeffaflık ve kamuyu aydınlatmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve AB'ye uyum sağlamak için UFRS'ye geçilmesi önemlidir (Aksoy, 2005: 194).

UFRS'ye geçişle bir birlikte finansal tablolarının içeriği ve şekli değişmiş. Bununla birlikte UFRS'ler finansal tablolar, bu tabloların amaçları, kullanıcılar, kullanıcıların analiz yapma amaçları konusunda açıklamalar getirmektedir. Diğer tarafta tabloların hazırlanmasının ötesinde bizzat analize yardımcı olarak özel bazı standartları da içermektedir. Başka bir ifadeyle, TFRS'ler temelde muhasebe kayıtlarına yönelik standartlar olmayıp, doğrudan finansal tablo hazırlanmasına ilişkin standartlardır (Özkan ve Erdener, 2009: 2).

Türkiye ve Uluslar arası muhasebe standartları, işletmelerin finansal performansını ve finansal durumunu gerçeğe uygun bir şekilde sunmaktadır.

## 2. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili standart 16.01.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır. TMSK tarafından yayınlanan standart da finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili dikkat edilmesi gereken ilkeleri belirlemektedir.

Bu standardın amacı, “işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.” (TMS 1/1prgf)

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan bu standart, tüm genele amaçlı finansal tablolara uygulanmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar, özel bilgi

gereksinimleri için rapor talep etmeyen kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tablolardır (Gençoğlu, 2007: 33). Genel amaçlı finansal tabloların amacı, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi vermektir (Demir, 2009: 7).

Bu standart diğer standartlardan çok farklıdır. Diğer tüm standartları birleştiren, onları bütüncül bir hale getiren bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca, işletmelerde; hangi finansal tabloları, hangi şekil koşullarına düzenlenmelerini konusunda genel bir çerçeve sunmaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayınlanması gereken finansal tablolar bu standart ile belirlenmektedir (Örten, vd. 2011: 13). Finansal tablolar ile kullanıcılar ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermektedir (Örten vd. 2011: 3).

UFRS’de finansal tabloların sınırı da şu şekilde belirtilmiştir: “finansal tablolar, kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılar. Ancak finansal tablolar çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve genellikle finansal olmayan bilgileri içermez. Bu nedenle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamaz” (Demir, 2009: 9).

Finansal tablolar, amaçlarına ulaşmak için işletmeyle ilgili şu bilgileri sunmaktadır (TMS–1/9 prgf): Varlıklar, Yabancı Kaynaklar, Öz kaynaklar, Gelir ve giderler, kar ve zararlar, Öz kaynaklardaki diğer değişimler ve Nakit akışları.

Bu finansal tablo bilgileri, kullanıcılarına işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişikliklerle ilgili bilgiler sağladığında, işletmenin nakit ve nakit benzeri kaynakları ortaya koyma kabiliyetini daha iyi değerlendirmektedirler (Örten vd. 2011:3). Genel amaçlı bir finansal tablolar seti aşağıdaki gibidir (TFRS, 1/10 prgf):

- a) Finansal durum tablosu (bilanço),
- b) Kapsamlı gelir tablosu,
- c) Özkaynak değişim tablosu,
- d) Nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

### 3. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS'lerle Uyumu

Gerçeğe uygun sunuş, işletmenin yaptığı işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine uygun olarak sunulmasını ifade etmektedir. Finansal tabloların TMS'na uyumlu olan işletme, her bir uluslar arası muhasebe standartı ve her bir yorum ile uyumlu olmadıkça, finansal tablolar TMS ile uyumlu diye ifade edilmemelidir (Köse, 2009: 74).

Gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin, muhasebe politikası seçmesi ve bu politikayı içeren bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir biçimde sunulması gerekmektedir. Ayrıca işletmenin finansal tabloları TFRS'yle uyum içinde olmalıdır. İşletme uygun olmayan muhasebe politikalarını, dipnotlarda veya açıklayıcı yöntemler kullanarak düzeltilmez (TMS-1/17-18 prgf).

### 4. Finansal Durum Tablolarının Sunuluşuna İlişkin Getirilen Düzenlemeler (Bilanço)

Standartlarda bilançonun adı "Finansal Durum Tablosu" olarak değiştirilmiş ve kapsadığı raporlama dönemleri artırılmıştır. Tablonun adının değiştirilme nedeni, açıklanan bilginin bir muhasebe çıktısı gibi algılanmasından çok işletmenin finansal durumunu açıkladığı bir rapor olarak görünmesidir. Finansal durum tablosu muhasebe servisi tarafından düzenlenen raporlardan çıkmakta, işletmenin finansal durumunu bir bütün olarak gösteren raporlardır (Örten, vd., 2011: 18).

Finansal durum tablosunun sunuluşunda iki raporlama modeline yer vermektedir. Bu raporlar, kısa vade/uzun vade varlık ve kaynak sınıflaması ve likidite esaslı sınıflamadır. Varlık ve kaynaklar, likidite esaslı sunuluş daha güvenilir bilgi sağladığı durumlar haricinde, kısa vade/uzun vade olarak sınıflandırılır (Örten, 2011: 18). Finansal durum tablosu, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır (TMS 1/54. Prgf):

- a) Maddi duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- c) Maddi olmayan duran varlıkları,
- d) Finansal varlıkları (özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, ticari ve diğer alacaklar, nakit ve benzerleri hariç),
- e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,

- f) Canlı varlıklar,
- g) Stoklar,
- h) Ticari ve diğer alacaklar,
- i) Nakit ve nakit benzerleri,
- j) Satılmak üzere elde tutulan toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacak grubuna dâhil olan varlıkların toplamı,
- k) Ticari ve diğer borçlar,
- l) Karşılıklar,
- m) Finansal borçlar (ticari ve diğer borçlar ve karşılıklar hariç),
- n) Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- o) Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- p) Elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
- r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

İşletmelerin finansal durumlarının anlaşılabilirliğini sağlamak için ek başlık ve alt başlık açmada serbesttir. Finansal durum tablosu, finansal durumun hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamaz. Sadece finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulmaya yeter ölçüde birbirlerinden nitelik ve işlev olarak farklı olan kalemlerin bir listesini verir. (IAS 57).

## **5. Kapsamlı Gelir Tablosu**

Gelir Tablosunun ismi TFRS'nin gelmesiyle Kapsamlı Gelir Tablosu olarak değiştirilmiştir. Bu değişimin asıl nedeni tablonun içerdiği bilgilerin kapsamındaki artıştır.

Bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kar veya zarar bileşenlerini gösteren bireysel tablo ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tabloda sunmaktadır (TMS-1/81.prgf). Kapsamlı gelir tablosu bir dönemin ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir (TMS 1/82. Prgf):

- a) Hasılat,
- b) Finansal maliyetleri,
- c) Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- d) Vergi gideri,
- e) (i) Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar veya zarar ile  
(ii) Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç yada zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- f) Kar veya zarar,
- g) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar veya zarar bileşenlerinin her biri,
- h) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- i) Toplam kapsamlı gelir.

Kapsamlı gelir tablosundan dönem kar veya zararının kontrol gücü olmayan payları ile ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ve döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ilişkin açıklama yapmaktadır (TMS 1/83).

Gelir özkaynaklarda artış meydana getiren ekonomik yarar artışlarıdır. Ekonomik yarar, varlıklarda artış veya borçlarda azalış şeklinde ortaya çıkabilir. Net varlıklarda artış (azalış) yaratan bu durum ya elde bulundurulmuş varlıkların değerinin artması (azalması) ya da varlıkların elden çıkarılması sonucunda elde edilen kardan (zarardan) kaynaklanmaktadır (Örten vd. 2011: 27).

## 6. Öz kaynak Değişim Tablosu

Öz kaynak değişim tablosunun amacı, raporlama dönemine ilişkin kar veya zarar tutarını göstermektedir. Ayrıca, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarları ve dönem içerisinde öz kaynak yatırımcılarının işletmeye

yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını göstermektedir (IFRS, 2009: 3).

Öz kaynak değişim tablosu, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan azınlık paylarına ilişkin toplam tutarları ayrı ayrı göstermektedir (TMS1/106 prgf). Tabloyu kullanan kullanıcılarına için her bir özkaynak kaleminin dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerlerinin birbiriyle mutabakatı, muhasebe politikalarının geriye dönük uygulanmasının etkilerini ve önceki dönem hatalarının geriye dönük düzeltilmesine ilişkin bilgiler sunar (IFRS, 2009: 4). İşletmelerinin finansal raporlama döneminin başı veya sonu arasında öz kaynaklarındaki değişiklikler, dönem içindeki net varlıklarındaki artış veya azalışı yansıtmaktadır. İşletme ortakları da, ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve bu işlemlerle doğrudan ilişkili giderler dışında, öz kaynaklarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin söz konusu dönem içinde işletme faaliyetlerinin yarattığı kar veya zararları da içeren tüm gelir ve giderleri göstermektedir (TMS 1/10 prgf).

## **7. Nakit Akış Tablosu**

Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu ile birlikte nakit akış tablosu işletmeler için hazırlanması zorunlu finansal tablolarıdır. Nakit akış tablosunu “TMS 7: Nakit Akış Tabloları” standartta içinde düzenlenmektedir.

Nakit akış tablosu ile işletmeler için finansal tablo hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunulmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarının nasıl oluşturduğu ve kullandığı ile ilgilenmektedir (Gençoğlu, 2009: 112). Nakit akış tablosu, kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini, yaratılma zamanlamasını ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir (TMS 7).

TMS 7'nin amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu aracılığıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerilerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlamaktır (TMS 7). İşletme faaliyetleri, bir işletmenin temel gelir getirici faaliyetleridir. Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elde çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri ifade etmektedir. Finansman faaliyetleri, özkaynak ve yabancı kaynakların yapısına ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri içermektedir (Kargın ve Aktaş, 2011: 4).

İşletme faaliyetlerine göre nakit akışlar brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız yöntemle raporlanabilir. Ayrıca net kar/zarar, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecekteki işlemlerle ilgili nakit giriş ve



çıkışları tahakkuklarının veya ertelenmelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir ve gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği dolaylı yöntemle raporlanabilmektedir (TMS 7/18 prgf).

İşletme faaliyetlerinden nakit akışları aşağıdaki formüller göre hesaplanabilmektedir (Örten, 2011: 68):

a) Gelirlerden Nakit Girişi

1. Satışlardan Nakit Girişi = Net Satışlar + Satış Kaynaklı Ticari Alacak Azalışı - Satış Kaynaklı Ticari Alacak Artışı
2. Diğer Gelirlerden Nakit Girişi = Diğer Gelirler Toplamı – Alacağa Dönüşen Diğer Gelirler - Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler

b) Giderlerden Nakit Çıkışı

1. Satışların Maliyetinden Nakit Çıkışı = Satışların Maliyeti + Stok Artışları + Alış Kaynaklı Ticari Borç Azalışı – Alış Kaynaklı Ticari Borç Artışı-Stok Azalışı - Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Satışların Maliyeti Giderleri (amortismanlar ve nakit çıkışı gerektirmeyen diğer maliyet giderleri)
2. Faaliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı = Faaliyet Giderleri Toplam – Borca Dönüşen Faaliyet Giderleri - Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Faaliyet Giderleri (amortismanlar ve nakit çıkışı gerektirmeyen diğer faaliyet giderleri)
3. Finansman Giderlerinden Nakit Çıkışı = Finansman Giderlerinin Toplamı - Borca Dönüşen Finansman Giderleri - Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Finansman Gideri (Amortisman giderleri, menkul kıymet ihraç farkından kaynaklanan finansman giderleri ve nakit çıkışı gerektirmeyen diğer finansman giderleri)
4. Diğer Giderlerden Nakit Çıkışı = Diğer Gider Toplamı - Borca Dönüşen Diğer Giderler - Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Çeşitli Giderler (Olağandışı amortisman giderleri 654 Karşılık Giderleri, 656 Kambiyo Zararları, vd.)

Bu çalışmada Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan bilanço ve gelir tablosu UFRS'ye uyumlu hale getirilmektedir. UFRS uyumlu bilanço ve gelir tablosundaki bilgiler dikkate alınarak nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosu hazırlanmaktadır. Finansal tabloların UFRS'ye uyumlu hale getirilmesi için çalışmada bir örnek uygulama yapılmaktadır.

## 8. Örnek Uygulama

Bilançodaki hesap grupları açısından Tek Düzen Hesap planı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar aşağıdaki örnekte açıklanmaktadır. Örnekte Gül İşletmesinin 31.12.2009 ve 31.12.2010 tarihlerinde vergi usul kanununa göre düzenlenen bilançosu ve gelir tablosu ana hesap grupları aşağıdaki gibidir.

### Gelişim İşletmesinin 31.12.2009 ve 31.12.2010 Tarihli Bilançoları (TL.)

HESAP ADI	ÖNCEKİ DÖNEM 31.12.2009	CARİ DÖNEM 31.12.2010
<b>I.DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>3.125.000</b>	<b>3.256.000</b>
<b>HAZIR DEĞERLER</b>	2.010.000	256.000
KASA	1.300.000	56.000
BANKALAR	710.000	200.000
<b>MENKUL KIYMETLER</b>	10.000	20.000
HİSSE SENETLERİ	10.000	20.000
<b>TİCARİ ALACAKLAR</b>	855.000	2.100.000
ALICILAR	855.000	2.100.000
ERTELEN FAİZ GELİRLERİ (-)	-	
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	42.500	300.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIKLARI (-)	- 42.500	-300.000
<b>STOKLAR</b>	250.000	880.000
TİCARİ MALLAR	250.000	880.000
<b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>		
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>306.000</b>	<b>539.800</b>
<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	160.000	390.000
BİNALAR	-	250.000
TAŞITLAR	-	40.000
DEMİRBAŞLAR	200.000	150.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-40.000	-50.000
<b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	141.000	141.000
HAKLAR	38.000	38.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	3.000	3.000
ÖZEL MALİYETLER	160.000	190.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-60.000	-90.000
<b>GELECEK YIL. AİT GİD. VE GELİR TAH.</b>	5.000	8.800
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	5.000	8.800
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>3.431.000</b>	<b>3.795.800</b>
<b>III. KISA VADELİ BORÇLAR</b>	<b>328.000</b>	<b>333.000</b>
<b>TİCARİ BORÇLAR</b>	310.000	260.000
SATICILAR	310.000	260.000
<b>DİĞER BORÇLAR</b>	0	40.000
ORTAKLARA BORÇLAR	0	40.000
<b>ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜ</b>	12.000	18.000
<b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLAR</b>	6.000	15.000
VERGİ KARŞILIKLARI	6.000	15.000
<b>IV. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>		
<b>V ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>3.103.000</b>	<b>3.462.800</b>
SERMAYE	3.000.800	3.000.800

ÖDENMİŞ SERMAYE	2.600.800		2.600.800	
SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARK	400.000		400.000	
<b>KAR YEDEKLERİ</b>		2.200		12.500
YASAL YEDEKLER	2.200		12.500	
<b>GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>				97.800
<b>DÖNEM NET KARI</b>		100.000		<b>351.700</b>
<b>PASİF TOPLAM</b>		<b>3.431.000</b>		<b>3.795.800</b>

### Gelişim İşletmesinin Gelir Tablosu (TL)

KODU	HESAP ADI	CARİ DÖNEM	
		01.01.2010 – 31.12.2010	
A	BRÜT SATIŞLAR	1.759.200	
	YURT İÇİ SATIŞLAR	1.759.200	
C	NET SATIŞLAR		1.759.200
D	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-900.000	- 900.000
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		859.200
E	FAALİYET GİDERLERİ (-)		-300.000
	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ(-)	-200.000	
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-100.000	
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		559.200
F	DIĞER FAA.OLAĞAN GEL VE KARLAR		73.400
	FAİZ GELİRİ	900	
	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	46.000	
	KAMBIYO KARLARI	16.000	
	FAAL.İLE İLGİLİ DİĞ. OLA.GELİR VE KARLAR	10.500	
G	DIĞ.FAAL. OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR		-251.000
	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-240.000	
	KAMBIYO ZARARLARI (-)	- 11.000	
H	FİNANSMAN GİDERLERİ		-10.000
	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	-10.000	
I	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		2.600
	DIĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	2.600	
J	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-7.500
	DIĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-7.500	
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		
K	DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞER YASAL YÜK KAR(-)		-15.000
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		351.700

Gelişim İşletmesinin 31.12.2009 tarihli cari dönem gelir tablosu aşağıdaki gibidir. Gelişim İşletmesinin 31.12.2009 tarihli cari dönem gelir tablosunun standartlara göre düzenlenebilmesi için 31.12.2009 tarihli gelir tablosunun düzenlenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı öncelikli olarak Gelişim işletmesinin açılış bilançosu düzenlenecektir.

### **Açılış Bilançosunun Hazırlanması (31.12.2009 Tarihli Bilanço)**

Açılış bilançosu hazırlanırken aşağıdaki aşamalar dikkate alınmalıdır:

Örnek Gelişim İşletmesinin 31.12.2009 tarihli bilançosuna ilişkin yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgiler tespit edilmiştir.

1. Bilançodaki hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin 12.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
2. Yapılan incelemede satıcılarla ilgili 10.251 TL'lik reeskont ayrılması öngörülmektedir.
3. Ticari alacakların değerlendirilmesinde tahsil kabiliyetini kaybetmiş alacaklar tespit edilmiş ve şüpheli alacaklar durumunda olan 15.000 TL'lik alacak bulunmaktadır. (2009 yılı incelenmesinde 2010 yılında yapılan tahsilatlar dikkate alınmıştır.)
4. Şüpheli alacaklara TMS 39' a göre reeskont uygulanmış bunun sonucunda 35.000 TL'lik reeskont hesaplanmıştır.
5. İşletmenin maddi duran varlıkları incelendiğinde, özel maliyetlerde yer alan 160.000 TL'nin demirbaş niteliğinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca işletme maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemi uyguladığı tespit edilmiştir. TMS 16' a göre kıst amortisman yöntemi uygulanmış ve birikmiş amortismanlar 80.000 TL olarak hesaplanmıştır. (2009 da maddi duran varlık satışı yapılmamıştır).
6. Maddi olmayan duran varlıkların incelenmesi sonucu işletmenin bilançosunda kuruluş ve örgütlenme gideri 3.000 TL olduğu ve maddi olmayan duran varlıklarını da normal amortisman yöntemine göre ayırdığı tespit edilmiş ve TMS 38'e göre haklar için kıst amortisman yöntemi uygulanmış ve hakların amortismanı 1.200 TL'dir.
7. İşletme 2009'da faaliyete geçtiği için kıdem tazminatı ayırmamıştır.

### **Çözüm**

1. İlk olarak işletmenin dönem net karını geçmiş yıl kar/zarar hesabına aktarılır.

590 DÖNEM NET KARI	/	100.000.-
570 GEÇMİŞ YIL KARI		100.000.-
Dönem net karının geçmiş yıl karına DEVRİ	/	

## 2. Menkul Kıymetler

Vergi mevzuatına göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Muhasebe standartlarına göre ise gerçeğe uygun değerle değerlendirilmelidir. Gerçeğe uygun değer, işletmelere finansal varlıklarını ve finansal yükümlülüklerini gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler olarak sınıflandırma imkanı vermektedir (Demir, 2009: 50).

110 HİSSE SENETLERİ	2.000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARI		2.000.-
Hisse senetleri gerçeğe uygun değerle değerlemesi		

## 3. Satıcılar

Borçlarla ilgili standartta Tekdüzen hesap planından farklı olarak verilen ileri tarihli çekler ticari borçlar grubunda ayrı bir hesap açılarak izlenebilir. Borç senetleri reeskontu tüm ticari borçları kapsayacak şekilde ertelenmiş faiz gideri veya ticari borçlar reeskontu olarak genişletilebilir (Bayır, 2010: 109).

324 ERTELENEN FAİZ GİDERİ	10.250.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARI		10.250.-
Satıcılarla ilgili reeskont		

## 4. Ticari Alacaklar

Satış yapıldığı durumlarda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilmektedir (Akgül, 2006: 178). TMS 18 standardına göre kredili satışlara ait vade farklarının satış içerisinde değil, ertelenen faiz geliri hesabında raporlanması gerekmektedir. (TMS 18/11 prgf). Bu nedenle satış işlemi sonunda henüz tahsil edilmemiş olan faiz gelirin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı tarafın ise pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Terzi vd. 2008: 111). Bu durumda satışların içindeki vade farkları çıkarılmış olur.

Alacaklara reeskont uygulaması yapılmadan önce, alacakların tahsil kabiliyetleri açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirilme yapıldıktan sonra kalan alacaklar üzerinden reeskont hesaplanır. TMS 39'a göre kullanılacak iskonto oranı, etkin faiz oranı, yani iç iskonto oranı olarak ifade edilmektedir. İç iskonto oranı yerine emsal faiz oranı kullanılabilir (Terzi, 2008: 111).

Şüpheli alacakların incelenmesi sonucunda aşağıdaki kayıtlar yapılmaktadır:

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	15.000.-	
120 ALICILAR		15.000.-
Şüpheli alacak nedeniyle		
570 GEÇMİŞ YIL KARI	15.000.-	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		15.000.-
Şüpheli ticari alacak karşılığı nedeniyle		

Reeskont çalışması sonucu bulunan tutar 35.000 TL'dir. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

570 GEÇMİŞ YIL KARI	35.000.-	
124 ERTELENEN FAİZ GELİRİ		35.000.-
Alıcıların yaşlandırılması uygulaması nedeniyle		

#### 5. Duran Varlıklar

TMS 16'ya göre özel tükenmeye tabi varlıklar ile özel maliyetler bu standart kapsamındadır (Örten vd. 2011:207). Yapılan incelemede özel maliyetlerde yer alan 160.000 TL de Demirbaş hesabında gösterilmektedir. Yeniden sınıflandırmada yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

255 DEMİRBAŞLAR	160.000.-	
264 ÖZEL MALİYETLER		160.000.-
Yeniden sınıflandırma nedeniyle		

Diğer düzeltme işlemi ise amortismanla ilgilidir.

Mizan tutarı	=	40.000	
Düzeltilmiş tutar	=	80.000	
Fark	=	40.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARI		40.000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN			40.000.-
Amortisman düzeltmesi nedeniyle			

Maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri TMS 38'e göre aktifleştirilemez doğrudan dönem gideri olarak yazılır. TMS 38'e göre, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, harcamalarda aktifte yer alan koşullarının çoğunu taşımamaktadır (Örten vd.2011: 608).

570 GEÇMİŞ YIL KARI	3.000.-	
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		3.000.-
Kuruluş giderinin giderleştirilmesi		

#### 6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Düzeltmesi

Mizan tutarı	=	60.000	
Düzeltilmiş tutar	=	1.200	
Fark	=	58.800	
268 BİRİKİMİŞ AMORTİSMAN		58.800.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARI			58.800.-
Maddi olmayan duran varlık amortisman düzeltmesi			

#### 7. Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükler

Bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış vergi oranı üzerinden ertelenen vergi hesaplanmaktadır. Gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğün), gelecekte indirilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlıklarının) kayıtlara alınıp, finansal tablolarda gösterilmesi standardın getirdiği yenilikler (Örten, vd. 2011: 154).

Ertelenen vergi hesaplamasında amaç, işletmenin bilanço hazırladığı tarihte gelecek dönemlerde karşılaşılabileceği vergi yükümlülükleri ve indirimlerinin tespit edilmesi ve tablolarda gösterilmesidir. (Terzi, vd. 2008: 113)

Ertelenen Vergi Varlıkları	Toplam Geçici fark	Ertelen Vergi
Şüpheli ticari alacak karşılığı	15.000	3.000
Alacakların yaşlandırılması	35.000	7.000
Maddi duran varlık amort. Düzeltmesi	40.000	8.000
Kuruluş ve örg. giderinin aktiften çıkarma	3.000	600
Toplam ertelenen vergi varlıkları	93.000	18.600
Ertelenen Vergi Yükümlülükler		
Hisse senetleri gerçeğe uygun değer	2.000	400
Satıcılar için reeskont	10.250	2.050
Maddi olmayan dur. var. Amort. Düzeltme	58.800	11.760
Toplam ertelenen vergi yükümlülüğü	71.050	14.210
<b>Net Vergi Varlığı</b>	<b>21.950</b>	<b>4.390</b>

TMS 12'e göre cari dönemin ve önceki dönemin, dönem vergisi olarak vergi dairesine ödenecek vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır. Vergi oranı %20 olarak alınacaktır.

296 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	18.600.-
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLERİ	14.210.-
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	4.390.-
Ertelenen vergi karşılığı nedeniyle	

TRFS'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucu açılış bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır:

HESAP ADI	Mali Bilanço	31.12.2009	TFRS Düzeltilme	TFRS Bilanço
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>3.125.000</b>		<b>3.077.000</b>
<b>HAZIR DEĞERLER</b>		2.010.000		<b>2.010.000</b>
KASA	1.300.000			
BANKALAR	710.000			
<b>MENKUL KIYMETLER</b>		<b>10.000</b>		<b>12.000</b>
HİSSE SENETLERİ	10.000		2.000	12.000
<b>TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>855.000</b>		<b>805.000</b>
ALICILAR	855.000		-15.000	840.000
ERTELEN FAİZ GELİRLERİ (-)	-		-35.000	-35.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	42.500		15.000	57.500
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIKLARI (-)	-42.500		-15.000	-57.500
<b>STOKLAR</b>		<b>250.000</b>		<b>250.000</b>
TİCARİ MALLAR	250.000			
<b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>				
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>306.000</b>		<b>340.400</b>
<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		160.000		<b>280.000</b>
DEMİRBAŞLAR	200.000		160.000	360.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	-40.000		-40.000	-80.000
<b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>		141.000		<b>36.800</b>
HAKLAR	38.000			38.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	3.000		-3.000	0
ÖZEL MALİYETLER	160.000		-160.000	0
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-60.000		58.800	-1.200
<b>GELECEK YIL. AİT GİD. VE GELİR TAH.</b>		<b>5.000</b>		<b>5.000</b>
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	5.000			5.000
<b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>		0		<b>18.600</b>
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	0		18.600	18.600
<b>AKTİF TOPLAM</b>		<b>3.431.000</b>		<b>3.417.400</b>
<b>III. KISA VADELİ BORÇLAR</b>		<b>328.000</b>		
<b>TİCARİ BORÇLAR</b>		310.000		<b>299.750</b>
SATICILAR	310.000			310.000



ERTELENEN FAZ GİDERLER (-)			- 10.250	-10.250
<b>DİĞER BORÇLAR</b>		0		
ORTAKLARA BORÇLAR	0			
<b>ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜ</b>		<b>12.000</b>		<b>12.000</b>
<b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLAR</b>		<b>6.000</b>		<b>6.000</b>
VERGİ KARŞILIKLARI	6.000			6.000
<b>IV. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>				
<b>ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	0		14.210	<b>14.210</b>
<b>V ÖZ KAYNAKLAR</b>		<b>3.103.000</b>		<b>3.085.440</b>
SERMAYE		3.000.800		<b>3.000.800</b>
ÖDENMİŞ SERMAYE	2.600.800			2.600.800
SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARK	400.000			400.000
<b>KAR YEDEKLERİ</b>		2.200		<b>2.200</b>
YASAL YEDEKLER	2.200			2.200
<b>GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>				
<b>DÖNEM NET KARI</b>		100.000		82.440
<b>PASİF TOPLAM</b>		<b>3.431.000</b>		<b>3.417.400</b>

### 9. Cari Dönem (31.12.2010) Bilanço ve Gelir Tablosu Hazırlanması İçin Örnek Uygulama

İşletmenin 31.12.2010 tarihli bilanço ve gelir tablosuna ait yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

1. Ticari alacakların incelenmesi sonucunda, işletmenin şüpheli duruma ticari alacak tutarı 70.000 TL olduğu tespit edilmiştir (2009 yılı şüpheli alacak tutarı 15.000 TL'ydi. 2010 yılındaki incelemelerde avukat mektubu ve tahsilat vadesi dikkate alınmıştır).
2. Şüpheli ticari alacaklardan geriye kalan ticari alacaklara TMS 39 kapsamında reeskont uygulanmış ve bunun sonucu reeskont tutarı 63.000 TL hesaplanmıştır.
3. İşletme yönetim faaliyetlerini yürütmek için 250.000 TL tutarında bir bina satın almış, TMS 16 kapsamında yapılan incelemede arsa payının 100.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
4. İşletmenin duran varlıkları incelendiğinde, özel maliyetlerin tamamının (190.000 TL) demirbaş olduğu tespit edilmiştir. İşletme normal amortisman yöntemi uygulamıştır. TMS 16 kapsamında izin verilen kıst amortisman uygulanmış olup, birikmiş amortisman tutarı 110.000 TL olarak hesaplanmıştır. 2010 yılında 30.000 TL'lik maliyet değerli birikmiş amortismanın 6.000 TL olan demirbaş 20.000 TL ye satılmıştır. Satılan demirbaşın kıst amortismanına göre düzeltilmiş amortisman tutarı 4.600 TL'dir.

5. İşletmenin kuruluş ve örgütlenme gideri 3.000 TL olduğu ve maddi olmayan varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırdığı ve TMS 38 e göre haklar için kıst amortisman tutarı 3.000 TL'dir.
6. İşletme tarafından kıdem tazminatı ayrılmamış olduğu belirlenmiş ve TMS 19 kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemine göre 3.800 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.
7. 2009 yılı karından 2.200 TL yasal yedek ayrılmıştır.
8. Satıcılara 10.250 TL reeskont ayrılmıştır.
9. Hisse senetlerinin yıl sonu değeri 22.000 TL'dir.

#### 1. Şüpheli Alacaklar

Alacakların hesaplanmasında, vergi usul kanununa göre, şirketler yalnızca dava açarak yasal takibe aldıkları ticari alacaklarına karşılık ayırabilmektedir. TFRS'ye göre ise, şirketler tahsil edemeyeceğini düşündüğü her türlü alacağına karşılık ayırabilmektedir. Bu durumda, işletmeler alacaklarını analiz ederek, ilgili müşterilerden tahsil kabiliyeti bulunmayanlara karşılık ayrılmaları gerekmektedir (Alpman, 2008: 10).

Şüpheli alacaklarla ilgili yapılan incelemede 70.000 TL tutarında alacak şüpheli hale gelmiştir. Bunun içinde yer alan 15.000 TL'lik şüpheli ticari alacak 2009 yılına aittir. Bu nedenle cari dönemin gelir tablosu 55.000 TL kaydedilecektir. Çünkü 15.000 TL, 570 GEÇMİŞ YIL KARLARI içinde yer almaktadır.

<hr/>	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	70.000.-
120 ALICILAR	70.000.-
Şüpheli ticari alacak nedeniyle	
<hr/>	
654 KARŞILIK GİDERİ	55.000.-
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	15.000.-
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	70.000.-
Şüpheli ticari alacak karşılığı nedeniyle	
<hr/>	

#### 2. Alacak Reeskontu

Vergi usul kanununa göre, sadece senetli alacaklar reeskontta tabidir. TFRS 39'a göre ise, şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olduğundan bu alacakların tamamı reeskonta tabidir (Alpman, 2008: 9).

Reeskont çalışmaları sonucunda bulunan tutar 63.000 TL'dir. Bunun 35.000 TL'si 2009'a aittir.  $63.000 - 35.000 = 28.000$  cari döneme aittir. 28.000 TL cari dönemle ilgili olduğu için 600 YURT İÇİ SATIŞLAR la ilgilidir. Çünkü alacaklar satışlarla ilgilidir ve satışlarda vade farkı vardır.

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	28.000.-
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	35.000.-
124 ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ	63.000.-
Reeskontla ilgilidir	

### 3. Arazi ve Arsalar

TMS 16'ya göre eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte satın alınmışsa ödenen bedel arsa ve bina için ayrılmalı ve sadece bina amortismanına tabi tutulmalıdır (Örten, 2011: 208).

250 ARAZİ VE ARSALAR	100.000.-
252 BİNALAR	100.000.-
Yeniden sınıflandırma ile ilgili	

### 4. Yeniden Sınıflandırma

Yapılan incelemede özel maliyetlerin demirbaş olduğu tespit edilmiştir.

255 DEMİRBAŞLAR	190.000.-
264 ÖZEL MALİYETLER	190.000.-
Yeniden sınıflandırma	

### Amortisman Düzeltmesi

Dönemin Amortismanı

+ 2010 /12 birikmiş amortisman

- 2009 /12 birikmiş amortisman

+ Satışların amortismanı

Düzeltilmiş dönem amortismanı	= 110.000 – 80.000 + 4.600	= 34.600
İşletme dönem amortismanı	= 50.000 – 40.000 + 6.000	= 16.000
Dönem gideri	= 34.600 – 16.000	= 18.600
Demirbaş Satışına Ait Satışların Düzeltilmesi		
Demirbaş satış kârı /zararı	= 20.000 – (30.000 – 6.000)	= 4.000 zarar
Düzeltilmiş kar/zarar	= 20.000 – (30.000 – 4.600)	= 5.400 zarar
Fark	= 5.400 – 4.000	= 1.400
<hr/>		
570 GEÇMİŞ YIL KARI		40.000.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		18.600
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		1.400.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		60.000.-
Amortisman düzeltmesi		
<hr/>		

#### 5. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

TMS 16'ya göre kuruluş ve örgütlenme giderleri, maddi duran varlık kaleminin maliyetine dâhil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalardır. Başlangıç maliyetleri, tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar, yeni ürün ve süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar gibi maliyetler kuruluş ve örgütlenme giderlerini oluşturmaktadır (Gençoğlu, 2007: 230). Kuruluş ve örgütlenme giderleri 3.000 TL'dir. 2009 yılında giderleştirilmiştir. Dolayısıyla geçmiş yıl zararları içerisinde yer aldığından cari dönem gideri olarak dikkate alınmayacaktır.

570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		3.000.-
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ		3.000.-
Kuruluş giderleri ile ilgili		
<hr/>		

#### Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili amortisman

Düzeltilmiş amortisman	= 3.000 – 1.200 + 0	= 1.800
İşletme dönem amortismanı	= 90.000 – 60.000 + 0	= 30.000
Dönem geliri	= 30.000 – 1.800	= 28.200

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	87.000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARILARI		58.800.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		28.200.-
Amortisman düzeltmesi		

#### 6. Gider Borçları

Diğer alacaklar ve borçlar incelendiğinde, işletmenin ilişkili tarafların almış olduğu görülmektedir. Bu nedenle bu tutarların TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standart gereğince ilişkili taraflara borç olarak bilançoda ayrı bir hesapta tek kaleme gösterilmektedir. (Bayrı, 2010: 109)

331 ORTAKLARA BORÇLAR	40.000.-	
330 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR		40.000.-
Yeniden sınıflandırma nedeniyle		

#### 7. Satıcılar

Reeskont çalışmaları sonucunda bulunan tutar 15.000 TL dir. Bunun 10.250 TL si 2009'a aittir.  $15.000 - 10250 = 4.750$  cari döneme aittir. 4.750 TL cari dönemle ilgili olduğu için aşağıdaki kayıt yapılır.

324 ERTELENEN FAİZ GİDERİ	10.250.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARI		10.250.-
Satıcılarla ilgili reeskont		

#### 8. Kıdem Tazminatı

TMS 19'a göre kıdem tazminatı işçinin son aldığı brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Her 365 günlük süre, hesaplamada bir yıl olarak dikkate alınmaktadır. Kıdem tazminatı hesabında ücret dışındaki parasal hakların son bir yılda ödenen toplamının 365'e bölünmesi suretiyle sonuca gidilmesi gerekir. Artan süreler ise orantı yapılarak kıdem tazminatı hesabına yansıtılır (Pamukçu ve Pamukçu, 2011). TMS 19 kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak 3.800 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ	3.800.-	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		3.800.-
Kıdem tazminatı karşılığı		

#### 9. Hisse Senetleri

2009 yılında hisse senedi artış değeri 2.000 TL'dir. 2010 yılında ise hisse senedi değer artışı ise 2.000 TL'dir. Fark  $2.000 - 2.000 = 2.000$  TL'dir.

110 HİSSE SENETLERİ	2.000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARI		2.000.-
Hisse senetleri ile ilgili		

#### 10. Kâr Dağıtımı

İşletme tarafından geçmiş yıl karı içinde yer alan 31.12.2009 tarihli 100.000 TL'lik kar cari dönem yasal yedek olarak ayrılan 2.200 TL'nin çıkarılması ile bulunur.  $100.000 - 2.200 = 97.800$  TL düzeltmeler sonucu bulunan 570 Geçmiş Yıl karları içinde mevcuttur.

Geçmiş yıl karının dağıtımı söz konusu olduğunda bu kar tutarı, düzeltilmiş geçmiş yıl karı içinde olduğu için yasal yedekler 2.200 TL'lik artış, geçmiş yıl karı ile ilişkilendirilmelidir.

#### 570 Geçmiş Yıl Karları

15.000	100.000
35.000	58.800
40.000	2.000
3.000	10.250
2.200	4.390
<b>95.200</b>	<b>175.440</b>
<b>Bakiye = 80.240</b>	

**Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri**

Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili hesaplama ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

<b>Ertelenen Vergi Varlıkları</b>	<b>Toplam Geçici Fark</b>	<b>Ertelen Vergi</b>
Şüpheli ticari alacak karşılığı	70.000	14.000
Alacakların yaşlandırılması	63.000	12.600
Maddi duran varlık amort. Düzeltmesi	60.000	12.000
Kuruluş ve örg. giderinin aktiften çıkarma	3.000	600
Kıdem tazminatı karşılığı	3.800	760
<b>Toplam ertelenen vergi varlıkları</b>	<b>199.800</b>	<b>39.960</b>
<b>Ertelenen Vergi Yükümlülükler</b>		
Hisse senetleri gerçeğe uygun değer	2.000	400
Satıcılar için reeskont	10.250	2.050
Maddi olmayan dur. var. Amort. Düzeltme	87.000	17.400
<b>Toplam ertelenen vergi yükümlülüğü</b>	<b>87.000</b>	<b>19.850</b>
<b>Net Vergi Varlığı</b>	<b>112.800</b>	<b>20.110</b>

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	39.960.-	
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		19.850.-
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		4.390.-
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLAR		15.720.-
Ertelenen vergi karşılığı nedeniyle		

TRFS'ye göre yapılan yeniden sınıflandırma ve düzeltme işlemleri sonucu 31.12.2010 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP ADI	CARİ DÖNEM 31.12.2010		UFRS Düzeltme	UFRS Bilanço
<b>1.DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>3.256.000</b>		
<b>HAZIR DEĞERLER</b>		<b>256.000</b>		<b>256.000</b>
KASA	56.000		0	56.000
BANKALAR	200.000		0	200.000
<b>MENKUL KIYMETLER</b>		<b>20.000</b>		<b>22.000</b>
HİSSE SENETLERİ	20.000			20.000
HİSSE SENEDİ DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI			2.000	2.000
<b>TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>2.100.000</b>		<b>1.967.000</b>
ALICILAR	2.100.000		-70.000	2.030.000
ERTELEN FAİZ GELİRLERİ (-)			-63.000	-63.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	300.000		70.000	370.000
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIKLARI (-)	-300.000		-70.000	-370.000
<b>STOKLAR</b>		<b>880.000</b>		<b>880.000</b>
TİCARİ MALLAR	880.000			
<b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>				

<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>539.800</b>		
<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		<b>390.000</b>		<b>520.000</b>
ARAZİ VE ARSALAR			100.000	100.000
BİNALAR	250.000		-100.000	150.000
TAŞITLAR	40.000			40.000
DEMİRBAŞLAR	150.000		190.000	340.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	-50.000		-60.000	-110.000
<b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>		<b>141.000</b>		<b>35.000</b>
HAKLAR	38.000			38.000
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	3.000		-3.000	0
ÖZEL MALİYETLER	190.000		-190.000	0
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-90.000		87.000	-3.000
<b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>				<b>39.960</b>
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI			39.960	39.960
<b>GELECEK YIL. AİT GİD. VE GELİR TAH.</b>		<b>8.800</b>		<b>8.800</b>
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	8.800			
<b>AKTİF TOPLAM</b>		<b>3.795.800</b>		<b>3.728.760</b>
<b>III. KISA VADELİ BORÇLAR</b>		<b>333.000</b>		
<b>TİCARİ BORÇLAR</b>		<b>260.000</b>		<b>249.750</b>
SATICILAR	260.000			<b>260.000</b>
ERTELENEN FAİZ GİDERİ			-10.250	<b>-10.250</b>
<b>DİĞER BORÇLAR</b>		<b>40.000</b>		<b>40.000</b>
ORTAKLARA BORÇLAR	40.000		-40.000	0
İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR			40.000	40.000
<b>ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜ</b>		<b>18.000</b>		<b>18.000</b>
<b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLAR</b>		<b>15.000</b>		<b>15.000</b>
VERGİ KARŞILIKLARI	15.000		0	
<b>IV. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>				<b>3.800</b>
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			3.800	3.800
<b>DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR</b>				
ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ			19.960	19.960
<b>V ÖZ KAYNAKLAR</b>		<b>3.462.800</b>		<b>3.382.360</b>
SERMAYE		3.000.800		3.000.800
ÖDENMİŞ SERMAYE	2.600.800			2.600.800
SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARK	400.000			400.000
<b>KAR YEDEKLERİ</b>		<b>12.500</b>		<b>12.500</b>
YASAL YEDEKLER	12.500			
<b>GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>		<b>97.800</b>		
GEÇMİŞ YIL KARI			-97.800	
<b>DÖNEM NET KARI</b>		<b>351.700</b>		<b>288.820</b>
<b>PASİF TOPLAM</b>		<b>3.795.800</b>		<b>3.728.760</b>

TFRS ye göre yapılan düzeltme işlemler sonucu 31.12.2010 tarihli cari gelir tablosu aşağıdaki gibidir:



**Gelir Tablosu (TL)**

KODU	HESAP ADI	CARİ DÖNEM (TL) 01.01.2010 – 31.12.2010		UFRS DÜZELTME	31.12.2010
A	BRÜT SATIŞLAR	1.759.200			<b>1.731.200</b>
	YURT İÇİ SATIŞLAR	1.759.200		-28.000	1.731.200
C	NET SATIŞLAR		1.759.200		<b>1.731.200</b>
D	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-900.000	- 900.000		-900.000
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		859.200		<b>831.200</b>
E	FAALİYET GİDERLERİ (-)		-300.000		<b>-294.200</b>
	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ(-)	-200.000			-200.000
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-100.000		5.800	-94.200
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		559.200		<b>537.000</b>
F	DİĞER FAA.OLAĞAN GEL VE KARLAR		73.400		73.400
	FAİZ GELİRİ	900			900
	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	46.000			46.000
	KAMBIYO KARLARI	16.000			16.000
	FAAL.İLE İLGİLİ DİĞ. OLA.GELİR VE KARLAR	10.500			10.500
G	DİĞ.FAAL. OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR		-251.000		<b>-306.000</b>
	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-240.000		-55.000	-295.000
-	KAMBIYO ZARARLARI (-)	- 11.000			-11.000
H	FİNANSMAN GİDERLERİ		<b>-10.000</b>		<b>-10.000</b>
	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	-10.000			-10.000
I	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		2.600		2.600
	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	2.600			
J	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-7.500	-1.400	<b>-8.900</b>
	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-7.500		-1.400	-8.900
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI				288.100
K	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KAR(-)		-15.000	15.720	720
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		351.700		288.820

**Gelir Tablosunun Yeniden Sınıflandırılması**

Benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar netleştirilerek raporlanmaktadır. Bu kazanç ve kayıplar, kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararlar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç ve kayıplardır. Söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilmektedir (TMS 1/35. Prgf). İşletme, bir TFRS zorunlu tutmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderlerini netleştiremez (TMS 1/32 prgf).

**Faiz gelirlerinin finansman geliri olarak sınıflandırılması**

/		
642 FİNANSMAN GELİRLERİ	900.-	
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERİ		900.-
Faiz gelirinin taşınması nedeniyle		
/		

**Kur farkı gelirinin finansman geliri olarak sınıflanması**

/		
646 KAMBIYO KARLARI	16.000.-	
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERİ		16.000.-
Kur farkının taşınması nedeniyle		
/		

**Kur farkı giderinin finansman gideri olarak sınıflanması**

/		
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERİ	11.000.-	
656 KAMBIYO ZARARLARI		11.000.-
Kur farkı giderinin taşınması nedeniyle		
/		

Olağandışı gelir ve giderler olağan gelir ve giderlere aktarılmalıdır.

Bir işletme, TMS 1'e göre, hiçbir gelir veya gider kalemini kapsamlı gelir tablosunda veya bireysel gelir tablosunda ya da dipnotlarında olağan dışı kalemler olarak gösterememektedir (TMS 1/87 prgf).

/		
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	2.600.-	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.600.-
Olağandışı gelirlerin olağan gelire taşınması nedeniyle		
/		

/		
659 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	8.900.-	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		8.900.-
Olağandışı giderlerin olağan giderlere taşınması		
/		

TFRS ye göre yapılan düzeltme ve yeniden sınıflandırma işlemleri sonucunda 31.12.2010 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

### Gelir Tablosu (TL)

KODU	HESAP ADI	CARİ DÖNEM 01.01.2010 – 31.12.2010		UFRS DÜZELTME	31.12.2010
A	BRÜT SATIŞLAR	1.759.200			<b>1.731.200</b>
	YURT İÇİ SATIŞLAR	1.759.200		-28.000	1.731.200
C	NET SATIŞLAR		1.759.200		<b>1.731.200</b>
D	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-900.000	- 900.000		-900.000
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		859.200		<b>831.200</b>
E	FAALİYET GİDERLERİ (-)		-300.000		<b>-294.200</b>
	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ(-)	-200.000			-200.000
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-100.000		5.800	-94.200
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		559.200		<b>537.000</b>
F	DIĞER FAA.OLAĞAN GEL VE KARLAR		73.400		<b>59.100</b>
	FAİZ GELİRİ	900		-900	0
	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	46.000			46.000
	KAMBIYO KARLARI	16.000		-16.000	0
	FAAL İLE İLGİLİ DIĞ. OLA.GELİR VE KARLAR	10.500		2.600	13.100
G	DIĞ.FAAL. OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR		-251.000		<b>-295.000</b>
	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-240.000		-55.000	-295.000
-	KAMBIYO ZARARLARI (-)	- 11.000		11.000	0
H	FİNANSMAN GİDERLERİ		<b>-10.000</b>		<b>-4.100</b>
	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	-10.000		5.900	-4.100
	FAAL İLE DIĞ.OLAĞ. GİD.VEZAR			-8.900	-8.900
I	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		2.600		0
	DIĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	2.600		-2.600	0
J	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-7.500	7.500	<b>0</b>
	DIĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-7.500		7.500	0
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI				288.100
K	DÖNEM KARI VERGİ VE DIĞER YASAL YÜK KAR(-)		-15.000	15.720	720
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		351.700		288.820

### Öz kaynak Değişim Tablosunun Hazırlanması

Gelişim İşletmesinin hazırlanan dönem sonu bilanço ve gelir tablosunu kullanılarak UFRS'ye uyumlu öz kaynak değişim tablosu hazırlanmaktadır.

**Öz kaynak Değişim Tablosu (TL)**

	<b>Dönem Sonu</b>	<b>Dönem Başı</b>	<b>Fark</b>
Dönem Başı Öz Kaynak	3.382.360	3.085.440	296.920
Sermaye	3.000.800	3.000.800	0
Ödenmiş Sermaye	2.600.800	2.600.800	0
Sermaye Düzeltme Olumlu Fark	400.000	400.000	0
Kar yedekleri	12.500	2.200	(-)10.500
Geçmiş Yıl Karı	80.240	82.440	2.200
<b>Dönem Karı</b>			<b>288.820</b>

UFRS'ye göre yapılan düzeltmeler sonundan net kardaki değişikliklerin raporlanması aşağıdaki tabloda görülmektedir.

**Net Kârdaki Değişim Raporu (TL)**

	<b>Cari Dönem</b>	<b>UFRS</b>	<b>Fark</b>
Net Kar	-	-	351.700
Brüt Satış Kar	1.759.200	1.731.200	(-)28.000
Faaliyet Giderleri	300.000	294.200	5.800
Karşılık Giderleri	240.000	295.000	(-)55.000
Olağandışı Gider	7.500	8.900	(-)1.400
Dönem Karı Vergi Yasal Yükümlülükleri	-1.500	15.720	15.720
<b>Dönem Karı</b>	-	-	<b>288.820</b>

**Nakit Akış Tablosunun Hazırlanması**

Gelişim işletmesinin dönem sonu bilançosu ve gelir tablosu sonuçlarına göre UFRS'ye uyumlu nakit akış tablosu hazırlanmaktadır. Dönemde gerçekleşen faaliyetlerle ilgili bazı bilgiler:

1. İşletme 218.600 TL temettü dağıtmıştır.
2. İşletmenin dönem düşen amortisman gideri 31.800 TL olarak hesaplanmıştır.

**TMS 7'ye Göre Nakit Akış Tablosu (TL)**  
**(Direkt Yönteme Göre)**

<b>A) İŞLETME FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI (+,-)</b>			<b>(1.304.000)</b>
<b>a)</b>	<b>Gelirlerden Nakit Girişi</b>		<b>571.200</b>
1)	Satışlardan Nakit Girişi	541.200	
2)	Diğer Gelirlerden Nakit Girişi	30.000	
<b>b)</b>	<b>Giderlerden Nakit Çıkışı</b>		<b>(1.875.200)</b>
1)	Satışların Maliyetinden Nakit Çıkışı	(1.580.000)	
2)	Faaliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı	(262.200)	
3)	Finansman Giderlerinden Nakit Çıkışı	(4.100)	
4)	Vergi Ödemeleri		
5)	Diğer Giderlerden Nakit Çıkışı	(18.500)	
6)	diğer faal. nakit çıkışı (hisse senedi alımı)	(10.000)	
<b>B) YATIRIM FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI</b>			<b>(271.400)</b>
<b>a)</b>	<b>Yatırım Faaliyeti Nakit Girişi</b>		<b>20.000</b>
1)	Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		
2)	Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi	20.000	
3)	Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		
4)	Diğer Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		
5)	Geri Alınan Avanslardan Nakit Girişi		
6)	Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi		
<b>b)</b>	<b>Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı</b>		<b>(291.400)</b>
1)	Mali Duran Varlık alışında Nakit Çıkışı		
2)	Maddi Duran Varlık alışında Nakit Çıkışı	290.000	
3)	Maddi Olmayan Duran Varlık alışında Nakit Çıkışı		
4)	Diğer Duran Varlık alışında Nakit Çıkışı		
5)	Verilen Avanslardan Nakit Çıkışı		
6)	Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı	1.400	
<b>C) FİNANSMAN FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI</b>			<b>(178.600)</b>
<b>a)</b>	<b>Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi</b>		<b>40.000</b>
1)	Kısa Vadeli Mali Borçlardan Nakit Girişi		
2)	Uzun Vadeli Mali Borçlardan Nakit Girişi		
3)	Sermaye Artışından Nakit Girişi		
4)	Hisse Senedi İhraç Primlerinden Nakit Girişi		
5)	Diğer Finansman Faaliyetlerinden Nakit Girişi	40.000	
<b>b)</b>	<b>Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı</b>		<b>(198.600)</b>
1)	Kısa Vadeli Mali Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı		
2)	Uzun Vadeli Mali Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı		
3)	Sermaye Azalışından Nakit Çıkışı		
4)	Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı	(218.600)	
5)	Diğer Finansman Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı		
<b>D) YABANCI PARALI İŞLEMLERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+,-)</b>			
<b>a)</b>	<b>Dönem Başı Nakit Mevcuduna Etkisi (+,-)</b>		
<b>b)</b>	<b>Dönem Sonu Nakit Mevcuduna Etkisi (+,-)</b>		
<b>E) DÖNEM İÇİ NAKİT AKIŞI (+,-) (A+B+C+D)</b>			<b>(1.754.000)</b>
<b>F) DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>			<b>2.010.000</b>
<b>G) DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (E+F)</b>			<b>256.000</b>

## Hesaplamalar

Satışların Nakit Girişi	= Satışlar – Alacaklardaki Artış
Satışların Nakit Girişi	= 1.731.200 – 1.190.000 = 541.200
Diğer Gelirler Nakit Girişi	= Faiz Geliri + Kambiyo Karları + Faal. ile İlgili Diğer Gelirler + Olağandışı Gelirler
Diğer Gelirler Nakit Girişi	= 900 + 16.000 + 10.500 + 2.600 = 30.000
Satışların Maliyeti	= Satılan Malın Maliyeti + Stoklardaki Artış + Ticari Borçlardaki Azalış
Satışların Maliyeti	= 900.000 + 630.000 + 50.000 = 1.580.000
Faaliyet Giderleri	= Faaliyet Giderleri – Amortisman Gideri
Faaliyet Giderleri	= 294.200 – 31.800 = 262.400
Diğer Nakit Çıktıları	= Kambiyo Zararı + Olağandışı Gider – MDV Satış Zararı Düzeltimi
Diğer Nakit Çıktıları	= 11.000 + 8.900 – 1.400 = 18.500

## 9. Sonuç

Finansal tablo analizleri, UFRS'lerle birlikte farklı bir bakış açısı kazanmıştır. UFRS'lerde muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağından daha önemli olan finansal tabloların hazırlanmasıdır.

TFRS'nin gelmesiyle, finansal tabloların sunulması için hazırlanan muhasebe kayıtlarında da bazı değişiklikler ortaya çıkacaktır. Tek Düzen hesap planına göre TFRS'ler raporlanırsa, finansal tabloların hazırlanması sorunlar ortaya çıkacaktır.

Türkiye'deki bazı işletmeler yurt dışına finansal yatırım yapmaktadır. Bundan dolayı Türkiye'nin UFRS ile uyumlu raporlamaya geçmesi, Türkiye'yi dünya ile bütünleştirecektir. Başka bir ifadeyle muhasebenin dünyada kullanılan bir ortak dili olacaktır. Bu durumda UFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin yurt dışına yatırım yapmaları ve yurt dışındaki işletmelerin Türkiye'de yatırım yapmaları kolaylaştırılmaktadır (Terzi, 2008: 128).

Bu makalenin amacı, Tek Düzen Hesap Planına hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun UFRS'ye uyumlu hale getirilmesi için yapılan değişiklikleri göstermektedir. Çalışmadaki örnek uygulamada, Tek Düzen Hesap Planına göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosu UFRS'ye uyumlu hale getirilmektedir. UFRS'ye uyumlu hale getirilmesi için

gerekli düzeltme işlemleri ve muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Bu değişiklikler doğrultusunda UFRS'ye uyumlu finansal tablolar düzenlenmektedir. Elde edilen bilanço ve gelir tablosu doğrultusunda nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosu hazırlanmaktadır.

### Kaynakça

- Alpman, D. (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, *Deloitte Türkiye*, <[www.denetimnet.net/UserFiles/.../UFRS%20Genel%20Bakış.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/.../UFRS%20Genel%20Bakış.pdf)>, 23.09.2012.
- Akgül Ataman, B. & C. Çakıcı & G. Gökçen (2006), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, 1 Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Aksoy, T. (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarına Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazından Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 71, İstanbul.
- Bayır, O. (2010), “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsam ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, İstanbul.
- Demir, V. (2009), *TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar Sunum Muhasebeleştirme ve Ölçme Açıklamalar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- IFRS (2009), “Modül 6- Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar”, IFRS Vakfı: *IFRS for SMEs Eğitim Materyali*, İstanbul.
- Kargın, M., R. Aktaş (2011), “Türkiye muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, İstanbul.
- Köse, Y. (2009), *TMS 1 / Finansal Tabloların Sunuluşu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Ed: S. Necdet & S. Şengel & B. Öztürk) Ankara.
- Örten R. & H. Kaval & A. Karapınar (2011), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkan S. & E. Erdener (2009), “Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Özellikli Alanlar”, *Muhasebe Gündemi*, <[dosya.izsmmmo.com/documan/.../serdar\\_ozkan\\_ece\\_erdener.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/.../serdar_ozkan_ece_erdener.doc)>, Eylül 2009, İzmir.
- Terzi, S. & İ. Şen Kıymetli & F. Bülbül (2008), “UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 90, İstanbul.
- TMSK (2011), “TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.

- TMSK (2011), “TMS 7: Nakit Akışı Tabloları”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 12 Gelir Vergileri”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 16: Maddi Duran Varlıkları”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 18 Hâsılat”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.
- TMSK (2011), “TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, *Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Ankara.