

Çam Sakızı Çoban Armağanı

**MUHASEBECİLER
İÇİN**

TMS-TFRS

**UYGULAMA
REHBERİ**

GİRİŞ

Prof.Dr. Recep Pekdemir
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakóltesi
Öđretim Üyesi

İstanbul, Kasım 2008

DİKKAT

Bu çalışma kapsamında ele alınan konuları bilenler, bildiğini iddia edenler, bildiğini sananlar, bu çalışma ile ilgilenmemelidir. Aksi halde, bu çalışma kendilerinde “baş ağrısı” veya “mide bulantısı” yapabilir. Önceden duyurulur.

TELİF HAKKI

Bu çalışma ile ilgili her türlü hak, yazara aittir. Bu çalışma değiştirilmeden ve ilk haliyle, her türlü araç ile çoğaltılabilir ve paylaşılabilir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları, bu çalışmayı orijinal haliyle yeniden basabilir, üyelerine ve stajyerlerine dağıtabilir.

Bu çalışmadan faydalanıp, kendisini yükümlü hissedenler, bir yerlere ağaç fidanı dikebilir veya bir yerlerde bir çocuk okutabilir.

ÖNDEN BİRKAÇ SÖZ

Her çalışmada, çalışmanın başında önden birkaç söz söylemek, o çalışmanın okuyucusuna sağlayacağı yararını arttırdığı söylenir. Ben de bu doğrultuda önden birkaç kelime ile bazı mesajlar vermek istedim. Sürç-ü lisan sayarsanız, şimdiden affola...

İzninizle, geçmiş yıllarda kaybettiğimiz değerli sanatçımız Sevgili Barış Manço'nun "Müsadenezle Çocuklar" şarkısının ilk dörtlüğünü hatırlayarak söze başlayayım.

*"Bir sabah baktım ne göreyim, bizim sokakta şenlik var
Büyükler kös kös otururken, adam oluvermiş çocuklar
Patlamaz olmuş tüfekler, gelmiş karamürsel sepetler
Tren kalkmış gitmekte, hadi geçmiş olsun birilerine"*

Sevgili Barış Manço, bu dörtlüğü ile acaba ne demek istemişti? Kimlere nasıl bir mesaj vermişti veya vermek istemişti?

Diyebilirsiniz ki bu dörtlüğün konumuz ile ne ilgisi var? Ayrıca yine diyebilirsiniz ki, biz sizi "yelken yapıyor" diye biliyorduk, siz de nereden çıktınız?

Doğrudur bir süredir, "kartal" misali ortalıkta yoktum, ya da öyle varsayılıyordum. Bir de ne göreyim, bizim sokakta da şenlik var. "UFRS treni" kalkmış gitmekte. Şimdi, biz de "geçmiş olsun" diyelim mi, birilerine?

Bu çalışma, Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından Kasım 2008'de Antalya'da düzenlenen bir sempozyumdan dönerken, tesadüfen İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Yahya Arıkan ile yaptığımız seyahatteki konuşmalarda ortaya çıktı.

Her meslekte meydana gelen gelişmeler, o mesleğin mensuplarından bazılarında fırsatlar sunabilir, bazılarında da tam tersine tehditler ve tehlikeler. Şimdilerde UFRS rüzgârı esiyor, bundan birkaç yıl önce "Enflasyon Düzeltmesi" rüzgârı esmişti. Şimdilerde esen bu UFRS rüzgârı, "kimlere fırsatlar sunuyor", "kimlerin ekmeğine yağ sürüyor", kartal misali ortalıkta olmadığı dönemlerde hep bunları gözlemeye çalıştım. Birileri UFRS rüzgarını bir rantıye kapısına dönüştürmüş, tezgahını kurmuş işletiyor, olan çilekeş muhasebe meslek mensuplarına oluyor. *Büyüyen ve gelişen işletmeler, birer birer muhasebe meslek mensubunun elinden büyük muhasebe ve denetim firmalarına doğru gidiyor.*

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 65'inci maddesinde; muhasebe defterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması ve Tasarı'nın 88'inci maddesi 1'inci fıkrasında yer alan "...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar" hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlerin yasalaşacağı beklentilerim arasındadır. Bu doğrultuda profesyonel muhasebe meslek mensupları bu düzenlemelerde yer alan hizmetleri verebilecek düzeyde hazır olmalıdır. Bu bağlamda "çam sakızı çoban armağanı" olarak ben de bu çalışmayı ilgililerle paylaşmak istedim. Bu çalışma belki de "sokağı boş bırakmamak" açısından da ufak bir katkı olarak ele alınabilir.

Bu çalışma, muhasebe faaliyetleri bürolarda gerçekleştirilen, "mikro" ve "küçük" işletme diyebileceğimiz işletmelerin finansal pozisyon ve finansal performanslarının paydaşlarına raporlanmasında TMS – Türkiye Muhasebe Standartları / TFRS – Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak nasıl raporlanabileceğini ortaya koymak için hazırlandı.

Bu doğrultuda, bu çalışmada okuyucuya "küpe olması" için yeni kavramlar, yaklaşımlar ortaya kondu. Benzerini Enflasyon Düzeltmesi uygulamalarında da yapmıştım. Mesela, "Genişletilmiş Yeniden Değerleme" demiştim. Benzerlerini bu çalışmada da bulacaksınız. Lütfen aramayın, başka ortamlarda bulamayacaksınız.

Hemen belirtelim ki işletme büyüklüğü ne olursa olsun, o işletme sadece vergi idaresine finansal raporlamada bulunuyorsa, o işletmenin TMS-TFRS ilkelerine uygun finansal raporlama yapmasına şimdilik gerek veya gereksinim yoktur. Çünkü maliye idaresinin böyle bir talebi veya hevesi şimdilik yoktur.

Bu çalışmanın gizli bir hedefi vardır: TMS-TFRS ortamında finansal raporlama yapmanın çok da zor olmadığını, dolayısıyla fazla endişe etmeye gerek olmadığını göstermek.

Çalışmanın okuyucularına yararlı olması dileğiyle,

Recep Pekdemir
İstanbul, Kasım 2008

UFRS DİYE DİYE...

Enflasyon muhasebesi diye diye, nihayet 5024 sayılı Enflasyon Düzeltmesi Kanunu'nu 2003 yılının sonunda çıkardık ve 2004 yılında uygulamaya koyduk. Bunu ülke olarak niçin gerçekleştirdik? Bu uygulamadan ne kazandık, ne kaybettik? Doğrusu bu konuda bilimsel bir çalışmaya rastlamadım. Yasal otoritelerden bu konuda bir açıklama da duymadım.

Geriye dönüp olup bitenleri hatırlayalım. Enflasyon düzeltmesi, yasalasmadan önceki yıllarda çeşitli kesimlerce sıkça söz ediliyordu ve 2004 yılından önce bazı kesimlerce özlemle (!) beklendiği, bunların sonunda “enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi” uygulamaları bilindiği gibi 2004 yılı boyunca etkili oldu.

Böylece bazı kesimler çok istedikleri “enflasyon muhasebesi”ni sonunda kavuşmuş ve uygulamış oldular. Ancak öyle bir enflasyon muhasebesine kavuştular ki, kavuştukları “acaba bekledikleri miydi” veya “getirilen düzenleme beklenen düzenleme miydi” doğrusu bunu ben de şahsen henüz anlamış değilim.

Üzülerek belirtmeliyim ki, Enflasyon Düzeltmesi ile ilgili olarak 2004 yılında oynanan rant elde etme oyunları, gözlemlerime göre, şimdilerde UFRS adı altında yeniden sahnelenmeye başladı. Nasıl mı?

- a) Öncelikle bu konuyu bir rant aracı olarak kullanmak isteyen kesimler, UFRS'ni ülkemiz işletmelerine ve konuyla uzaktan veya yakından ilgisi olan kesimlere, bir “zorunluluk” olarak aktarmaya başladı.
- b) Bilen ya da bilmeyen bu konularda eğitim semineri benzeri çalışmalar yapmaya başladı.
- c) Bilen ya da bilmeyen bu konularda kitap, makale vb çalışmaları ortaya koymaya başladı.
- d) Bilen ya da bilmeyen bu konularda özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde alternatif finansal raporlama hizmetleri adı altında danışmanlık hizmeti vermeye başladı.
- e) Bazı yazılım firmaları, işletmecilik ile ilgili yazılımlarının UFRS konularına uyumlu olduğunu öne sürmeye başladı.

Tüm bunlar, edindiğimiz izlenimler ve gözlemlerdir. *Bilenlerin, konu ile ilgili seminer yapmasına, kitap, makale vb yayınlamasına, işletmelere alternatif raporlama hizmeti vermesi asla bir sözümüz olamaz. Tabii ki sahip oldukları bilgilerin ve deneyimlerin, başkalarına çeşitli yollarla ve bedeli mukabili aktarılmasına oldukça saygı göstermemiz gerekir.* Sözümüz konu ile ilgili tam bilgiye sahip olmadan konu ile ilgili ahkâm kesenlerdir. Yine sözümüz, bilenlerin konuyu, kötüye kullanmalarına, yani rant kapısı haline getirmeye çalışanlardır.

Geçtiğimiz günlerde Fakültemiz son sınıf öğrencilerinden oluşan bir grup ile Uluslar arası Finansal Raporlama Dersini gerçekleştiriyordum. Bu derste, dersi alan öğrencilerin her biri IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlardan biri ile ilgili bir çalışma yaparak, bu çalışmayı sınıfta bulunan diğer öğrencilerle paylaşma yöntemi uygulanıyordu. Öğrencilerden biri, ülkemizde 2007 yılı başından itibaren irili ufaklı bütün işletmelerin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğundan söz ediyordu ve buradaki zorunluluğu Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikten bahsederek vurgulama yapıyordu.

Birden düşündüm, acaba ben mi atlamıştım? Oysa bildiğim kadarıyla Türk Ticaret Kanunu'ndaki beklenen değişiklikler henüz kesinleşmemişti ve de böyle bir zorunluluk da yoktu. Hatta Türk Ticaret Kanunu'ndaki değişikliklerin kısa sürede gerçekleştirilmesi beklenmiyordu. Çünkü yaklaşık 2000 maddelik bir kanunu tümünden değiştirmek öyle kolay bir iş değildi.

Sonra söz konusu öğrenci ile yaptığımız karşılıklı söyleşi sonunda şöyle bir durum ortaya çıkmıştı: Söz konusu öğrencinin yararlandığı kaynaklarda durum böyle belirtilmişti. Bir grup kaynakta konuyla ilgilenenler, Türk Ticaret Kanunu'ndaki olası değişiklikleri yasalaşmış gibi gösteriyor ve topluma böyle aktarıyordu. Diğer bazı kaynaklarda ise TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çeşitli tarihlerdeki Resmi Gazetelerde yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın 2007 yılı başından itibaren tüm işletmelerce zorunlu olarak dikkate alınacağından bahsediyordu. Oysa durum böyle değildi.

Genel olarak bir düşünelim. İş dünyasını etkileyen yasal bir değişiklik, her zaman bazı kesimler için bir kazanç, bazı kesimler için bir kayıp anlamına gelebilmektedir. Bu doğrultuda, 5024 sayılı yasal düzenlemeyle birlikte rant elde eden çeşitli kesimlerin olmadığını öne sürmek mümkün değildir.

Örneğin yazılım firmaları. İşletme uygulamalarını etkileyebilecek herhangi bir yasal değişiklik, onlar için bir nimet kapısı değil midir? Hemen sürüm güncelleme veya versiyon atlatma gibi konular gündeme gelir ve en basit bir güncelleme yaklaşık en az 1.000 YTL veya 1 Milyar TL gibi bir yük getirir. Bu kapsamda 500.000 vergi mükellefinin olabileceği varsayıldığında, bu konuda oluşabilecek potansiyel rant miktarı 500 Milyon YTL veya 500 Trilyon TL olabilmektedir. Ayrıca, yazılımları bünyelerinde geliştirilen firmaların yapacakları harcamalar bu tutara dahil değildir.

Kitap ve dergi basım evleri ve yayın evleri, bu konudan nasibini alan diğer kesimleri oluşturabilmektedir. Gerek 5024 sayılı yasal düzenleme olsun, gerek diğer yasal düzenlemelerde olsun, kalın veya ince, az sayfalı veya çok sayfalı makale ve kitaplar piyasayı doldurmuştur. Hatta bunlardan bazıları konuyla dolaylı ilgisini kurarak, Uluslar arası Muhasebe Standartları'ndaki, hatta gelişmiş diğer ülkelerdeki durumu da ekleyerek daha kapsamlı çalışmalar ortaya koyabilmişlerdir, böylece elde edilen rant miktarının tutarı yükseltilebilmiştir. Doğal olarak, bu eserlerin ortaya çıkmasında telif hakları da oluşmuş rantların kapsamında yer almıştır. Bir kitap için ortalama 30 Milyon TL harcandığı ve 500.000 vergi mükellefinin olabileceği varsayıldığında, en azından KDV hariç 15 Trilyon TL gibi bir rantın oluşması muhtemel olmuştur.

Benzer şekilde, çeşitli eğitim ve seminer çalışmaları ile ilgili bir piyasa da oluşmuştur. Ortalama bir günlük seminer bedeli KDV hariç 300 Milyon TL'dir. 500.000 vergi mükellefinden bir kişinin bu seminere katıldığı varsayıldığında, bu konuda oluşan muhtemel rant miktarı 150 Trilyon TL olabilecektir.

Kuşkusuz değişiklikler karşısında bilgi birikimlerinin yazılı, sözlü veya teknolojik olarak değerlendirilip, birikim sahiplerinin kazanç elde etmesi çeşitli kesimler tarafından normal karşılanabilir. Ancak, bu olası pastadan pay almak isteyen ve söz konusu yasal düzenlemenin kesinleşmesinde katkısı olan kamu görevlilerinin ortaya çıkması durumunda, toplum bunları nasıl karşılar? Bu şekildeki bir yaklaşım, toplumsal iş ahlakına ne derece uygun olabilir?

MAALESEF “UFRS” YENİ BİR RANT KAPISI OLDU!

Tekrar belirtmeliyim ki, Enflasyon Düzeltmesi ile ilgili olarak 2004 yılında oynanan rant elde etme oyunları, gözlemlerime göre, şimdilerde UFRS adı altında yeniden sahneleniyor.

Geçtiğimiz günlerde ülkemizde İstanbul Sanayi Odasının büyüklük sıralamasında ilk binde yer alan bir şirketimizin, yine büyük denetim ve muhasebe firmaları arasında yer alan biri tarafından hazırlanmış UFRS uyumlu finansal raporlarına rastladım ve çok şaşırdım. Söz konusu UFRS'na dönüştürüldüğü iddia edilen raporlama setinde yer alan Gelir Tablosunda Reeskont Faiz Gideri ve Reeskont Faiz Geliri Hesapları raporlanmıştı. Oysa hatırladığım kadarıyla ve 18 no.lu UMS ve TMS'den anladığım kadarıyla, bu unsurların UFRS'na uyumlu finansal raporlama kapsamında yer almaması gerektiği idi. (İnanıyorum ki, konuyu bildiğini iddia eden kesimler, benim bu konuyu bilmediğimi ya da yanlış bildiğimi de öne süreceklerdir.)

ÇALIŞMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı, muhasebe bürolarında muhasebe mesleğini yürüten muhasebe meslek mensuplarına, yardımcılara ve stajyer elemanlarına UFRS hakkında bir bakış açısı kazandırmaktır. Bu doğrultuda, bu kesimlerin üzerinden rant elde edilmesini kısmen de olsa önlemeye çalışmak, bu çalışmanın hedeflerindedir.

ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLANDIRILMASI

Bu çalışma, konuya bir “giriş” niteliğindedir. Bu çalışmada UFRS konusu tümünden ele alınmamıştır.

Bu çalışma, muhasebe ve defter tutma faaliyetlerinin muhasebe bürolarında gerçekleştirildiği işletmeler için ele alınmıştır.

Bu çalışmada, orta veya büyük ölçekli işletmelerde karşılaşılabilecek işlemler ve bu işlemler ile ilgili muhasebeleştirme ve raporlama yer almamaktadır.

Bu çalışma, “mikro” işletme tanımına giren işletmelere yararlı olması hedefiyle hazırlanmıştır.

TMS - TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ve TFRS - TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Konu ile ilgili tarihsel gelişimi kısaca yakından tanıyalım.

IASC International Accounting Standards Committee¹, Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılında ülkelerin muhasebe meslek örgütleri tarafından kurulmuş ve ilk toplantısı 29 Haziran 1973 tarihinde Londra'da gerçekleştirmiştir. Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılından 2001 yılına kadar bu statüde hizmet vermiş ve Uluslar arası Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu komite, 2001 yılı başından itibaren IASB International Accounting Standards Board Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'na dönüştürülmüştür.

IASC'nin Haziran 1973'te kurulmasında şu ülkelerin muhasebe meslek örgütleri rol almıştır: Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD.

IFAC International Federation of Accountants Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu 1977 yılında kurulmuş ve 1981 yılında IFAC ve IASC bir anlaşma imzalayarak, IASC'nin uluslar arası muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda tam yetkili olduğu belirtilmiştir. Yine bu anlaşma ile birlikte IFAC'ın üyeleri aynı zamanda IASC'nin üyeleri durumuna gelmiştir. Ancak bu üyelik durumu Mayıs 2000'de sona ermiştir. Çünkü IASC, Mayıs 2000'den sonra yeni bir yapılanmaya gitmiştir. Bu tarihten sonra IASC bir vakıf statüsüne dönüşmüştür.

IASC Vakfı², IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu üzerinde bağımsız bir kurum olarak faaliyetini sürdürmektedir. 2001 yılı başından itibaren IASB, toplum çıkarlarının korunması doğrultusunda, şeffaf, karşılaştırılabilir, küresel bir şekilde uygulanabilen, yüksek düzeyli, anlaşılabilir finansal raporlamanın gerçekleştirilmesine hizmet edecek standartların geliştirilmesi ve yayınlanması şeklinde hizmet vermektedir. Sonuç olarak, bu kurum ve kuruluşlar tarafından yayınlanmakta olan önceli IAS International Accounting Standards UMS Uluslar arası Muhasebe Standartları olarak adlandırılan, sonraları IFRS International Financial Reporting Standards UFRS

¹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: www.iasb.org.uk

² 2001 Mart ayında IASC, ABD'nin Delaware Eyaletinde kar amaçsız bir kurum olarak tescil edilmiş ve IASB ise IASC'nin bir alt kuruluşu olarak İngiltere-Londra merkezli olarak faaliyetini sürdürmeye devam etmiştir. Bkz: a.g.k.

Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılan standartları hazırlayıp yayınlamaya devam etmiştir.

Diğer taraftan bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde ortaya çıkan durum ise şöyledir. Önceleri, TÜRMÖB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu Kararı ile oluşturulan TMSK Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TMS Türkiye Muhasebe Standartları söz konusu idi. Sonraları ise devreye Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu girdi. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu³, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddede öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kuruldu ve idari ve mali özerkliğe sahip olan bir kamu tüzel kişiliği haline getirildi. Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu - TMSK, günümüz itibarıyla Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır.

TMSK'nın temel görevi, 2002 ve sonraki yıllara ait Faaliyet Raporlarında, *“denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak”* olarak belirtilmiştir.

TMSK, yukarıda belirtilen temel görevi doğrultusunda 2005 yılı başından itibaren UMS Uluslar arası Muhasebe Standartları ve UFRS Uluslar arası Finansal raporlama Standartlarına paralel olarak ve aynı numaraları oluşturacak şekilde TMS Türkiye Muhasebe Standartları ve TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları şeklinde hazırlayıp ve seri olarak Resmi Gazetede yayınlamaktadır⁴. Bunların tümü, Resmi Gazetelerde yayınlandığı şekliyle www.tmsk.org.tr internet adresinden erişilebilmektedir.

TMSK tarafından hazırlanıp ve birer Tebliğ olarak Resmi Gazetede yayınlanmakta olan TMS'ler ve TFRS'ler, 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 inci maddesi ile 24.02.2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu

³ Ayrıntılı bilgi için bkz: www.tmsk.org.tr

⁴ Bu nedenle, bu çalışmada TMS dendiğinde UMS, UMS dendiğinde TMS anlaşılmalıdır. Benzer şekilde TFRS dendiğinde UFRS, UFRS dendiğinde TFRS anlaşılmalıdır.

Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanmaktadır.

NİYET TABANLI RAPORLAMA VE MÜŞTERİ TABANLI RAPORLAMA YAKLAŞIMLARI - TMS'LER ve TFRS'LER

Kelime anlamıyla **rapor**, bir durumu tespit eden bir ifade veya belgedir. Rapor tek başına statik bir özellik arz eder. Hareket etmedikçe bulunduğu yerde bir veri olarak bekler. Raporun, biri tarafından bir başkasına aktarılması ise **raporlama** kavramını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifade ile raporlama dinamik bir özelliğe sahip bir kavramı oluşturmaktadır. Raporlama birinin diğerine mesaj vermesine hizmet eden bir mekanizmadır. Bu mekanizmanın iki tarafından söz etmek mümkündür: Raporlayan taraf, raporlanan veya raporu alan taraf. Raporlama işlemini aynı zamanda bir hizmet olarak kabul etmek de mümkündür. Raporlanan veya raporu alan taraf, aynı zamanda raporun kullanıcısı veya rapordan yararlanan durumundadır, diğer bir ifade ile hizmetten yararlanan durumundadır.

Raporlama konusunu raporlayan tarafından bakıldığında karşımıza “**Niyet Tabanlı Raporlama**” yaklaşımı çıkar.

Genellikle, her raporlama faaliyetinde raporlayanın bir niyeti vardır ve bu niyet raporlanana herhangi bir konuda karar aldırıp, onu eyleme geçirtmektir. Konuyu abartılı bir şekilde bir örnek yardımı ile somutlaştırmaya çalışalım.

Örnek olay, bir köyde geçmektedir. Adamın bir karısı ve beş çocuğu vardır. Doğal olarak tarım toplumunun bir parçasıdır ve erkek egemen bir yapı hüküm sürmektedir. Adam, öküzleri ile akşama kadar tarlada çalışıp çabalayıp, akşam yorgun-argın eve dönmüştür. Eve döndüğünde tabi ki ilk karşılayan eşi olmuştur. Adam daha öküz arabasından aşağı inmeden, eşi kocasının nasıl bir gün geçirdiğini, yorgun olup olmadığını sormadan, “biliyor musun, bugün sokakta yürürken, falanca bana laf attı ve sözlü tacizde bulundu” demiştir. Bunun üzerine adam, herhangi bir cevap vermeden, öküz arabasından aşağı inip, daha öküzlerin koşumlarını filan boşa çıkarmadan, yukarı çıkıp, duvarda asılı bulunan çift-kırma tüfeğini alıp, köy meydanına doğru yönelmiştir. Köy meydanında kahvede diğer kişilerle sohbet etmekte olan ve karısının bahsettiği kişiyi oracıkta bir kelime bile söylemeden vurmuştur ve kişi Hakkın rahmetine kavuşmuştur: Sonuç kadının kocası hapse, diğer kişi ise mezara...

Yaşandığı varsayılan bu olayda, kadın raporlayan rolündedir ve raporlama yaparken mutlaka bir niyeti vardır. Bu niyet, belki de o güne kadar kendine zulüm yapmakta olan kocasından kurtulmak veya intikam almak, bu arada ikinci bir niyet olarak geçmişte yüreğini kaptırdığı ve sonraları kavuşamadığı bir kişinin başkalarına yar olmasına dayanamamak olamaz mı? Tabii ki olabilir ve daha pek çok olası niyet karşımıza çıkabilir.

Bu raporlama senaryosu karşısında raporlanan durumundaki yorgun adamın seçenekleri neler olabilirdi.

- 1) Yukarıda belirtildiği gibi taciz ettiği söylenen kişiyi yaralamak, vurmak ve öldürmek,
- 2) Eşinin söylediklerine aldırmamak, böyle bir şeye ihtimal vermemek,
- 3) Böyle bir şeyi olası kabul edip olayı derinlemesine incelemek (DIŞ DENETİME BAŞVURMAK!) ve ne yapılması gerektiğini daha sonra karar vermek.

Kuşkusuz burada yer verilen örnek hayalidir. Ama buna benzer örneklerin gerçek hayatta var olmadığını iddia etmek mümkün değildir. Bu örnekte yer alan abartılı yaklaşımı finansal raporlama faaliyetlerine şamil etmek mümkündür.

Dünyanın pek çok yerinde, karlı bir işletmeyi zararlı, zararlı bir işletmeyi karlı göstermek pek ala mümkündür. Diğer bir ifade ile “iki kere iki, siz kaç etmesini istiyorsanız o eder efendim” yaklaşımı...

Konuyu raporlanan veya raporu alan açısından inceleyelim. Yani “**Müşteri Tabanlı Raporlama.**”

Konuyu bir hizmet işletmesi örneği ile ilerletmeye çalışalım: Bir lokanta olsun. Bu lokanta örneğinde, bir tarafta yemekleri hazırlayıp müşterilere sunan taraf, lokantanın sahibi ve çalışanları, diğer tarafta bu hizmeti satın alan, yemeklerden yararlanan müşteriler yok mudur? Yine bu hizmet işletmesi örneğinde, yemekleri satınalma durumunda olan müşterilerin tercihleri ve beğenileri dikkate alınmaz mı? Bir öğle veya akşam yemeğine odaklanıldığını varsayarsak, kimilerimiz etsiz yemek yemezken, kimilerimiz sadece sebze yemeği ile yetinmez mi? Bu örnekte olduğu gibi, bazı durumlarda müşteriler tek seçenek ile yetinmek durumundadırlar, bazı durumlarda ise isteklerinin yerine getirilmesini beklerler. Burada sonuç, kim güçlüyse onun dediği olmasıdır.

Yukarıdaki örnek dar anlamıyla raporlama için de geçerlidir. Çoğu durumlarda raporu alan güçlüdür ve kendisine nasıl bir raporlama yapılması gerektiği konusundaki kuralları önceden ortaya koyar ve bu doğrultuda raporlamanın yapılmasını ister. Bazı durumlarda ise raporu veren güçlüdür; bu durumda raporu veren ortaya ne koyarsa, raporu alan onunla idare etmek durumundadır. Oysa günümüz koşullarında, özellikle finansal raporlama konularında, raporu alanlar, finansal tablo kullanıcıları veya onların adına hareket edenler, diğer biri ifade ile düzenleyiciler ilkeleri ve kuralları önceden ortaya koyar.

Bu durumda ülkemizdeki finansal raporlama uygulamalarını şöyle bir gözden geçirelim ve konuyu TMS ve TFRS noktasına getirelim.

Ülkemiz sermaye piyasasında, finansal tablo kullanıcıları veya finansal raporlama müşterileri küçük, orta veya büyük, yerli veya yabancı menkul kıymet yatırımcıdır. Bunlar, raporu alan ve kullanan olarak, raporlayanlar üzerinde bir otorite veya yaptırım olanakları yoktur. Ancak, toplum çıkarlarının korunması ve toplumun tam olarak bilgilendirilmesi ile görevlendirilen Sermaye Piyasası Kurulu, onlar adına çeşitli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. Nitekim ülkemizde menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören veya belirli bir sayının üzerinde ortak sayısının olduğu işletmelerde UMS ve UFRS'dan esinlenerek hazırlanmış muhasebe ve raporlama standartları uygulanmaktadır. Bu konudaki en son yasal düzenlemelerden biri, 15 Kasım 2003 tarihli Mükerrer Resmi Gazetede (**Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ - Seri : XI, No: 25**) yayınlanmıştır. Bu düzenleme 9 Nisan 2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan (**SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ - Seri: XI, No: 29**) ile iptal edilmiştir. Bu yeni düzenleme ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetimine tabi işletmelerde, 1.1.2008 tarihinden itibaren , “Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslar arası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulanacağı ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verileceği” hükme bağlanmıştır. Yine bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS'lerin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durum “müşteri tabanlı finansal raporlamaya” tipik bir örnektir. Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasalarındaki bilgi kullanıcıları veya “müşterileri” adına düzenleme yapma yetkisine sahip bir otorite olarak, nasıl bir rapor

üretileceğini ve bu raporun nasıl raporlanacağını tanımlamakta ve hükme bağlamaktadır.

Ülkemiz para piyasalarında yine toplum çıkarlarının korunması açısından finansal tablo kullanıcısı olarak karşımıza BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu çıkmaktadır. BDDK etkisi altındaki kurum ve kuruluşları bağlayacak bir şekilde 2 Ekim 2002 tarihinden itibaren Resmi Gazetede çeşitli standartları UMS ve UFRS'dan esinlenerek hazırlayıp yayınlamıştır. 2 Ekim 2002 tarihinden itibaren bankalar ve BDDK kapsamındaki diğer finansal kurum ve kuruluşlar, zorunlu olarak, finansal raporlamalarında söz konusu standartlara uygun davranmak durumunda kalmışlardır. Nereye kadar? 1 Kasım 2006 tarihine kadar. BDDK 1 Kasım 2006 tarihli Resmi Gazetede yayınlamış olduğu bir düzenlemeyle, etkisi altındaki kurum ve kuruluşlar için muhasebe ve raporlama standartları hazırlayıp yayınlamaktan vazgeçtiğini, bundan önce yayınladıklarından büyük bir bölümünü yürürlükten kaldırdığını ve bundan sonra etkisi altındaki kurum ve kuruluşların TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış ve yayınlanacak olan standartlara zorunlu olarak uyacaklarını belirtmiştir. Diğer bir ifade ile TMSK Türkiye Muhasebe Standartlarını ilk tanıyan BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu olmuştur. Bu konudaki düzenlemeler, yani TMS ve TFRS'lerin tanınması ve uygulamaya konulması, ülkemizde bir ilki oluşturmuştur.

Yine para piyasalarında faaliyet gösteren ve işletmelerin finansal raporlamaları ile yakından ilgilenen bankalar, finansal kiralama, faktoring kuruluşları gibi birimleri unutmamak gerekir. Çünkü bunlar aynı zamanda finansal raporlama müşterisi durumundadırlar. Ancak bunlar kendilerinden kaynak talep eden işletmelerden sadece bağlı buldukları vergi dairelerine sundukları tescil edilen finansal raporları alıp, bunlar üzerinde ek çalışma yapmayı tercih ederler. Dolayısıyla bunların, kendilerine finansal raporlama yapan işletmelerden istedikleri herhangi bir ilke, kural veya standart şimdilik bulunmamaktadır.

Bu durum da “müşteri tabanlı finansal raporlamaya” tipik bir diğer örneği oluşturmaktadır.

En önemli müşteri kuşkusuz Maliye Bakanlığı ve buna bağlı faaliyet gösteren birimlerdir. Maliye Bakanlığı ve birimleri, devletin payını temsil eden verginin kayba uğramaması için uğraş vermektedirler. Bu doğrultuda mevzuat kapsamında kanun hükümleri, yönetmelikler, tebliğler, genelgeler, sirkülerler karşımıza çıkar. Bunlar şimdilik Vergi Usul Kanunu ve diğer Vergi Mevzuatı

kapsamında detaylı bir şekilde tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığı gerekli gördüğünde UMS veya UFRS'lerini söz konusu mevzuat kapsamına almaktadır.

Nitekim Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 290. maddesi UMS 17'e paralel bir düzenlemedir. Benzer şekilde 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 25. madde ile Mükerrer 298. madde, UMS 29 paralelinde bir düzenlemedir. Yine bir başka örnek Vergi Usul Kanunu 333 sayılı Genel Tebliğ kapsamının UMS ve UFRS'ndan etkilenecek ve faydalı ömür temeline dayanılarak hazırlanmıştır.

Bir finansal bilgi kullanıcı veya müşterisi olarak Maliye Bakanlığı ve birimlerinin, kendilerine sunulan finansal raporların tümünden TMS ve TFRS'na göre hazırlanmasını benimsemesi beklenmemektedir. Bu durum Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan 9 Nisan 2008 tarihli düzenlemede hissedilmektedir. Söz konusu düzenlemenin aşağıdaki maddesi oldukça ilginçtir:

“Diğer mevzuat uyarınca hazırlanan finansal tablolar

MADDE 18 – (1) İşletmelerin vergi mevzuatı gibi diğer mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlamaları mümkündür. Ancak Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak finansal tabloların, bu Tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur. Söz konusu finansal tablo bilgilerinin, bilgi sunulan kamu kurum ve kuruluşu tarafından kamuya açık olarak tutulması ve ilgili döneme ilişkin daha önceden bu Tebliğ uyarınca finansal tablo hazırlanıp kamuya açıklanmamış olması halinde, işletmelerin, bu bilgileri ilgili mercilerle birlikte eş zamanlı olarak sermaye piyasası araçlarının kote olduğu borsaya iletmeleri gerekmektedir.”

Bu paragrafta yer alan hükümden anladığımız şudur: İşletmeler öncelikle vergi mevzuatı hükümlerine riayet edecek, vergi mevzuatı hükümlerine göre finansal raporlamasını Maliye Bakanlığı ve birimlerine sunacak, daha sonra UMS ve UFRS'lere göre gerekli düzeltmeleri yaparak ayrı bir finansal raporlama seti oluşturarak Sermaye Piyasasına sunacaktır.

Bu paragraf, “müşteri tabanlı finansal raporlama” tezimizi doğrulamaktadır. Birden çok finansal raporlama müşterisi varsa ve müşterilerin her biri ayrı birer güce sahipse, ayrı birer raporlama seti isteyebilecektir. Belki de bu işin doğasında vardır. Her bir müşterinin beklentisi ayrı olabilmektedir: Farklı kalitede, farklı içerikte, farklı fiyatta, vb farklı özelliklerde.

Bu durum ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu, kaydetme fonksiyonuna yönelik olarak söz konusu düzenlemede şu açıklamayı yapmayı gereksinim duymuştur.

“Sermaye piyasası muhasebe defteri

MADDE 20 – (1) Finansal tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.

(2) Finansal tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri" tutarlar.

(3) Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılmak üzere yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

(4) Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri"nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar.”

Bu paragraftan şu anlamları çıkarmak mümkündür:

- Muhasebe defter ve belgeleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulmaya devam edecektir.
- Eğer TMS ve TFRS’ler başka bir düzenlemenin etkisi ile uygulaya konulacaksa, TMS/TFRS Muhasebe Defteri diye bir defter uygulamaya girebilecektir. Nitekim UMS/UFRS düzeltmeleri Sermaye Piyasasındaki işletmeler tarafından “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri” tutulmaya başlanmıştır.

Burada belirttiğimiz konulardan ve dünyadaki uygulamalardan şöyle bir sonuç ortaya koyabiliyoruz:

Dünyanın her yerinde, sadece vergi dairesine finansal raporlama yapan işletmeleri UMS ve UFRS gibi düzenlemeler çok fazla etkilememektedir. Dolayısıyla TMS ve TFRS konusunda ülkemizde bu tür işletmelerin herhangi bir çaba göstermesine gerek bulunmamaktadır. Tabi ki böyle kalmaya devam ettikleri sürece.

İŞLETMELERİ SINIFLANDIRALIM

TMS VE TFRS karşısında işletmeleri sınıflandırmakta yarar vardır. Bu doğrultuda işletmeler;

- Halka Açık olanlar, yani menkul kıymetleri sermaye piyasasında alınıp-satılanlar ile ortak sayısı belirli bir sayının üstünde olup Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetimine girenler, aracı kurumlar, yatırım fonları ve ortaklıkları.
- Finansal Sektörlerde faaliyet gösteren, ticaret bankaları, yatırım bankaları, katılım bankaları, sigorta kuruluşları, faktöring kuruluşları, finansal kiralama kuruluşları.
- Halka Açık Olmayıp, Finansal Sektörde de Yer Almayan Büyük Ölçekli İşletmeler
- Muhasebeleri Bünyelerinde Yapılan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler-KOBİler
- Muhasebeleri Bürolarda Yapılan Küçük Ölçekli ve Mikro İşletmeler.
- Sadece Vergi Dairesine Rapor Veren Her Büyüklükteki İşletmeler

Yukarıda da belirttiğimiz gibi sadece vergi idaresine finansal raporlama yapan işletmelerin, büyüklükleri ne olursa olsun, TMS/TFRS ile uğraşmasına gerek yoktur, çünkü gereksinim yoktur.

Bu çalışmada yer alan açıklamaların, sadece muhasebeleri bürolarda gerçekleştirilen küçük ölçekli ve mikro işletmelere uygun olabileceğini bir kez daha burada belirtmekte yarar vardır.

TMS-TFRS ÖĞRENMELİ Mİ?

Yeni müşteriler edinmek istiyorsan, mevcut müşterilerini kaybetmek istemiyorsan, bu işi sen de bir fırsata dönüştürebileceksen, bu soruya verilecek yanıt “evet” olacaktır.

Yukarıda da değinildiği gibi, ülkemizde kamu yararına faaliyet göstermek üzere bir kamu tüzel kişiliği olan TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tesis edilmiş ve çalışmalarına başlamıştır. UMS ve UFRS'lerine paralel olarak TMS ve TFRS'ler Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak, finansal raporlama müşterisi durumunda bulunan kesimlerden tespit edebildiğimiz kadarıyla sadece BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve

Sermaye Piyasası Kurulu bu standartlara uygun hareket edileceğini belirtmiştir. Diğer bir ifade ile müşteri olmuştur. Benzer bir davranışın henüz Maliye Bakanlığı tarafından ortaya konduğuna rastlamak mümkün olmamıştır. Kısa sürede rastlanacağı da tahmin edilmemektedir. Ancak, bir takım çevreler umutlarını Türk Ticaret Kanununun değiştirilmesine umut bağlamış durumdadır.

İnsan sağlığı ile ilgili olan tıp mesleğinde her hekimin cerrah olması ve ameliyat yapması söz konusu değildir. Benzer şekilde, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının tümünün UFRS – TFRS uzmanı olmasına da gerek yoktur; çünkü irili ufaklı tüm işletmelerin tümünün UFRS – TFRS kapsamına girmesi beklenmemektedir. Bu durum dünyanın her yerinde böyledir. Bu durumda finansal raporlama yapanların, finansal raporlama yaptıkları müşterilerinin taleplerini iyi takip etmeleri, UFRS – TFRS gibi ilke ve standartlara uygun finansal raporlamanın istenip istenmediğini iyi izlemeleri gerekmektedir. Aksi halde halen müşterisi durumundaki işletmeler, meslek mensubunun elinden her an gidebilir.

TMS-TFRS'LERİ SINIFLANDIRALIM

TMS-TFRS'ler ile ilgili öğretiyi söz konusu standartların uygulamalar üzerindeki etkileri ile başlayıp, söz konusu standartları gruplamayla devam edelim. Muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili standartların etkileri genellikle aşağıdakilerden biri veya birkaçı şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

- Sınıflandırma ve Sunum
- Değerleme
- Tam Açıklama

Kısaca bunları özetleyelim.

Sınıflandırma ve sunum: Finansal raporlamaya konu olacak finansal işlemlerin etkilediği hesapların ismi ne olmalı ve hangi finansal tablonun neresinde yer almalıdır? Bu konu ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ile çözüme kavuşturulmuştur.

Değerleme: Finansal tablolarda yer alan unsurlar, hangi değerden veya tutardan raporlanmalıdır? Bu konu ülkemizde yıllardır Vergi Usul Kanununda yer alan Değerleme Hükümleri ile yetine gelmiştir.

Tam Açıklama: Finansal tablolarda yer alan unsurların, finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlayacak şekildeki açıklamalardır. Bu konuda ülkemizde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin yürürlüğe girmesi ile kendini hissettirmeye başlamıştır.

Günümüze kadar yayınlanan TMS-TFRS'lerin her biri yukarıdaki konulardan en az birini ilgilendirmektedir.

Şimdi de günümüze kadar yayınlanan standartları çeşitli açılardan gruplandırarak tanımaya çalışalım. Söz konusu standartları aşağıdaki esaslara göre sınıflandırmamız mümkündür:

- Finansal Tabloların Sınıflandırılmasına İlişkin Standartlar
- Sektörlere Özgü Standartlar
- Hesaplara veya Hesap Gruplarına Özgü Standartlar
- İşlemlerin Raporlanmasına İlişkin Standartlar
- Dipnotlara İlişkin Standartlar
- Kapsadıkları Birimlere İlişkin Standartlar

Şimdi de bu gruplara ait olabilecek standartları sıralayalım:

Finansal Tabloların Sınıflandırılmasına İlişkin Standartlar

- Mali Tabloların Sunulması (TMS 1)
- Nakit Akım Tablosu (TMS 7)
- Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (TMS 27)

Sektörlere Özgü Standartlar

- İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11)
- Kiralama İşlemleri (TMS 17)
- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS 26)
- Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)
- Sigorta Sözleşmeleri (TFRS 4)
- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (TFRS 6)

Hesaplara veya Hesap Gruplarına Özgü Standartlar

- Stoklar (TMS 2)
- Finansal Araçlar (TMS 39)
- Gelir Vergileri (TMS 12)
- Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)
- Hâsılat (TMS 18)
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19)
- İştiraklerdeki Yatırımlar (TMS 29)
- İş Ortaklıklarındaki Paylar (TMS 31)
- Varlıklardaki Değer Azalışları (TMS 36)
- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37)
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38)
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40)
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5)

İşlemlerin Raporlanmasına İlişkin Standartlar

- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)
- Bilânço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10)
- Kiralama İşlemleri (TMS 17)
- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20)
- Kur Değişim Etkileri (TMS 21)
- Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)
- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (TMS 29)
- Hisse Başına Kazanç (TMS 33)
- TFRS' lerin İlk Uygulaması (TFRS 1)
- Hisse Bazlı Ödemeler (TFRS 2)
- İşletme Birleşmeleri (TFRS 3)

Dipnotlara İlişkin Standartlar

- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)
- Bilânço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10)
- İlgili Taraf Açıklamaları (TMS 24)
- Açıklama (TFRS 7)

Kapsadıkları Birimlere İlişkin Standartlar

- Bölümlere Göre Raporlama (TFRS 8)
- Ara Dönem Finansal Raporlama (TMS 34)

SINIFLANDIRMA VE SUNUM ÖRNEKLERİ

Konuya basit bir örnekle başlayalım:

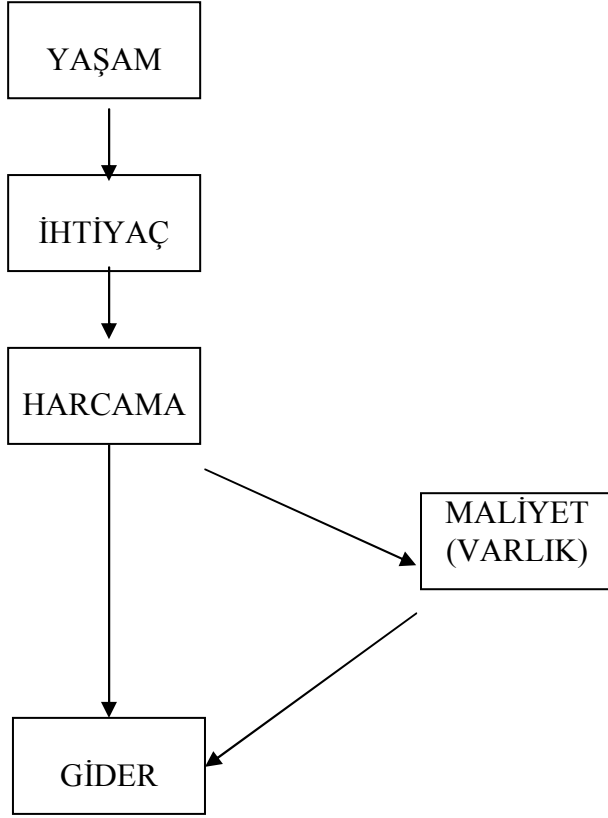
ÖRNEK – 1

İşletmenin bir işyerini kiralamaya ihtiyacı var. Bu doğrultuda bir işyeri sahibi ile 01.10.2008 tarihinde bir anlaşma sağlanmıştır. Buna göre 5.000 YTL depozito ödenmiş ve ayrıca iki yıllık kira bedeli olan 24.000 YTL de peşin ödenmiştir.

Soru: Bu işlemin 31.12.2008 tarihi itibariyle yapılacak finansal raporlama üzerindeki etkisi ne olabilir?

Finansal Raporlama dendiğinde iki unsurun ölçülmesi anlaşılmalıdır: Bunlardan ilki 31.12.2008 itibariyle Finansal Pozisyonun ölçülmesi, diğeri ise 31.12.2008 itibariyle sona eren dönemin Finansal Performansının ölçülmesidir. Buna göre dönem, 31.12.2008’de sona eren 3 ay olabilir, 6 ay olabilir veya 12 ay olabilir.

Şimdi soruyu cevaplandırmaya ve bunun için aşağıdaki akış şemasını açıklamaya çalışalım:



Örnek işletmede bir yaşam söz konusudur. Bu işletmedeki yaşam bir ihtiyaç yaratmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması için bir karar verilmiş ve karara bağlı olarak harcama yapılmıştır. Şimdi bu harcamanın, hangi tablonun neresinde raporlanması gerektiği önemlidir. Çünkü tablonun birinde **finansal pozisyon (bilânço)**, diğesinde ise **finansal performans (gelir tablosu)** ölçülecektir.

Birinci adım, yapılan harcamayı türlerine sınıflandırmaktır. Buna göre 5.000 YTL tutarında depozito, 24.000 YTL kira bedeli için harcama yapılmıştır.

İlk olarak 5.000 YTL tutarındaki depozito için yapılan harcamanın hangi tablonun neresinde raporlanması gerektiğine karar verelim.

Bu depozito, kira süresi sonunda geri alınacak olan “**alacak**” nitelikli bir varlıktır. Kira süresine bağlı olarak bu depozito bir duran varlık unsurudur. Bu alacak nitelikli depozito kaydetme aşamasında nereye kaydedilirse edilsin, 2- Duran Varlıkların 22 - Uzun Vadeli Ticari Alacaklar bölümündeki 226 – Depozito ve Teminatlar hesabında **raporlanmamalıdır**. Çünkü bir ticari alacak değildir. Ticari alacak, mal ve hizmet satışlarından doğan alacak demektir. Bu depozito, UFRS ilkelerine göre ancak 23 – Diğer Alacaklar grubunda

raporlanabilir. **Diğer bir ifade ile her depozito veya teminat 126 ve 226 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabını ilgilendirmez.**

İkinci olarak 24.000 YTL olarak ödenen 24 aylık kira için yapılan harcamanın hangi tablonun neresinde raporlanması gerektiğine karar verelim.

Diğer harcama da olduğu gibi, bu harcama da kaydetme aşamasında hangi hesap ya da hesaplara kaydedilmesi TMS/TFRS için önemli değildir. Önemli olan, görücüye nerede çıkacaktır.

Adilane bir raporlama yapma düşüncesi doğrultusunda öncelikle bu harcamayı kendi içinde üç gruba ayırmamız gerekmektedir.

Bunlardan ilki, ilk üç aya, yani 31.12.2008 tarihine kadar olan döneme ilişkin kısmıdır: 3.000 YTL.

İlk bakışta bu tutarın Gelir Tablosunda bir gider olarak raporlanması gerektiği izlenimi oluşabilir. Oysa bu doğru değildir. Bir harcamanın gider olarak raporlanabilmesi, söz konusu harcamanın artık “fayda” yaratmayacak olmasına bağlıdır. Bu kiralama işlemi, imalat faaliyetleri için yapılmış olabilir. Bu durumda bu harcama imal edilen ürünlerin maliyetinin bir parçasını oluşturacaktır. Söz konusu ürünler henüz satılmayıp stokta bekliyorsa, bu harcama da böylece aktifte bir varlığın maliyetinin bir parçası olabilecektir.

Bunlardan ikincisi, 1.1.2009 – 31.12.2009 dönemini ilgilendiren 12.000 YTL tutarındaki kısmıdır. Bu tutar, her durumda bir dönen varlık unsurudur. Çünkü Dönen Varlık demek, bu örnekte, 31.12.2008 tarihi itibarıyla, bir yıl içinde başka bir unsura dönüşecek demektir. Oysa uygulamada bu konuda halen bazı hataların yapıldığına tanık olunmaktadır. Bazı işletmeler bu harcamayı Duran Varlıklarda raporlayıp, ertesi yılın ilk gününde Dönen Varlıklara aktarma yapmaktadırlar. Bu TMS/TFRS kapsamında raporlama düşüncesine aykırıdır. Nitekim bağımsız denetim sürecinde benzer hatalar ve yanlışlıklar, denetçiler tarafından düzeltmeye tabi tutulmaktadır.

Üçüncüyü oluşturan kısım ise 2010 yılına sarkan, 9 aylık kısım olan 9.000 YTL'dir. Bu tutarın Duran Varlıklar kısmında raporlanması konusunda hiç şüphe yoktur.

Bu örnekten çıkarılacak sonuç şudur: **TMS/TFRS kapsamında işlemlerin nereye kaydedildiği önemli değil, nerede raporlandığı önemlidir.**

ÖRNEK – 2

İşletme 1.11.2008 tarihinde 30.000 YTL + KDV tutarında bir kamyonet satın almış, KDV tutarını peşin ödemiş ve kamyonet ile ilgili kalan borç için 60 günlük ve 1.1.2009 vadeli bir senet düzenlenerek verilmiştir.

Soru: Bu işlemde yer alan KDV dışındaki kamyonet bedeli ile bu bedel için verilmiş senet, finansal raporlamada nasıl bir işleme tabi tutulacaktır?

Bu konuda da bazı yanılgılar zaman zaman karşımıza çıkabilmektedir. Her şeyden söz konusu senedin finansal pozisyonun neresinde yer alacağı, senedin karşılığında edinilen kamyonetin nerede raporlanacağına bağlıdır. Söz konusu kamyonet satılmak amacıyla edinildi ise 15 – Stoklar grubunda raporlanacak ve kamyonetin edinilmesinde verilen senet 321 – Borç Senetleri hesabında **raporlanacaktır.**

Eğer söz konusu kamyonet kullanılmak amacıyla edinildi ise kuşkusuz 25 – Maddi Duran Varlıklar Grubunda yer alan 254 – Taşıtlar hesabında raporlanacak ve karşılığında verilen senet kesinlikle 321 – Borç Senetleri hesabında **raporlanmayacaktır.** Bu senet ancak 33 – Diğer Borçlar grubunda raporlanabilecektir. 321 ve 421 - Borç Senetleri ticari işlemlerden, diğer bir ifade ile stok edinimlerinden doğan borçları ilgilendirmektedir. **Yani verilen her vadeli çek veya senet 321 ve 421 Borç Senetleri hesabını ilgilendirmemektedir.**

RİSK ÖLÇME ESASLI FİNANSAL RAPORLAMA VE CİRO MUHASEBESİ

TMS/TFRS kapsamında yapılan finansal pozisyon ölçme ve raporlama işlemi çeşitli risklerin ölçülmesine olanak sağlamalıdır. Bu risklerden biri likidite riski'dir. Likidite riskleri, sıradan mali analiz konulu kaynaklarda likidite oranları ile ölçülür. Biz de bu çalışmamızda söz konusu oranlardan birini kullanarak konuyu açıklık getirmeye çalışacağız.

ÖRNEK – 3

Örneğimize konu olan işletmenin 31.10.2008 tarihli bilânçosu aşağıdaki gibidir:

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	500	Satıcılar	2.000
Alacak Senetleri	2.500	Borç Senetleri	1.000
Stoklar	1.000	Sermaye	2.500
Duran Varlıklar	3.000	Birikmiş Karlar	1.500
Toplam	7.000	Toplam	7.000

Bu işletmenin, bu bilânçosuna göre Cari Oranı = $4000/3000 = 1,33$

İşletme ertesi günü portföyünde bulunan alacak senetlerinden 2.000 YTL tutarındaki kısmını satıcılara ciro etmiştir. Mevcut uygulamalarımıza göre bu işletmenin ciro sonrası bilânçosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	500	Satıcılar	0
Alacak Senetleri	500	Borç Senetleri	1.000
Stoklar	1.000	Sermaye	2.500
Duran Varlıklar	3.000	Birikmiş Karlar	1.500
Toplam	5.000	Toplam	5.000

Şimdi bu işletmenin, bu bilânçosuna göre Cari Oranı = $2000/1000 = 2,00$

Ne oldu da, cari oran 1,33'den 2,00'a yükseldi? Cari oranın yükselmesi likidite riskinin iyileşmesi demektir. Daha açık bir şekilde ciro öncesi bilânçoya göre işletme kısa vadeli yükümlülüklerini 1,33 kere ödeyebilir iken, ciro sonrası bilânçoya göre 2,00 kere ödeyebilir duruma gelmiştir.

Peki, bu doğru mudur? Gerçeğe uygun mudur? Adil midir? Yanıtlar tartışılır. Ciro etmek gerçek hayatta riski sıfırlamaz, riski ortadan kaldırmaz. Ciro edilen alacak senedinin yükümlüsü, yükümlülüğünü vaktinde yerine getirmez ise satıcı, ciro edene geri dönecektir, yani rücu edecektir. Yani risk devam etmektedir. Bu durumda ciro sonrası bilânço aşağıdaki gibi olmalıdır.

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	500	Satıcılar	0
Alacak Senetleri	500	Borç Senetleri - 1	1.000
Verilen Teminatlar	2.000	Borç Senetleri - 2	2.000
Stoklar	1.000	Sermaye	2.500
Duran Varlıklar	3.000	Birikmiş Karlar	1.500
Toplam	7.000	Toplam	7.000

TMS/TFRS kapsamında;

1. Bir alacak senedinin veya vadeli çekin ciro edilmesi, onun teminat olarak verilmesidir. Bu nedenle ciro edilen çek veya senet, 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabına aktarılır ve finansal raporlamada burada yer alır.
2. Satıcıya bir çek veya senedin ciro edilmesi, satıcıya olan ve açık hesap olarak bekleyen yükümlülüğü belgeli ve vadeli bir yükümlülük haline getirir.

Bu nedenlerden dolayı, bu işletmenin cari oranı, ciro işlemi nedeniyle iyileştirilmemelidir.

Unutmayalım: Alacakla borç ödenmez.

SINIFLANDIRMA VE DEĞERLEME ÖRNEĞİ

ÖRNEK – 4

Küçük bir imalat işletmesinde yıllık normal kapasite 1.000 adet mamul üretimidir.

Her bir mamul üretimi için:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti 50 YTL/birim

Direkt İşçilik Maliyeti 40 YTL/birim

Harcanmaktadır.

İşletmenin yıllık toplam sabit Genel Üretim Maliyeti 30.000 YTL'dir.

İşletmenin 2008 yılı üretimi 750 birimdir. Bunun 600 birimi satılmış ve 150 birimi 31.12.2008 tarihinde stokta beklemektedir.

Soru: 31.12.2008 tarihinde stokta bekleyen 150 birimlik mamul stokunun maliyeti nedir?

Geleneksel uygulamalarımıza göre stokta bekleyen 150 birimlik mamul stokunun maliyetinin hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Madde ve Malzeme	50 YTL x 150 birim	7.500 YTL
Direkt İşçilik	40 YTL x 150 birim	6.000 YTL
Genel Üretim Maliyeti	(30.000/750)x150birim	6.000 YTL
Toplam		19.500 YTL

Oysa TMS/TFRS kapsamında bu hesaplama uygun değildir. Çünkü TMS – 2’ e göre (paragraf 13) sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyet tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır.

Buna göre söz konusu dönem sonu mamul stokunun maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır:

Madde ve Malzeme	50 YTL x 150 birim	7.500 YTL
Direkt İşçilik	40 YTL x 150 birim	6.000 YTL
Genel Üretim Maliyeti	(30.000/1000)x150birim	4.500 YTL
Toplam		18.000 YTL

Ayrıca $(30.000 / 1.000) \times 250$ birim = 7.500 YTL boş veya atıl kapasite maliyeti olarak 680 – Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabında raporlanması gerekecektir.

PEŞİN DEĞER MUHASEBESİ – TÜMDENGELİM VE TÜMEVARIM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMLARI

Bu sayfaya koyduğum başlıklar, TMS/TFRS uygulamalarından çıkarabileceğim bazı kavramlar veya yaklaşımlardır. Bunları daha iyi kavrayabilmek için aşağıdaki örneği ayrıntılı bir şekilde ele alalım:

ÖRNEK – 5: İKİ ARKADAŞ

Mehmet Ağa, Denizli’de tüccarlık yapmaktadır ve zaman zaman İstanbul’a gelip peşin veya veresiye mal almaktadır.

Ahmet Ağa, İstanbul Mahmutpaşa’da tüccarlık yapmaktadır.

Ahmet Ağa ve Mehmet Ağa asker arkadaşlarıdır.

30 Aralık 2008 günü Mehmet Ağa, Ahmet Ağa’ya uğrayarak mal almak istemiştir.

Ahmet Ağa (satıcı) daha önce 80 YTL’na satın aldığı söz konusu malın fiyatını, “peşin alırsan 100 YTL, veresiye alırsan ayda % 5 fiyat farkı koyarım ve en fazla üç ay vadeli verebilirim, ayrıca KDV’yi peşin alırım” şeklinde belirtmiştir.

Mehmet Ağa (alıcı) kararını vermiş ve malı üç ay vadeli almış, KDV tutarını peşin ödemiş ve üç ay vadeli 115 YTL tutarında bir senet bırakarak gitmiştir. Mal için 115 YTL + % 18 KDV tutarında fatura düzenlenmiştir.

Soru: Yukarıda anlatılan olayın, her iki firmanın finansal raporlamaları üzerindeki etkilerini tartışınız.

ALICI – MEHMET AĞA’NIN DURUMU VE FİNANSAL RAPORLAMASI

Varsayınız ki Mehmet Ağa işletmesini 10 gün önce 50 YTL nakit sermaye ile kurmuştur. Yine varsayalım ki yukarıda belirtilen mal satın alma işleminden başka bir işlem gerçekleşmemiştir. Bu durumda, Alıcı – Mehmet Ağa’nın muhasebe kayıtları ve bu kayıtların sonucunda 31.12.2008 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Geleneksel Yaklaşım -1: Reeskont yapmama durumu

20.12.2008			
	100 KASA HESABI	50	
	500 SERMAYE		50
	İşletmenin kuruluşu kaydı		
30.12.2008			
	153 MAL HESABI	115	
	191 İNDİRİLECEK KDV	20,7	
	100 KASA		20,7
	312 BORÇ SENETLERİ		115
	Senet karşılığı mal satın alınması		

Mehmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	29,3	Borç Senetleri	115,0
Stoklar	115,0	Sermaye	50,0
İndirilecek KDV	20,7		
Toplam	165,0	Toplam	165,0

Geleneksel Yaklaşım -2: Reeskont yapma durumu

20.12.2008			
	100 KASA HESABI	50	
	500 SERMAYE		50
	İşletmenin kuruluşu kaydı		
30.12.2008			
	153 MAL HESABI	115	
	191 İNDİRİLECEK KDV	20,7	
	100 KASA		20,7
	321 BORÇ SENETLERİ		115
	Senet karşılığı mal satın alınması		
31.12.2008			
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	15	
	647 REESKONT FAİZ GELİRİ		15

Mehmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	29,3	Borç Senetleri	115,0
Stoklar	115,0	Borç Senetleri Reeskontu	-15,0
İndirilecek KDV	20,7		100,0
		Sermaye	50,0
		Dönem Karı	15,0
Toplam	165,0	Toplam	165,0

DİKKAT: Sadece mal satın alan Mehmet Ağa vergi verecek! Çünkü para kazandı!

YORUM:

Yukarıda yer alan ve sadece alıcı konumundaki Mehmet Ağa'nın bilânçolarının her ikisi de TMS/TFRS ilkelerine uygun değildir.

Stokların tutarı TMS-2'de belirtilen ilkelere uygun değildir. Stoklar ilk kayıt anında “gerçeğe uygun değeri”⁵ ile kayıtlar alınmalıdır. Gerçeğe uygun değer, bu örnekte alımın yapıldığı andaki peşin alım değeridir. Bu nedenle PEŞİN DEĞER MUHASEBESİ gerekir. Başka bir ifade ile TMS/TFRS'deki ilkeler “Belge Tabanlı Muhasebe” değil, “Değer Tabanlı Muhasebe” gerektirir. Fatura veya belge hangi tutardan düzenlenirse düzenlensin, stokların ilk kayda almadaki değeri gerçeğe uygun değer olacaktır.

Diğer taraftan, TMS – 39'a göre borç senetleri de gerçeğe uygun değer ile bilânçoda yer almalıdır. **Geleneksel Yaklaşım -1: Reeskont yapmama durumu**'na göre bu örnekte borç senetlerinin 115 YTL olarak bilânçoda yer alması uygun değildir. **Geleneksel Yaklaşım -2: Reeskont yapma durumu**'na göre bu örnekte borç senetleri gerçeğe uygun değer olan 100 YTL'e indirgenmektedir, bu raporlama biçimi uygundur; ancak uygulamanın bu şekilde yapılması, sadece mal satın alma işlemi gerçekleştiren bu işletmede kazanç / kar raporlanmasına neden olabilmekte ve hatta vergi ödemesi yaratabilmektedir.

Bu örnekte de görüldüğü gibi TMS/TFRS ilkelerine göre, gelir tablolarında Reeskont Faiz Gelirleri ve/veya Reeskont Faiz Giderleri raporlanmamalıdır.

Şimdi izleyen sayfalarda, alıcı durumundaki Mehmet Ağa'nın muhasebe kayıtlarını **TÜMDENGELİM⁶ VE TÜMEVARIM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMLARINA** göre gerçekleştirelim.

⁵ Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. TMS – 2 Madde 6.

⁶ Ülkemiz Tümdengelim Finansal Raporlama yaklaşımı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 290. madde ile tanıştı. Finansal Kiralama ile finansal raporlama işlemlerinde bakınız 319 no.lu VUK Genel Tebliği. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 124 ve 301 no.lu Ana Hesaplar.

ALICI – MEHMET AĞA İŞLETMESİNİN TÜMDENGELİM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

20.12.2008			
	100 KASA HESABI	50	
	500 SERMAYE		50
	İşletmenin kuruluşu kaydı		
30.12.2008			
	153 MAL HESABI	100,0	
	191 İNDİRİLECEK KDV	20,7	
	324 ERTELENMİŞ GİDERLER	15,0	
	100 KASA		20,7
	321 BORÇ SENETLERİ		115,0
	Senet karşılığı mal satın alınması		

Tümdengelim Finansal Raporlama Yaklaşımının geçerli olabilmesi için, söz konusu borç senedinin vadesinden önce tahsil edilmeyeceği ve taraflar arasında “cayılmaz” nitelikli bir antlaşma olması gerekir.

Mehmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	29,3	Borç Senetleri	115,0
Stoklar	100,0	Ertelenmiş Giderler	-15,0
İndirilecek KDV	20,7		100,0
		Sermaye	50,0
Toplam	150,0	Toplam	150,0

Ertelenmiş Giderler, aşağıdaki muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, TMS – 23'e göre finansman giderlerine dönüştürülecektir.

31.01.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	324 ERTELENMİŞ GİDERLER		5
	Ocak 2009 için		
28.02.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	324 ERTELENMİŞ GİDERLER		5
	Şubat 2009 için		
31.03.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	324 ERTELENMİŞ GİDERLER		5
	Mart 2009 için		
31.03.2009			
	321 BORÇ SENETLERİ	115	
	100 KASA		115
	Senedin vade sonunda ödenmesi		

DİKKAT: Her satın alma işlemi için bunları nasıl yapacağız şeklindeki dertlenmeleri duyar gibiyim. Hemen endişeye kapılmayınız, her şeyin bir kolayı var. Bu konuda da toplulaştırılmış yöntemlerimiz var. Bu yöntemleri bu çalışmanın akabinde ortaya koyacağımız ikinci “hap”ta ele alacağız. Şimdilik işin kavramsal boyutunu kavramamız yeterlidir.

ALICI – MEHMET AĞA İŞLETMESİNİN TÜMEVARIM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

20.12.2008			
	100 KASA HESABI	50	
	500 SERMAYE		50
	İşletmenin kuruluşu kaydı		
30.12.2008			
	153 MAL HESABI	100,0	
	191 İNDİRİLECEK KDV	20,7	
	100 KASA		20,7
	321 BORÇ SENETLERİ		100,0
	Senet karşılığı mal satın alınması		

Tümevarım Finansal Raporlama Yaklaşımı borç ve alacak senetlerinin her an ödenebileceği varsayımına dayanır. Buradaki tümevarım düşüncesi, borç senedi bu örnekte 100 YTL olarak kayda alınacak, her ay üzerine 5 YTL vade farkı eklenecek ve böyle 115 YTL'e yani tüme ulaşılacaktır.

Mehmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Kasa	29,3	Borç Senetleri	100,0
Stoklar	100,0	Sermaye	50,0
İndirilecek KDV	20,7		
Toplam	150,0	Toplam	150,0

Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, TMS – 23'e göre borç senetlerine ilişkin vade farkları finansman gideri olarak kaydedilecektir.

31.01.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	321 BORÇ SENETLERİ		5
	Ocak 2009 için		
28.02.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	321 BORÇ SENETLERİ		5
	Şubat 2009 için		
31.03.2009			
	770/660 FİNANSMAN GİDERLERİ	5	
	321 BORÇ SENETLERİ		5
	Mart 2009 için		
31.03.2009			
	321 BORÇ SENETLERİ	115	
	100 KASA		115
	Senedin vade sonunda ödenmesi		

DİKKAT: Her satın alma işlemi için bunları nasıl yapacağız şeklindeki dertlenmeleri duyar gibiyim. Hemen endişeye kapılmayınız, her şeyin bir

kolayı var. Bu konuda da toplulaştırılmış yöntemlerimiz var. Bu yöntemleri bu çalışmanın akabinde ortaya koyacağımız ikinci “hap”ta ele alacağız. Şimdilik işin kavramsal boyutunu kavramamız yeterlidir.

SATICI – AHMET AĞA İŞLETMESİNİN SATIŞ İŞLEMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Önce hatırlayalım. Satıcı rolündeki işletme, söz konusu malı 80 YTL’na peşin tedarik etmişti. Alıcı söz konusu malı peşin alsaydı, 100 YTL + KDV ödeyecekti. Veresiye alınca her ay için %5 vade farkı ödüyordu, ancak 3 vadeli alabilmişti.

Varsayalım Ahmet Ağa’nın bir komşusu var, adı Osman Ağa, aynı malı Osman Ağa da alıp satıyor, ama peşin alıyor, peşin satıyor. Aynı tarihlerde Osman Ağa da alıp satmış olsun.

PEŞİN ALIP-SATAN OSMAN AĞA’NIN MUHASEBE KAYITLARI

25.12.2008			
	153 TİCARİ MALLAR	80	
	100 KASA		80
	Peşin satın aldı		
30.12.2008			
	100 KASA	118	
	391 HESAPLANAN KDV		18
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		100
	Peşin sattı		
30.12.2008			
	621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	80	
	153 TİCARİ MALLAR		80
	Malın stoktan düşülmesi		

PEŞİN ALIP-VERESİYE SATAN AHMET AĞA’NIN MUHASEBE KAYITLARI

25.12.2008			
	153 TİCARİ MALLAR	80	
	100 KASA		80
	Peşin satın aldı		
30.12.2008			
	100 KASA	20,7	
	121 ALACAK SENETLERİ	115,0	
	391 HESAPLANAN KDV		20,7
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		115,0
	Üç ay vadeli sattı		
30.12.2008			
	621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	80	
	153 TİCARİ MALLAR		80
	Malın stoktan düşülmesi		

AHMET AĞA’NIN MUHASEBECİSİ YILSONUNDA ALACAK SENEDİNİ REESKONT YAPARSA MUHASEBE KAYDI

31.12.2008			
	657 REESKONT FAİZ GİDERİ	15	
	122 ALACAK SENET. REESKONTU		15
	Alacak senedi reeskontu		

Şimdi de karşılaştığımız bu üç durumu gelir tablosunda karşılaştırmalı olarak görelim.

KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOLARI

	Peşin Satan Osman Ağa Gelir Tablosu	Ahmet Ağa Gelir Tablosu Reeskont Yok	Ahmet Ağa Gelir Tablosu Reeskont Var
Yurtiçi Satışlar	100	115	115
Satılan Malın Maliyeti	-80	-80	-80
Brüt Satış Karı	20	35	35
Faaliyet Giderleri	0	0	0
Faaliyet Karı	20	35	35
Diğer Gelirler	0	0	0
Diğer Giderler-Reeskont Fa.	0	0	-15
Dönem Karı	20	35	20

Gelir tablosu, işletmenin kar cinsinden performansının raporlanmasını kapsar. Bu doğrultuda gelir tablolarını yorumlayalım.

	Peşin Satan Osman Ağa Gelir Tablosu	Ahmet Ağa Gelir Tablosu Reeskont Yok	Ahmet Ağa Gelir Tablosu Reeskont Var
Brüt Satış Karı Yüzdesi	% 20	% 30,4	% 30,4
Faaliyet Karı Yüzdesi	% 20	% 30,4	% 30,4
Dönem Karı Yüzdesi	% 20	% 30,4	% 20

Peşin satan Osman Ağa'nın karlılık yüzdeleri % 20, veresiye satan Ahmet Ağa'nın ise % 30,4 (reeskont yapılmamış haliyle). Bunu kime nasıl izah edeceğiz? Edebilecek miyiz?

Veresiye satan Ahmet Ağa'nın performansı reeskont yapılınca sadece dönem karı yüzdesi cinsinden değişiyor. Yani gelir tablosunun üst tarafları ise hala izah edilemeyecek niteliktedir.

Ben diyorum: TMS/TFRS ortamında Reeskont Faiz Giderleri ve Reeskont Faiz Gelirleri, gelir tablosunda raporlanmaz.

SATICI – AHMET AĞA İŞLETMESİNİN TÜMDENGELİM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

30.12.2008			
	100 KASA	20,7	
	121 ALACAK SENETLERİ	115,0	
	124 KAZANILMAMIŞ GELİRLER		15,0
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100,0
	391 HESAPLANAN KDV		20,7
	Senet karşılığı mal satın alınması		

Tümdengelim Finansal Raporlama Yaklaşımının geçerli olabilmesi için, söz konusu alacak senedinin vadesinden önce tahsil edilmeyeceği ve taraflar arasında “cayılmaz” nitelikli bir antlaşma olması gerekir.

Ahmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu -kısmen

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Alacak Senetleri	115,0		
Kazanılmamış Gelirler	-15,0		
Toplam		Toplam	

Kazanılmamış Gelirler, aşağıdaki muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, TMS – 18'e göre finansman gelirlerine dönüştürülecektir.

31.01.2009			
	124 KAZANILMAMIŞ GELİRLER	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Ocak 2009 için		
28.02.2009			
	124 KAZANILMAMIŞ GELİRLER	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Şubat 2009 için		
31.03.2009			
	124 KAZANILMAMIŞ GELİRLER	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Mart 2009 için		
31.03.2009			
	100 KASA	115	
	121 ALACAK SENETLERİ		115
	Senedin vade sonunda tahsil edilmesi		

DİKKAT: Her satış işlemi için bunları nasıl yapacağız şeklindeki dertlenmeleri duyar gibiyim. Hemen endişeye kapılmayınız, her şeyin bir kolayı var. Bu konuda da toplulaştırılmış yöntemlerimiz var. Bu yöntemleri bu çalışmanın akabinde ortaya koyacağımız ikinci “hap”ta ele alacağız. Şimdilik işin kavramsal boyutunu kavramamız yeterlidir.

SATICI - AHMET AĞA İŞLETMESİNİN TÜMEVARIM FİNANSAL RAPORLAMA YAKLAŞIMINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

30.12.2008			
	100 KASA	20,7	
	121 ALACAK SENETLERİ	100,0	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100,0
	391 HESAPLANAN KDV		20,7
	Senet karşılığı mal satın alınması		

Tümevarım Finansal Raporlama Yaklaşımı borç ve alacak senetlerinin her an ödenebileceği varsayımına dayanır. Buradaki tümevarım düşüncesi, alacak senedi bu örnekte 100 YTL olarak kayda alınacak, her ay üzerine 5 YTL vade farkı eklenecek ve böyle 115 YTL’e yani tüme ulaşılacaktır.

Mehmet Ağa'nın
31.12.2008 tarihli
Bilânçosu

Aktif	YTL	Pasif	YTL
Alacak Senetleri	100,0		
Toplam		Toplam	

Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, TMS – 18'e göre alacak senetlerine ilişkin vade farkları finansman geliri olarak kaydedilecektir.

31.01.2009			
	121 ALACAK SENETLERİ	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Ocak 2009 için		
28.02.2009			
	121 ALACAK SENETLERİ	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Şubat 2009 için		
31.03.2009			
	121 ALACAK SENETLERİ	5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		5
	Mart 2009 için		
31.03.2009			
	100 KASA	115	
	121 ALACAK SENETLERİ		115
	Senedin vade sonunda tahsil edilmesi		

DİKKAT: Her satış işlemi için bunları nasıl yapacağız şeklindeki dertlenmeleri duyar gibiyim. Hemen endişeye kapılmayınız, her şeyin bir kolayı var. Bu konuda da toplulaştırılmış yöntemlerimiz var. Bu yöntemleri bu çalışmanın akabinde ortaya koyacağımız ikinci “hap”ta ele alacağız. Şimdilik işin kavramsal boyutunu kavramamız yeterlidir.

SONUÇ

Siz değerli okuyucularımıza bazı kavramları çok kısa bir şekilde aktarmaya çalıştım.

Burada aktardığım konular, mikro ve küçük işletmelerin TMS/TFRS karşısında olası gereksinimlerini karşılayacak niteliktedir.