

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE PROGRAMI

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN İLK UYGULAMASI
(TFRS 1) ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL DURUM TABLOSUNUN
DÜZENLENMESİ: ÇAYKUR ARAKLI ÇAY FABRİKASI ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Denizhan TİRYAKI

MAYIS-2016

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE PROGRAMI

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN İLK UYGULAMASI
(TFRS 1) ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL DURUM TABLOSUNUN
DÜZENLENMESİ: ÇAYKUR ARAKLI ÇAY FABRİKASI ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Denizhan TİRYAKİ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fikret ÇANKAYA

MAYIS-2016

TRABZON

ONAY

Denizhan TIRYAKI tarafından hazırlanan *Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması (TFRS 1) Çerçevesinde Finansal Durum Tablosunun Düzenlenmesi: Çaykur Araklı Çay Fabrikası Örneği* adlı bu çalışma 15/07/2016 tarihinde yapılan savunma sonucunda *oybirliği/oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında* **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Fikret ÇANKAYA (Danışman - Başkan)

Prof. Dr. Engin DİNÇ (Üye)

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. .../.../2016

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Denizhan TİRYAKİ

15.07.2016

ÖNSÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ilk olarak kullanılmaya başlandığı günden bu yana tüm dünyadaki kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır. Bu süreç ülkelerde yakınsama ve ıraksama yöntemlerinden biriyle gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de Avrupa Birliği (AB) uyum sürecinde ıraksama yöntemiyle bu gidişata ayak uydurmak durumunda kalmıştır. Yapılan araştırmada, bu uyumlaştırma sürecine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları’nın düzenlemeleri eşliğinde ayak uydurması gereken bir kamu kuruluşunun bağlı bir biriminde, gerekli tüm standartları uygulamak suretiyle, TFRS 1 İlk Geçiş Uygulaması gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar çalışma sonrasında işletmedeki ilgili çalışanlara sunulmak suretiyle işlemenin finansal raporlama standartlarına uyumuna katkı sağlanmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın gerçekleştirilmesi ve ders süreci boyunca desteğini her zaman gördüğüm danışman hocam Sayın Prof. Dr. Fikret Çankaya ve Sayın hocam Prof. Dr. Engin Dinç’e teşekkürlerimi borç bilirim. Ayrıca çalışma süresince görüşlerine başvurduğum kıymetli Sayın hocalarıma ve çalışmanın uygulama kısmında gerçek verilerin elde edilmesi konusunda yardımcı olan ÇAYKUR muhasebe ve diğer çalışanlarına sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Bunun dışında çalışma süresince ve her zaman hertürlü desteklerini hissettiğim aileme özellikle minnettarım.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
ÖZET	XI
ABSTRACT	XII
TABLOLAR LİSTESİ	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XV
KISALTMALAR LİSTESİ	XVI
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ve GEREKLİLİĞİ.....	3-39
1.1. Genel Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları.....	3
1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi	4
1.2. Farklı Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamalarını Bütünleştirme Çalışmaları	7
1.2.1. Uyumlaştırma	7
1.2.2. Standardizasyon (Tekdüzelik-Uniformity)	9
1.2.2.1. Tek Bir Muhasebe Standart Setinin Kullanılmasının Faydaları	12
1.2.3.1. Tek Bir Standart Setinin Kullanılmasının Getireceği Sorunlar.....	15
1.3. Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yön Veren Kuruluşlar	17
1.3.1. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	17
1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC).....	18
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	19
1.3.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	21
1.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	21
1.4.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	22
1.4.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	23

1.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	23
1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları	24
1.5.1. Standartlarda İlkesellik.....	25
1.5.2. Standartlarda Kuralsallık.....	26
1.6. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları	26
1.6.1. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği	28
1.6.2. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci	29
1.6.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar	29
1.6.2.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	29
1.6.2.1.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	30
1.6.2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	31
1.6.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	32
1.6.2.1.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	33
1.6.3. Türkiye’de Muhasebe Standartları’na Geçişte Yaşanan Sorunlar	33

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK SUNULUŞU (TFRS 1).....	40-87
2.1. Genel Açıklama	40
2.2. TFRS 1’in Uygulandığı Durumlar	41
2.3. TFRS 1’in Uygulanmayacağı Durumlar	41
2.4. TFRS’ye Geçiş Tarihi.....	42
2.5. TFRS Açılış Finansal Durum Tablosunda Uyulması Gereken Esaslar	43
2.5.1. Zorunlu Düzenlemeler.....	45
2.5.1.1. TFRS’ler Kapsamında Açılış Finansal Durum Tablosunda Gösterilmesi Gereken Varlık ve Borçlar	45
2.5.1.1.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	45
2.5.1.1.2. Gelir Vergileri.....	46
2.5.1.1.2.1. Sürekli Farklar	47
2.5.1.1.2.2. Geçici Farklar	47

2.5.1.1.3. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	50
2.5.1.1.4. TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı.....	52
2.5.1.1.5. TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri	54
2.5.1.1.6. TMS 17- Kiralama İşlemleri.....	56
2.5.1.1.7. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	57
2.5.1.2. TFRS’ler Kapsamında Açılış Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Varlık ve Borçlar.....	58
2.5.1.2.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili TFRS Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Hususlar	59
2.5.1.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili TFRS Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Hususlar ..	59
2.5.1.3. Tüm Varlık ve Borçların TFRS’ler Kapsamında Yeniden Sınıflandırılması.....	60
2.5.1.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	60
2.5.1.3.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	60
2.5.1.3.3. Gelir Vergilerinin Sınıflandırılması	61
2.5.1.4. Tüm Varlık ve Yükümlülüklerin TFRS Değerleme Ölçütleri Kapsamında Ölçülmesi	62
2.5.2. İsteğe Bağlı Muafiyetler	68
2.5.3. Diğer TFRS’lerin Geriye Yönelik Olarak Uygulanmasına Yönelik İstisnalar	69
2.5.3.1. Finansal Varlık ve Borçların Finansal Durum Tablosundan Çıkarılması	69
2.5.3.2. Finansal Riskten Korunma Muhasebesi.....	69
2.5.3.3. Azınlık Payları	70
2.6. TFRS 1 Kapsamında Uyulması ve Uygulanması Gerekli Diğer Özellikli Konular	71
2.6.1. Tahminler	71
2.6.2. Mutabakatlar.....	72
2.6.3. Karşılaştırmalı Bilgi	73
2.7. TFRS ile İlgili Türkiye’de Yapılan Araştırmaya Yönelik Çalışmalar.....	73
2.7.1. TFRS ile İlgili Türkiye’de Yapılan Anket Çalışmaları	74
2.7.2. TFRS ile İlgili Türkiye’de Yapılan Uygulamalı Örnek Olay Çalışmaları	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ KAMU KURUMU UYGULAMASI	88-170
3.1. Genel Açıklama	88
3.2. ÇAYKUR	89
3.2.1. ÇAYKUR' un Amacı	91
3.2.2. Teşkilatın Yapısı	91
3.2.2.1. Hukuki Teşkilatı.....	91
3.2.2.2. Merkez Teşkilatı.....	91
3.2.2.3. Taşra Teşkilatı.....	92
3.2.3. Teşekkülün Kaynakları	93
3.2.3.1. Beşeri kaynakları.....	93
3.2.3.2. Maddi (Fiziksel) Kaynaklar	96
3.2.4. ÇAYKUR'un Muhasebesi.....	96
3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi.....	98
3.4. Araştırmanın Sınırları ve Varsayımları	100
3.5. TFRS 1 Geçiş Standardı ile İlgili Türkiye'de Yapılan Örnek Olay Çalışmaları.....	102
3.6. Araklı Çay Fabrikasında TFRS'ye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi	103
3.7. Araklı Çay Fabrikasında Çevirisi Yapılacak Mali Tabloların Sunumu.....	103
3.7.1. Başlama Tarihinde Finansal Durum Tablosunun Sunumu	103
3.7.1.1. Başlama Tarihinde Stoklar	104
3.7.1.2. Başlama Tarihinde Maddi Duran Varlıklar.....	105
3.7.1.3. Başlama Tarihinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar	106
3.7.2. Başlama Tarihinde Gelir Tablosu	106
3.8. Karşılaştırmalı Geçiş Tabloları ve Uygulamaları	107
3.8.1. Nakit ve Nakit Benzerlerin Geçışı	107
3.8.2. Diğer Alacakların Geçışı	108
3.8.2.1. Personelden Alacakların Geçışı	108
3.8.2.2. Diğer Çeşitli Alacakların Geçışı	109
3.8.2.3. Şüpheli Diğer Alacakların Geçışı.....	109
3.8.2.4. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıklarının Geçışı	111
3.8.3. Stoklar Hesabının Karşılaştırmalı Geçışı	111

3.8.4. Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkuklarının Geçişi	114
3.8.5. Maddi Duran Varlıkların Geçişi	114
3.8.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Geçişi	119
3.8.7. Ticari Borçların Geçişi	121
3.8.7.1. Alınan Depozito ve Teminatların Geçişi	122
3.8.7.2. Diğer Ticari Borçların Geçişi	122
3.8.8. Diğer Borçların Geçişi	123
3.8.9. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Geçişi	123
3.8.10. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukların Geçişi	123
3.8.11. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Geçişi	123
3.8.12. Diğer Borç ve Gider Karşılıklarının Geçişi	124
3.8.13. Araklı Çay Fabrikasının TFRS İlk Geçiş Finansal Durum Tablosu	127
3.9. 31.12.2014 Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması	131
3.10. 31.12.2015 (veya 01.01.2016) Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması	151
SONUÇ VE ÖNERİLER	171
YARARLANILAN KAYNAKLAR	176
EKLER	201
ÖZGEÇMİŞ	236

ÖZET

Finansal raporlama standartları, ülkeleri çeşitli faktörlerle etkileyebilmektedir. Avrupa Birliği, ülkelerin muhasebe standartlarına geçişini etkileyen önemli bir faktör olarak görülebilir. AB uyum sürecinin gerektirdiği standartlaştırma çalışmaları nedeniyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı finansal raporlama standartlarına geçiş yapmak durumunda kalan ülkelerden biri de Türkiye'dir. Bu standartlaştırma sürecinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun son yaptığı düzenlemelerle sermayesinin tamamı kamuya ait olan ÇAYKUR, 01.01.2016 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olmuş ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapmayı seçmiştir.

Bu çalışmada ÇAYKUR'un üretim birimlerinden biri olan Araklı Çay Fabrikası'nın finansal durum tabloları TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması Standardı kapsamında TMS/TFRS'ye uyarlanmış ve uyumlaştırma sürecinde kurumun ve çalışanların TMS/TFRS farkındalıkları oluşturulmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak; işletmenin önceki muhasebe ilkelerine göre düzenlediği finansal raporlarının gerçeği yansıtmayacak şekilde ve/veya hatalı sunulduğu, buna bağlı olarak da önemli çeviri farklarının oluştuğu, işletmenin geçiş sürecinde TMS/TFRS bilgi yeterliliği konusunda sorunlar yaşayacağı ve bu konuda ciddi eğitime ihtiyacı olduğu gibi bulgular elde edilmiştir. Ayrıca bu sorunların çözümünde üniversitelerin ve denetim firmalarının gerçekleştireceği yazılı kaynakların ve eğitim seminerlerinin uyumlaştırma sürecinde önemli katkılar sağlayacağı ve gerekli olduğu söylenebilir.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması.

ABSTRACT

Financial reporting standards can affect countries in various ways. The European Union (EU) can be seen as a significant factor, which can affect those countries to impose the accounting standards. Due to the standardization procedure of the EU integration process, Turkey is one of the remaining countries that must to switch to the financial reporting standards, which was issued by the International Accounting Standard Board. In this standardization process, because of the last arrangements put into practise by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, ÇAYKUR, whose all capital owned by government, has been forced to independent audit process and chosen to report according to TFRS since 01.01.2016.

In this study, as one of ÇAYKUR's production units, Araklı Tea Factory's balance sheets are adapted to the TAS/TFRS under the TFRS 1 First-time Adoption of Turkey Financial Reporting Standards and it is strived to raise an awareness of TAS/TFRS for the ÇAYKUR and its employees. As a result, it is detected that company's previous financial reports were presented incorrectly or inexactly. Therefore, considerable translation differences have occurred. In that regard, the company is highly suffer lack of information regarding the TAS/TFRS so serious instructions about the subject are needed. Furthermore, it can be argued that seminars and written sources, which organised by the audit firms and universities, would make a considerable contribution to the adaptation process and further researches.

Key Words: Turkey Accounting Standards, Turkey Financial Reporting Standards, TFRS 1 - First-time Adoption of Turkey Financial Reporting Standards.

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Ertelenen Vergi Varlığı ve Borcunun Oluşmasına Sebep Olan Durumlar ..	49
2	TMS 39'a Göre Türev Finansal Araçlarda Sunum ve Değerleme.....	53
3	TFRS/TMS ve VUK'a Göre Temel Değerleme Farklılıkları	63
4	Yıllara Göre ÇAYKUR'un İstihdam Verileri ve Maliyetleri	95
5	Üretim Maliyeti ve Mamuller Hesabının 2013 Yılı Sonu Görünümü	112
6	Yıllar İtibariyle Araklı Çay Fabrikasının Arsa Alanı ve Rayiç Değerleri .	115
7	Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Raporlanacak Unsurlar	125
8	Yapılan İşlemler Sonucu Geçmiş Yıllar Kar/Zararı ve Ertelenen Vergi Hesaplarının Görünümü.....	128
9	Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli İlk Geçiş Finansal Durum Tablosu.....	129
10	Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli İlk Geçiş Dipnot Tablosu	130
11	31.12.2014 Tarihinde Maddi Duran Varlıkların Görünümü.....	133
12	Durdurulan Faaliyetlerde Yer Alan Varlıkların 2014 Yılı Takibi	139
13	Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2014 Tarihli Görünümü.....	140
14	31.12.2014 Tarihli Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Bilgiler	142
15	Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2014 Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosu.....	148
16	2014 Dönemi Ertelenen Vergi Hesaplarının Görünümü	149
17	Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2014 Tarihli Dipnot Tablosu	150
18	31.12.2015 Tarihli Araklı Çay Fabrikası Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırmalı Görünümü	152
19	Araklı Çay Fabrikası 31.12.2015 Tarihli Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Karşılaştırmalı Görünümü.....	160
20	Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerin 31.12.2015 Tarihli Görünümü	161

21	31.12.2015 Tarihli Çalışanlara Sağlanan Faydalar İçin Yapılan Hesaplamalar.....	164
22	Araklı Çay Fabrikası 3.12.2015 Tarihli Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu.....	168
23	Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2015 Tarihli İlk Dipnot Tablosu.....	170



ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Standartlaştırmanın Aşamaları.....	11
2	IASCF/IASB'nin Organizasyon Yapısı.....	20
3	TMS/TFRS'ye Geçiş Zaman Çizelgesi	43
4	Karşılıklar-Koşullu Yükümlülükler Karar Ağacı	51
5	Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü Ana Organizasyon Şeması	90

KISALTMALAR LİSTESİ

AASB	: Austuralian Accounting Standards Board (Avusturalya Muhasebe Standartları Kurulu)
AB	: Avrupa birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABDNG	: Avrupa Birliği Dört Nolu Genelgesi
AICPA	: American Institute of Certificated Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
APB	: Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Komisyonu)
APK	: Araştırma Planlama Koordinasyon
G20	: En Gelişmiş 20 Ülke
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
ÇAYKUR	: Çay Kurumu
DPB	: T.C. Devlet Personel Dairesi Başkanlığı
EU	: European Union
FAF	: Financial Accounting Foundation (Finansal Muhasebe Vakfı)
FASAC	: Financial Accounting Standards Advisory Council (Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi)
FASB	: Finansal Accounting Standard Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FDI	: Foreign Direct İnvestment (Doğrudan Yabancı Yatırımlar)

FEE	: Federation des Expert Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
G20	: En Gelişmiş 20 Ülke
GASAC	: Government Accounting Standards Advisory Council (Kamu Muhasebe Standartları Danışma Konseyi)
GASB	: Government Accounting Standards Board (Kamu Muhasebe Standartları Kurulu)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IAS/UMS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Yorumlama Komitesi)
IFRS/IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IFRS 1	: International Financial Reporting Standard 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IOSCO	: International Organisation of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komitesi)
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Kükümünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KV	: Kurumlar Vergisi
MNEs	: Multinational enterprises (Çok Uluslu Şirketler - ÇUŞ)
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NBD	: Net Bugünkü Değer
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
SAC	: Standard Advisory Council (Standart Tavsiye Kurulu)
TAS	: Turkey Accounting Standards (Türkiye Muhasebe Standartları)
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS 1	: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UK	: United Kingdom (Birleşik Krallık)
US GAAP	: United States General Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
US SEC	: US Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası)

Kurulu)

VUK : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler dünyayı tek pazar haline getirmiştir. Artık küçük işletmeler dahi farklı ülkelerde yatırımlar yapmakta veya faaliyet alanlarını farklı ülkelere taşıyabilmektedir. Farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmek ve rekabet edebilmek için gideceğiniz pazardaki işletmeler hakkında bilgi edinmeniz gerekmektedir. İşletmeler hakkındaki bilgiler ise muhasebenin sunduğu raporlardan sağlanır. Fakat dünyadaki farklı; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartları ve benzeri nedenlerden dolayı, yıllarca, farklı ülkelerdeki işletmeler, farklı muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmış ve muhasebenin sunduğu raporlarda ülkeden ülkeye farklılıklar oluşmuştur. Dolayısıyla farklı piyasalarda faaliyet gösteren Turkcell, Philips gibi işletmelerin kendi ülke borsalarındaki finansal tablo sonuçlarıyla Amerika borsasındaki finansal tablo sonuçlarında farklılıklar oluşması gibi durumlar yaşanmaktadır.

Söz konusu muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar karar alma durumundaki çıkar gruplarının yanlış karar alabilmesine neden olabilmektedir. Bu karışıklıkları önlemenin en kolay yolu Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards, UMS-IAS)'na uygun raporlar hazırlamaktır. Nitekim son yıllarda, ülkelerin çoğu, uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporlama yapmaktadır veya yapmaya çalışmaktadır.

Öte yandan Uluslararası Muhasebe Standartları'nda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunuma önem veren nitelikte olması işletmelerin gerçek durumunu tespit etme açısından da önemini arttırdığı söylenebilir.

Bütün bu olumlu yönlerine, Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları konusunda yüzlerce makale yazılmasına ve yine son yıllarda yapılan konferansların konusunu muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağı oluşturmasına rağmen standartların henüz Türkiye'de başarıyla uygulandığını söylemek uygun olmayabilir.

Özel işletmelerin yanında hantal bir yapıya sahip olan devlet işletmelerinde de muhasebe standartlarını uygulama konusunda eksiklik olduğu bir gerçektir. Bahsedilen konuda yapılan örnek olay çalışmalarının işletmelere özellikle de kamu işletmelerine kılavuzluk etmesi açısından da önemlidir.

Gerek özel işletmeler ve gerekse kamu işletmeleri açısından önemli olan UMS'ye uygun rapor hazırlama işleminin ülke ekonomisine de katkısı son derece önemlidir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının benimsenerek, doğru bir biçimde uygulanabilmesi gerekmektedir. Bu nedenlerle *“Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması (TFRS 1) Çerçevesinde Finansal Durum Tablosunun Düzenlenmesi: Çaykur Araklı Çay Fabrikası Örneği”* isimli bu çalışma gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, UFRS-IFRS) hakkında açıklamalar yapılmış, bu standartlara geçişin gerekli olup olmadığı tartışılmış ve bu standartların tüm dünyada tekdüzeleştirilmesinin nasıl gerçekleştirildiği değerlendirilmiştir. Bölüm sonunda ise bu standartların Türkiye'deki gelişimi ve bu gelişime öncülük eden kuruluşlar tanıtılarak Türkiye'de yaşanan uyumlaştırma sorunlarına değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde araştırmanın gerçekleştirilmesine rehberlik eden standart (TFRS 1- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması) gerekli ölçüde açıklanarak bu standardı uygulayan işletmelerin yapması ve yapmaması gereken uygulamalar belirtilmiştir. Ayrıca bölüm sonunda muhasebe standartları ile ilgili Türkiye'de yapılmış bazı çalışmalar ilgili başlıklar altında gruplandırılarak özetlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise çalışmanın gerçekleştirildiği sanayi işletmesi (ÇAYKUR) tanıtılmış adından bağlı bir üretim birimi olan Araklı Çay Fabrikası'nın dipnotları ile birlikte finansal durum raporunun uygun şartlar oluşturularak (yerel kaynaklarla) finansal raporlama standartlarına geçişine yol göstermek amacıyla TFRS 1 kapsamında bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Bölüm sonunda sonuç ve değerlendirme yapılmıştır.

2000 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun göreve geçmesiyle birlikte aynen kabul edilmiş ve bundan sonra yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adıyla yayınlanmaya başlanmıştır. Dolayısıyla çalışmada genel kullanımlarda UFRS ve UMS kelimeleri hem birbirleri yerine hem de tek başına biri her ikisini kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ve GEREKLİLİĞİ

1.1. Genel Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları

Global ekonominin dünya ticaretine yön vermeye başlaması ile birlikte ülkeler arasındaki işletme verilerinin düzenlenmesine esas teşkil eden ilkeler arasındaki farklılıklar ön plana çıkmış ve mevcut farklılıkları ortadan kaldırma gereği doğmuştur (Hopwood, 1994: 241). Bu gereksinimi ortaya çıkaran nedenler; farklı ülkelerin sermaye ve kredi piyasalarında yer alabilme, sözkonusu piyasaları kendine çekebilme ve yeterli rekabet gücüne sahip olma şeklinde gösterilmektedir. Yukarıda sayılanların gerçekleşebilmesi ve karar alıcıların doğru ve etkin ekonomik kararlar alabilmeleri, dünya genelinde yüksek kaliteli, ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards, UMS-IAS)'nın ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, UFRS-IFRS)'nin dünya genelinde bir standart seti olarak kullanılması mevcut birçok problemin ortadan kalkmasında önemli bir fonksiyona sahip olacaktır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 2). Standartlar, işletmelere ait finansal nitelikteki işlemlerin ve bilgilerin belirlenmesi için bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt edileceği, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgiler sağlamaktadır. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlanmasına rağmen sektörlere özel olarak hazırlanan standartlar da vardır (Arzova ve Poroy, 2006: 135).

Dünyada ülkelerin son elli yılda piyasa ekonomilerine yönelmeleri dolayısıyla meydana gelen küreselleşme kavramı, bilgiye dayalı ekonomik yapının gelişmesini hızlandırmıştır. Güvenilir bilgi ihtiyacının hissedilir şekilde artması, muhasebe uygulamalarının yeniden yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur (Antepli, 2014: 84). UMS/UFRS'lerdeki temel amaç, zamanlı, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun nitelikli

muhasebe bilgilerinin meydana getirilmesi şeklinde ifade edilebilir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 2).

Avrupa ülkelerinde, 1950'li yılların sonlarında, muhasebenin düzenlenmesi konusunda merkezi bir rol üstlenmiş olan Avrupa Birliği (AB), 1995 yılında muhasebe direktifleri geliştirme faaliyetlerine son verme kararı almış International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi –IASC-UMSK)'nin çalışmalarını desteklemeye başlamıştır. 2000 yılında da birlik üyesi ülkelerin sermaye piyasalarında kayıtlı şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemeleri zorunlu hale getirilmiştir (Hallström, 2004'ten aktaran; Uysal, 2006: 88).

AB ülkelerinin halka açık şirketleri 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS-IAS/UFRS-IFRS)'na geçmek zorunda kalmıştır. Söz konusu yıllarda IAS'lerin kabulü halen tartışılmaktaydı. Ancak ABD (Amerika Birleşik Devletleri)'de, FASB (Finansal Accounting Standard Board-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ile IASB (International Accounting Standard Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) arasında yapılan anlaşmalar neticesinde, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States General Accepted Accounting Principles – US GAAP)'nin resmi geçiş taahhüdü ile birlikte IAS (International Accounting Standards)'ler genel kabul görmeye başlamıştır denilebilir (Ding ve diğerleri, 2007: 2). Ancak sadece dünyanın en gelişmiş ülkelerinde standartların yaygın olarak kullanılması yeterli olmayacaktır. Çünkü her ne durumda olursa olsun bir bütünün tüm parçaları oturmadığı sürece standartların arkasında yatan tekdüzelik ideali gerçekleşemeyecektir.

1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi

Piyasalardaki gelişmeler dünyayı tek bir Pazar haline getirmiştir. Artık büyük veya çok uluslu işletmelerin yanında küçük işletmeler de farklı ülkelere yatırım yapmaya başlamıştır. Bütün bu gelişmeler yatırım yapılacak veya ticaret yapılacak ülkedeki işletmeyi tanıma ihtiyacını doğurmaktadır. Bu ihtiyacı gidermenin birinci yolu sözkonusu işletmenin finansal raporlarını incelemektir. Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar muhasebeden elde edilen bilgilerin yanlış yorumlanmasına neden olacaktır. Dolayısıyla dünya pazarının gelişme hızını düşüren en önemli faktörlerden biri ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardır denilebilir.

Öte yandan herhangi bir işletme farklı ülkedeki bir işletmeyi satın aldığında veya ortak olduğunda sözkonusu yatırımı kendi finansal durum tablosuna aktarırken güçlükler yaşayabilmekte veya gerçeğinden farklı bir şekilde aktarabilmektedir. Bunun sonucunda o işletmenin bilgilerinden faydalanacak çıkar gruplarının yanılgısı durumu ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak kurumsal yönetim ilkelerinden paydaşlara gerçek bilgi sunma sorumluluğunun zedelenmesi durumu ortaya çıkabilir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda, Kavramsal Çerçeve başlığı altında mali tabloların temel niteliksel özellikleri; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak ifade edilmektedir.

İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Gerçeğe uygun sunum için finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi amacıyla ilgili olayların sunulması yeterli değildir. Gerçeğe uygun sunum, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların, "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" de belirtilen varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine uygun olarak sunulmasını ifade etmektedir (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1), 2015, madde: 15). İşletmelerde gerçekleştirilen muhasebenin asıl hedefi işletme hakkında gerçek bilgi sunmak olduğu düşünüldüğünde, muhasebe standartlarının hedefleri ile muhasebenin hedefleri örtüşmektedir. Dolayısıyla günümüz piyasalarında muhasebe hedeflerine ulaşabilmek için Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum sağlanması gerektiği söylenebilir.

Nitekim 2008'de başlayan finansal kriz nedeniyle bir araya gelen, 20 Ekonomi Bakanı ve Merkez Bankası Müdürü Grubu (G20 Ülkeleri); 2 Nisan 2009 tarihinde gerçekleştirdikleri toplantının sonuç kısmındaki tavsiyelerinde yüksek kalitede evrensel muhasebe standartlarına ilişkin tek bir seteye yönelik belirgin bir işleyişin gereksinimi vurgulanmış, standart belirleyicilerin de bu doğrultuda ilerleme kaydetmesi gerektiği sonucuna varılmıştır (Dündar, 2013: 6).

Etkili sermaye piyasaları ülkelerin ekonomik gelişiminin temel yapı taşlarından birini teşkil etmektedir. Muhasebe altyapısı bir ülkenin ekonomik büyümesi ile doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda etkin sermaye piyasalarının gelişimi için iyi gelişmiş bir muhasebe yapısı gereklidir. Güvenilir finansal bilgi, etkin kamu sektörü ve güçlü piyasa ekonomisinin temelidir (Fortin ve diğerleri, 2010: 1). UFRS'ler gelişmekte olan ülkelere çeşitli şekillerde muhasebe altyapısına ve

ekonomiye önemli katkılar sağlayabilmektedir (Zehri ve Chouaibib, 2013: 57-58). UFRS'ler birden fazla ülkede kullanıldığından ötürü muhasebe bilgisinin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmak için bu standartları benimseyen ülkelere uygun bir muhasebe standart seti sağlamaktadır (Zaidi ve Paz, 2015: 119).

UMS'ler finansal raporların açıklığını ve şeffaflığını geliştirir. Üstelik UFRS'ler finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmakla kalmaz, aynı zamanda belirsizliği ve dolayısıyla da bilgi asimetrisini¹ de azaltır (Ball, 2006: 11). Belirsizlik ve bilgi asimetrisinin azalması, söz konusu sermaye piyasasına yatırımcıları çekmek suretiyle, piyasa likiditesini geliştirir ve sermaye piyasası etkinliğini artırır (Zaidi ve Paz, 2015: 119). Sermaye fiyatlarının etkinliğinin artması ekonomik büyümeyi gerçekleştirir (Gökdeniz, 2003: 2-3). Tüm yukarıda yer alan gerekçelere bakılırsa UFRS'ler daha yüksek ekonomik büyüme sağlamaktadır denilebilir.

Günümüzde yüzü aşkın ülkenin üye olduğu ve bu ülkeler arasında Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye'nin de üyesi bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF) UFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmuş veya kullanımına izin vermiştir. Bu durum, UMS/UFRS'lere verilen önem hakkında yeterli bilgi sağlamaktadır (Antepli, 2014: 85).

IASB tarafından hazırlanan standartlar, kimi ülkelere ulusal muhasebe düzenlemeleri için bir "temel", kimi endüstrileşmiş veya gelişmekte olan ülkelere de kendi standartlarını oluştururken uluslararası bir ölçü (benchmark); kimi uluslararası birlikler (Örn; Basel Bankacılık Denetleme Komitesi), sermaye piyasası kuruluşları ve borsalar tarafından ise "resmi" olarak kabul edilmiştir. AB ve IOSCO (International Organisation of Securities Commissions - Uluslararası Menkul Kıymetler Komitesi)'nin, UFRS uygulamalarına ilişkin destek ve uygulama kararları ve FASB'nin standartlarını UMS/UFRS ile yakınlaştırma kararı, IASB'nin uluslararası alanda genel kabul görmesi açısından önemini ve fonksiyonunu daha da artırmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007: 231).

¹ Asimetrik bilgi, bir işlemde iki taraflı bir işlemde, taraflardan birinin diğerine göre daha fazla bilgi sahibi olması durumudur. bu durum genellikle alıcı ve satıcı arasında gerçekleşir ve alıcının, satıcının eksikliğinden yararlanması (tersi de olabilir) sonucunu ortaya çıkaracağı için ticari işlemlerde olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir (URL, <http://www.investopedia.com/terms/a/asymmetricinformation.asp>)

1.2. Farklı Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamalarını Bütünleştirme Çalışmaları

Küresel anlamda tek bir standart setinin benimsenmesinin gerekli olduğu ve bunun IASB'nin yayınladığı standartlar olması yönünde sonuçlara ulaşılan çalışmalar (Nikhil ve diğerleri, 2009: 200) olduğu gibi dünya üzerinde birden fazla küresel standart setinin kullanılmasının daha iyi olacağı yönünde sonuçlara ulaşan çalışmalar (Litan, Robert E., (t.y., “Should the world embrace a single set of accounting standards?”) da bulunmaktadır. Ancak ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarının birleştirilerek uluslararası düzeyde tek düzen finansal raporların oluşturulabilmesi ve böylece farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanabilmesi için dünyada kullanılan muhasebe sistemlerinin entegre edilmesi veya tüm ülkelerin tek bir muhasebe standardı setini uygulaması gerekmektedir (Kocamaz, 2012: 106).

Ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözümünde kullanılan yöntemlerden bazıları aşağıda sıralanmaktadır (Roberts ve diğerleri, 2005: 11);

- Uyumlaştırma (Harmonization)
 - Yakınsama (Convergence)
 - İraksama (Adoption)
- Standartlaştırma (Standardization)

Yukarıda verilen kavramlardan uyumlaştırma ve yakınsama ayrı başlıklar halinde kısaca açıklandıktan sonra standartlaşma kavramı daha ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Çünkü yukarıda sayılan diğer kavramların sonucunda standartlaştırma ideali bulunmaktadır. Bu durum standartların oluşturulma amaçlarından biridir.

1.2.1. Uyumlaştırma

Uyumlaştırma (Harmonizasyon), dönüştürme seviyelerine belirli kıstaslar getirilmesi suretiyle muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirlik seviyelerini artırma sürecidir (Çankaya, 2007: 128). Uyumlaştırma ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarının barındırdığı farklılıkların azaltılması sürecidir (Shil ve diğerleri, 2009: 200). Yani çok yakın ilişkili yöntemlerin sınırlı bir sayı etrafında ya da olası muhasebe yöntemlerinden birinin etrafında kümelenmesi sürecine tüm katılımcıların uyumu durumudur (Roberts, 2005: 11). Literatürde

standardizasyon ve harmonizasyon terimlerinin birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir (Chand ve White, 2007: 606). Fakat standardizasyon, ekonomik işlemler ve diğer olayların muhasebe açısından alternatiflerini ortadan kaldırmayı ifade ederken; uyumlaştırma, muhasebe uygulamalarında yüksek esneklik derecesi belirleyerek alternatiflerin azaltılması anlamına gelmektedir (Doupnik ve Parera, 2007: 75). Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; uyumlaştırma sürecinin sonunda, homojenlik ve eşitliğin sağlandığı aşamada, standartlaşma durumu söz konusu olmaktadır (Fritz ve Lammle, 2003: 34). Yukarıda yapılan uyumlaştırma ve standartlaştırma tanımlamaları değerlendirildiğinde, standartlaştırma ve harmonizasyon terimlerinin birbirlerinin yerine kullanılmaması gerektiği sonucuna ulaşılabılır.

Uyumlaştırma Avrupa Birliğinden kaynaklanan milletlerarası mevzuat kaynaklı iken standartlaştırma genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) ile ilişkilendirilmektedir. Uyumlaştırma, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma her ülkede farklılaşan ihtiyaçların mantıksız çatışmalara yol açmadan tekdüze bir yolla uyumlu hale getirilerek ülkelerin raporlama yapmalarına olanak tanımaktadır. Uyumlaştırma UFRS/UMS'nin uygulamalarına yönelik bir uyum hareketi sürecidir (Çankaya, 2007: 129).

Uyumlaştırma ülkelerde ya yakınsama ya da ıraksama yöntemleri ile gerçekleştirilmektedir.

Yakınsama (convergence), finansal tablolara daha iyi bir uluslararası karşılaştırılabilirlik kazandırmak için çelişkili muhasebe kurallarının azaltılması süreci ile alakalıdır. Yakınsama, farklı düzenleyici kuruluşlar tarafından yayınlanan muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sürecidir ve buna en iyi örnek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı standartlar arasında gerçekleştirilen işlemler gösterilebilir. (Chartered Institute of Management Accountants [CIMA], 2008, "Convergence of Accounting Standards", <http://www.cimaglobal.com>).

Uluslararası ıraksama (adoption), sonuç itibarıyla UFRS'nin tamamen benimsenmesi sürecidir. Uygulayıcıların yakınsama yoluyla standartlaştırmaya gitmeleri durumunda söz konusu süreç uzamaktadır ancak bu süreç ıraksama yöntemi ile gerçekleştirildiğinde (diğer koşulların uygun olduğu varsayımıyla) neredeyse anında standardizasyon sağlanmış olmaktadır.

1.2.2. Standardizasyon (Tekdüzelik-Uniformity)

Standardizasyon, tüm ülkelerin veya katılımcıların aynı ya da çok benzer muhasebe uygulamalarını takip etme konusunda anlaştığı bir süreçtir. Tüm ülkelerde UFRS'lerin kullanılması durumunda standartlaşmanın gerçekleşeceği söylenebilir.

Standartlaştırma sürecinin önündeki başlıca engeller (Jermakowicz ve Gornik-Tomaszewski, 2006: 173);

- UFRS'lerin karmaşık yapısı ve bu karmaşıklığın artması oranında külfetli oluşu,
- Yeterince eğitimin verilememesi ve yeterli yetişmiş meslek mensubunun eksikliği,
- Yetersiz pratik uygulama ve
- Eksik UFRS bilgisi olarak gösterilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde ulusal standart koyucu mercilerin yetersizliğinin sebepleri arasında, mali kaynaklar, insan kaynaklarını ve kendi standartlarını geliştirme deneyimi eksiklikleri gösterilmektedir (Chamisa, 2000: 271-272). Dolayısıyla yeterli kalitede muhasebe standardı geliştiremeyen ülkeler iraksama yöntemi ile standartlaştırma yoluna gitmektedirler.

Gelişmiş ülkelerde küresel muhasebe standartları setini edinmek veya uyum sağlamak daha az maliyetli, zahmetli ve kısa süreli olmaktadır. Bir diğer deyişle gelişmiş ülkelerdeki muhasebe standartları veya yerel finansal raporlama ilkelerinin gelişmişlik düzeyi de yüksek olduğundan bu ülkeler geçiş yaparken zorlanmamaktadırlar. Ayrıca gelişmiş finansal raporlama standartları zaten birçok ögeyi ortak olarak içermektedir ve birbirleri ile etkileşim halindedir (Mir ve Rahaman, 2005: 817).

Gelişmekte olan ülkeler ise UFRS'lere bir referans noktası olarak bakarlar ve bu bağlamda kendi muhasebe sistemlerini geliştirme yolu olarak görürler. Ekonomik açıdan çok gelişmiş ülkeler kendilerine uygun muhasebe standartlarını belirlerken yüksek özgüvenli davranırlar ve UFRS'lere de fazla dikkat etmezler. Dolayısıyla bu ülkelerin muhasebe standartları ile UFRS'ler arasında farklılıklar vardır. Çok gelişmiş sermaye piyasası olan ülkelerde ise UFRS'lere çok yakın bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir ve/veya kullanılmaktadır (Ding ve diğerleri, 2007: 3).

Standartlaşma adına ülkelerde muhasebe standartları genellikle iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan birinde muhasebe standartları, olduğu gibi kullanılırken (ıraksama-adoption) diğerinde mevcut muhasebe prensipleri ile muhasebe standartları arasındaki farklılıkları giderici yönde düzenlemeler yapılarak (yakınsama-convergence) kullanılmaktadır (House ve Bolton, 2004: 14). Türkiye UFRS'leri olduğu gibi benimseyen (adoptee) ülkeler sınıfındadır. Ancak ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile standartlaştırmaya ulaşmak için kullanacakları yöntem arasında kesin bir ilişki kurmak mümkün değildir. Bir diğer ifade ile ülkelerin standartlaştırmaya giden yolda ıraksamayı mı yoksa yakınsamayı mı kullanacaklarını gelişmişlik düzeyleri ile ilişkilendirmek uygulamada mümkün olmamaktadır. Çünkü standart uygulayıcılarının muhasebe standartlarını kullanmasını etkileyen faktörler arasında sadece ekonomik gelişmişlik düzeyi değil; mevcut hukuki ve mali sistem (yasal zorunluluk), işletmelerin ortaklık yapısına bağlı olarak fonlama yöntemleri (sermaye yapısı), muhasebenin bir meslek olarak gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgi kullanıcılarının eğitim seviyesi gibi faktörler de bulunmaktadır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 83).

UFRS'nin zorunlu tutulduğu ülkelerde de standartlar tüm şirketler için değil, hisseleri halka açık olan şirketler için zorunlu tutulmaktadır. Bazı ülkelerde ise sadece bankalar için zorunlu tutulmaktadır (IASB, 2015: "Who we are and what we do", http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf). Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde muhasebe standartları çok daha yaygın bir kesim tarafından uygulama alanı bulmaktadır.

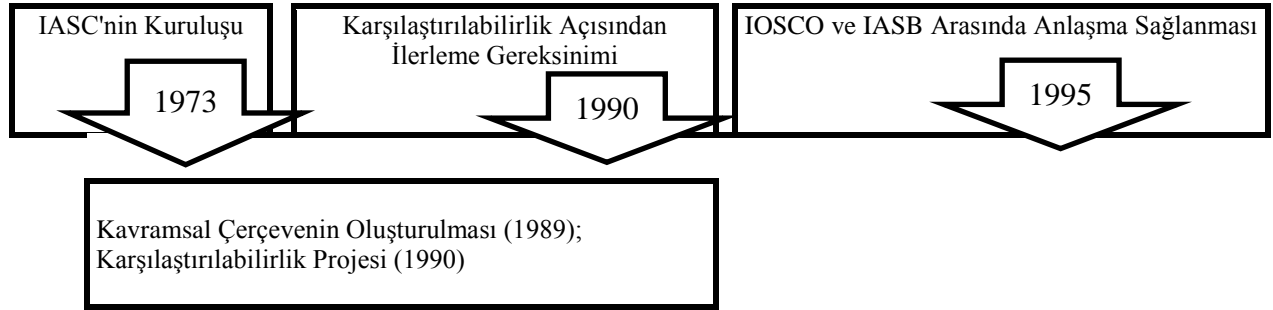
Standartlaştırma konusunda farklı görüşler ortaya atılmakla birlikte, söz konusu işlemin hangi standartlar bazında gerçekleştirilmesi gerektiği de tartışılmaktadır. Bu konuda bazı kesimler Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (American General Accepted Accounting Principle - US GAAP)'ni dünya üzerindeki her yerde kabul edilebilecek kalite ve donanıma sahip bir standart seti olarak görürken bazıları da UFRS'nin bu görevi daha iyi üstlenebileceği konusunda görüş belirtmektedir (Roberts ve diğerleri, 2005: 9). Ancak genel olarak değerlendirildiğinde, bu iki standart seti arasındaki farklılıkları azaltacak bir anlaşma 2002 yılında gerçekleştirilmiştir. Ayrıca dünya üzerindeki genel eğilim de UFRS'nin kullanılması yönündedir.

Öte yandan, küreselleşme eğilimleri, uluslararası ekonomik ve siyasi bağıllık da dahil olmak üzere, artan Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Foreign Direct Investment - FDI), Çok Uluslu İşletmelerin (MNEs) stratejilerindeki gelişmeler, yeni teknolojilerin etkisi, uluslar arası finansal yatırımların büyümesi ve IASB ve World Bank gibi organizasyonların etkisi ile muhasebe sistemlerinin standardizasyonu konusunda giderek artan bir eğilim vardır (Tyrrall ve diğerleri, 2007: 84).

Ayrıca standartlaştırma sonucu şirketler finansal raporlama standartları ile dünyada bütün sermaye piyasalarına giriş yapabilecektir. Uluslararası arenada kabul edilmiş muhasebe standartları dünyanın her yerinde geçerli olacak konsolide finansal raporlar hazırlamada maliyetleri düşürecek ve bu raporların denetiminde de optimalite sağlayacaktır (Fritz ve Lammle, 2003: 35).

Finansal raporlamanın uluslararası seviyede standartlaştırılması için çalışma yapan kuruluşlar içerisinde en önemlilerinden biri IASB'dir. Bu organizasyonun önderliğinde başlatılan standartlaştırma çalışmaları 2000'li yıllara kadar çeşitli evrelerden geçmiştir.

Şekil 1: Standartlaştırmanın Aşamaları



Kaynak: Garrido ve diğerleri, 2002: 5

Standartlaştırma sonucu ülkeler arasındaki muhasebe uygulamaları tekdüze bir hal alacaktır. Bu durumun tam manada gerçekleşmesi bir idealdir.

Tüm dünyadaki muhasebe uygulamalarının tek düze bir hal alması her açıdan olumlu görünse de bu durumun gerçekleşmesi çeşitli çıkar grupları olumsuz sonuçlara da yol açabilmektedir.

1.2.2.1. Tek Bir Muhasebe Standart Setinin Kullanılmasının Faydaları

Dünya üzerinde tek standart setinin kullanılması “tedüzelik”; finansal raporlama farklılıklarını azaltma, raporlama sonuçlarına karşılaştırılabilirlik kazandırma, denetimde kolaylık sağlama güdülerıyla birlikte, dünya genelinde kabul gören tek bir finansal raporlama setine olan gereksinim duyulması sonucu ortaya çıkmış bir kavramdır (Hoyle ve diğerleri, 2004: 537).

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması taraftarları, dünya genelinde tüm firmaların tek bir muhasebe standart setini izlemesi halinde, firmaların yayınladığı finansal raporların yatırımcılara daha kullanışlı bilgi sağlayacağını savunmaktadırlar (Ding ve diğerleri, 2007: 2). Finansal raporların hazırlanmasında tekdüzelik sağlamak ve şirket raporlarının daha açık, net, şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasına imkan sağlamak amacıyla bütün dünyada kabul edilen muhasebe standartları oluşturma çalışmaları yapılması uygun görülmektedir (Çankaya, 2007: 128). UFRS gibi tek bir uluslararası standart setinin kullanımı ekonomik gelişimi ilerletmektedir (Purvis ve diğerleri, 1991: 41). Birkaç sermaye piyasasında işlem görmek amacıyla tek set finansal tablo kullanımı başka hiçbir avantajı olmasa bile önemli maliyet tasarrufları sağlamaktadır (Purvis ve diğerleri, 1991: 38).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)’nın yürüttüğü ve dünya üzerindeki tüm muhasebe mesleği liderleri üzerinde yaptığı bir araştırmada, tek set muhasebe standardının kullanılması, ekonomik gelişmenin anahtarı olarak görülmüştür. Söz konusu araştırmaya konu olan 91 ülkeden 143 lider, %90’dan daha yüksek bir oranda ülkelerindeki ekonomik gelişme için UFRS’ye uyumun çok önemli ya da önemli olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcıların %9’u bunun biraz önemli olduğunu belirtirken %1’lik kısım ise UFRS’ye geçişin ekonomik gelişme için önemli olmadığını belirtmişlerdir. (AICPA [American Institute of Certificated Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü] (2008), “One Set of International Standards Important for Economic Growth: World Accountancy Leaders”, http://www.ifrs.com/overview/General/International_Standards.html).

AICPA'nın 2007 yılındaki CEO'su ve Başkanı, Barry Melancon, "IFAC'ın yeni finansal raporlama modeli ihtiyacı" konu başlıklı toplantısında finansal raporlamanın ihtiyacı olarak aşağıdaki dört ögeyi sıralamıştır (AICPA (2008), "One Set of International Standards Important for Economic Growth: World Accountancy Leaders", http://www.ifrs.com/overview/General/International_Standards.html);

- Yatırımcılar ve şirket arasında arttırılmış iletişim,
- 2007 yılında mevcut olandan daha değişik ve çok bilgi,
- Yatırımcıların ihtiyacı olan bilgiyi onlara verme ve
- Azaltılmış karmaşıklık ile yüksek şeffaflık.

Küresel olarak, finansal raporlamada UFRS kullanımı öncelikle yatırımcıların talepleri, finansal raporlamada maliyet minimizasyonu, kıymetli evrak listeleme gereksinimleri, yabancı yatırımcılar, serbest ticaret ve küresel rekabet nedeniyle birçok ülke için bir gerekliliktir. Burada ortaya çıkan soru tek bir set finansal raporlamaya geçişin bu gereksinimleri karşılayıp karşılayamayacağı şeklindedir. Nulla (Nulla, 2014: 82), bu doğrultuda yaptığı araştırmada, Kanadalı finans kurumlarında zorunlu UFRS benimsenmesi firmaların muhasebe kalitesini artırıp arttırmadığını incelemiştir. Sonuç olarak kazanç kalitesinde, kazançlardaki tahmin edilebilirlik ve kalıcılıkta, nakit akışlarında, hissedarlara kazançların etkisinde ve bilinen zamanlılık kaybı ile tahakkuklarda artışlara sebep olduğunu ortaya koymuştur.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, dünya üzerinde belirli kalite standartlarını sağlayan tek bir finansal raporlama standartları setinin kullanılması ile elde edilecek faydalar aşağıda özet halinde sunulmuştur (Bhattacharjee, 2009: 167; Alfredson ve diğerleri., 2005: 6; İbiş ve Özkan, 2006: 27; Korkmaz ve diğerleri., 2007: 99);

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- Şirketlerin dışardaki sermaye piyasalarına girebilme olanaklarının artması,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların barındırdığı riskler nedeniyle oluşan maliyetlerin azalması ile şeffaflıkta ve anlaşılabilirlikte artışın sağlanması ile şirket performans değerlendirmesi ve karşılaştırmasının kolaylaşması,

- Şirketlerin uluslararası piyasalardan fon sağlama veya borçlanmak amacıyla finansal raporlarını dönüştürme gereksinimlerini ve/veya maliyetlerini azaltması,
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin kolaylaşmasını sağlanması,
- Tüm bunların da bir sonucu olarak sermaye maliyetinin azalmasını sağlamaktadır.

Tek bir muhasebe standart setine geçmenin yukarıda sayılanlarla aynı yönde ancak daha ayrıntılı avantajlarını da saymak mümkündür. Nitekim (Roberts ve diğerleri 2010: 8-9), standartlaştırmanın çok uluslu şirketler, yerel hükümetler ve gelişmekte olan ülkeler için ayrı ayrı avantajları sayılabilmektedir. Ancak burada üzerinde durulması gereken birkaç tane avantajı özellikle belirtmek yerinde olacaktır.

Tek bir set finansal raporlama standart seti kullanmak çok uluslu şirketleri çift raporlamanın maliyetlerinden kurtarıırken (Purvis ve diğerleri, 1991: 36, 39; Leuz ve Verrecchia, 2000: 93; Levitt, 1998: 81) finansal raporların konsolidasyon işlemi sırasında uğrayacağı bozulma oranını da en düşük seviyeye indirmektedir. Finansal raporlamanın temel amaçlarından biri güvenilir bilgi sağlaması olduğu düşünüldüğünde tek set finansal raporlamanın nedenli önemli olduğu fark edilebilir. Bu manada yerli ve yabancı yatırımcıların uğradığı bilgi asimetrisi de azalmış olacaktır. UFRS'nin, tek bir finansal raporlama seti olarak kullanılması, ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarını azaltmak suretiyle, sınır ötesi ticaretlerde ortaya çıkan engelleri azaltır (Jermakowicz ve Gornik-Tomaszewski, 2006: 171). Bu şekilde ülke ekonomilerinin gelişmesine önemli katkılar sağlar.

Yukarıda sayılan özelliklerine rağmen US GAAP veya UFRS'nin uygunluğu bazı kesimler tarafından sorgulanmaktadır. Söz konusu standartların her ikisi de ileri derece de gelişmiş sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için hazırlanmışlardır (Roberts, 2005: 10). Bu bağlamda standartlar, az gelişmiş bir sermaye piyasası olan veya hiç sermaye piyasası olmayan ekonomilerde uygun olmamasına rağmen, çeşitli faktörlerden ötürü geniş kullanım alanı bulabildiği görülmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı bu standartların kullanılmasının getireceği sorunlar da vardır.

1.2.3.1. Tek Bir Standart Setinin Kullanılmasının Getireceği Sorunlar

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesinde rol oynayan baş aktörler; uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu şirketler, yabancı yatırımcılar ve uluslararası finans kuruluşlarıdır (Zeghal ve Mhedhbi, 2006: 377). Bu nedenle de yatırımcıların çıkarları sadece dolaylı yönden korunmaktadır. Diğer bir ifade ile dünya küresel sermaye hareketine yön verenler, kendi çıkarlarını gözetten bir tavır sergilemektedirler.

UMSK ve benzeri kuruluşlar kendilerini kar amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ifade etseler de gerçekte bu kuruluşlar büyük şirketlere yakından bağlıdırlar. Örneğin, IASB 2002 yılında 30 ülkeden 173 firma ve kuruluştan 117.000.000 \$ destek almıştır (Brown, 2006: 86). Bu tür kaynak ilişkilerinin bulunduğu koşullarda, yatırımcı çıkarlarının en temel amaç olduğu tezini ileri sürmek güç görünmektedir. Dolayısıyla küresel muhasebe standartlarının belirlenmesinde dış etkilerin müdahalesinin azaltılarak muhasebe standartlarının tüm dünya ülkeleri temelinde değerlendirilerek oluşturulması, muhasebe standartlarının kalitesini olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir.

Tüm dünyada tek bir standart setinin neden olacağı sorunlar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir;

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin yayınladığı standartlar, her ne kadar yukarıda sayılan olumlu yanları ile anılsa da aslında kurulun oluşturulmasında başrol oynayan aktörler tarafından uygun yatırım olanaklarını en iyi şekilde tespit edebilme çabalarına hizmet etmek için çıkarılmaktadır. Bu tutumu IASB'nin uzun vadede varlığını tehdit etse de IASB, standartları öncelikle gelişmiş batılı ülkelerin yararına hazırlanan bir üst kurul olarak görülebilir (De Lange ve Howieson, 2006: 1010). Mesela Birleşik Krallık (UK), sömürgelerinin muhasebe sistemini kendisine en uygun şekilde oluşturmaktadır (Tyrrall ve diğerleri, 2007: 84-85). UFRS'lere göre raporlama yapılması gelişmiş ülkelerin borsalarında gereksinim duyduğu verilerin yeniden düzenlenmesidir denebilir (Chand, 2007: 609).

- Tek bir standart setinin küreselleştirilmesi gelişmemiş ülkelerde gereksiz uygulamalara sebep olmakla birlikte, gerekli sistemin kurulmasını da engelleyebilmektedir (Tyrrall ve diğerleri, 2007: 84-85).

- Piyasada henüz bulunan şirketlerin yeni muhasebe sistemine kolay adapte olmasından dolayı tutulacağı ancak küçük çaplı ve geçiş sorunu yaşayabilecek durumda olan işletmeler ciddi problemlerle yüz yüze gelmektedir (Çankaya, 2007: 130). Ayrıca tam uyumlaştırmanın gerçekleşmeyeceğini savunan yazarların da olduğu dikkate alınırsa bu yorumun yanlış olmadığı savunulabilir.

- 2002 yılında yapılan bir araştırmaya göre UFRS'lerin bazılarının uygulanmasının kimi ülkelerde mümkün olmadığını tespiti yapılmıştır (Aslan, 2004: 98).

- Kazanç/Hisse başına defter değerinde değerlendirme kullanışlılığını azaltmaktadır (Nulla, 2014: 82).

- UFRS'ler raporlamada ülke ve kültürel farklılıkları görmezden gelmektedir. Başka bir deyişle söz konusu kategoride yer alan ülkelerin UFRS'leri uygulaması bu ülkelerin ekonomilerini, kültürel, politik ve ekonomik çevre farklılıkları gibi nedenlerden dolayı, olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Zaidi ve Paz, 2015: 122). Kısacası UFRS'ler kültürel ve ekonomik farklılıklarından dolayı asıl geliştirilme ortamları olan gelişmiş ülkelerdeki çevrelere uygundur ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanması sorunlara neden olabilmektedir (Mir ve Rahaman, 2005: 820). Zaten UFRS'lerin uyumlaştırılmasının önündeki en büyük engel olarak bu standart setinin komplike yapısı olarak gösterilebilmektedir (Larson ve Street, 2004: 90, 96; Jermakowicz ve Gornik-Tomaszewski, 2006: 173).

- Finansal raporlamada dünya üzerindeki uygulama farklılıkları arttıkça uyumlaştırmanın maliyeti de artacağından sermaye maliyetinin azalacağı yönündeki iddialara anti tez üretilebilmektedir (Goeltz, 1991: 85-86). Bu görüşe göre maliyet azaltımı daha çok standartların uyumlaştırılmasını isteyen batılı gelişmiş güçler açısından gerekli bir durum olmaktadır. UFRS uygulaması çok maliyetli olan karmaşık bir standart setidir ve yerel standartlardan UFRS'ye geçiş çok ağır yükler taşımayı gerektiren bir süreçtir (Jermakowicz, 2004: 60).

- UFRS uyumlaştırmasının sermaye maliyetini azaltacağı yönündeki iddiaları da yapılan araştırmalar sonucunda destek bulamamıştır (Daske, 2006: 329, 368).

Muhasebe standartlarının barındırdığı olumsuzlukları ifade eden yukarıdaki paragraflar muhasebe standartlarının nasıl ve/veya kimler tarafından oluşturulması gerektiği sorularını da beraberinde getirmektedir. Bu manada aşağıda dünya genelinde genel kabul gören muhasebe standardı belirleyici mercileri açıklanmıştır.

1.3. Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yön Veren Kuruluşlar

Dünya genelinde muhasebe standartları ABD ve Avrupa gibi gelişmiş ekonomilere sahip batılı ülke kuruluşlarınca oluşturulmaktadır. Zaten muhasebe prosedürleri ABD’de ilk olarak AICPA tarafından oluşturulmuş ve bu prosedürler zamanla çok yaygın bir şekilde uygulama alanı bulmuştur. Aşağıda genel olarak muhasebe standartlarının belirleyicileri ayrı başlıklar altında açıklanmaktadır.

1.3.1. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Kendi muhasebe standartlarını uygulayan ABD’de muhasebe standartları konusundaki düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşları üç dönemde ele almak mümkündür. *İlk dönem*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)’nın etkin olduğu “1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure – AICPA-CAP)’dir. *İkinci dönem*, “1959-1973 Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu - APB) dönemi ve *son olarak* 1973 yılında kurulan ve 1973’ten beri muhasebe standartlarını belirleyen kuruluş (SEC’in yetkisi ve AICPA’nın resmî kabulüyle) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)’dur (Sayar ve Üstündağ, 2003: 51).

FASB’in misyonu, yatırımcılar ve diğer finansal rapor kullanıcılarını teşvik edecek finansal muhasebe ve raporlama standartlarını kurmak ve geliştirmektir. Kurul, bu özel amacı geniş katılımı teşvik eden, tüm çıkar grupları açısından objektif bakabilen ve Mütevelli Finansal Muhasebe Vakfı Yönetim Kurulu gözetimine bağlı olan kapsamlı ve bağımsız bir süreç vasıtasıyla gerçekleştirmektedir.

FASB, diğer iş ve meslek örgüt organizasyonlarının tamamından farklı, bağımsız bir yapının parçasıdır. Bu yapı Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation-FAF), FASB, Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (Financial Accounting Standards Advisory Council-FASAC), Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (Government Accounting Standard Board-GASB) ve Kamu Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (Government Accounting Standards Advisory Council-GASAC) beşlisinden oluşmaktadır.

1972 yılında kurulan FAF, FASB, GASB ve onların danışma konseyleri FASAC ve GASAC’ın gözetim, yönetim ve finansman sorumlusu, bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. Vakfın başlıca görevleri, standart belirleme sürecinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü korumak ve

FASB, GASB, FASAC ve GASAC üyelerinin atanması olarak belirlenmiştir. Vakfın resmi sitesinde, Vakfın tam bir açıklaması yer almakta, Mütevelli Heyeti üyelerinin listesi ve bunların özgeçmişleri hakkındaki ve diğer yararlı bilgiler sağlanmaktadır (FASB, t.y., financial accounting foundation; <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage%26cid=1176154526571>).

1973 yılında, FAF, FASB'ı sivil toplum kuruluşları için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturma ve geliştirmesi için kurmuştur.

Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)'ın birincil işlevi, FASB'ın gündemindeki teknik konuları, olası yeni gündem maddeleri, proje öncelikleri ve ilgili diğer konularda FASB'a tavsiyelerde bulunmaktır. Şu anda, Konseyin 30'dan fazla üyesi vardır (Financial Accounting Standard Board [FASB], t.y., fact5s about us; <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>).

2002 yılında FASB ile IASB (International Accounting Standards Committee - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi – UMSK), Norwalk Anlaşması olarak da bilinen bir anlaşmaya imza atmışlar ve UFRS ile US GAAP arasındaki farklılıkları gidererek iki standart setini uyumlaştırmayı taahhüt etmişlerdir. (Doupnik ve Perera, 2007 101; Akman, 2009: 9; Çankaya 2007: 134).

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; yukarıda sayılan kuruluşların varlığına rağmen özellikle son yıllarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın tüm dünyada yaygınlaşmaya başlaması ve ABD'de meydana gelen şirket skandalları sonucu ABD de UFRS uyumlaştırma çalışmalarına başlama gereği duymuştur (Çankaya, 2007: 132; Şahin, 2010: 21).

1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonun (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Muhasebeciler 11. Dünya Kongresi'nde, Almanya'nın Münih kentinde, 7 Ekim 1977 tarihinde kurulmuştur.

IFAC'ın kuruluş amacı, kamu yararına dünya çapında muhasebecilik mesleğini güçlendirmektir. Bu amaca ulaşmak için aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir;

- Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitimde yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi ve bunların benimsenip kullanımını desteklemek,

- Üye kuruluşlar arasında yardımlaşma ve işbirliğini olanaklı kılmak,
- Diğer uluslararası örgütlerle işbirliği yapıp ve yardımlaşmak,
- Muhasebecilik mesleği için uluslararası sözcüsü olarak hizmet etmek.

IFAC Meclis ve Konseyin Ekim 1977'deki ilk toplantısında, IFAC komiteleri ve personelinin ilk beş yıldaki faaliyetlerine yön vermek için 12 maddelik çalışma programı hazırlanmıştır. Bu çalışma programının çok sayıdaki unsuru bugün hala geçerlidir.

1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan IFAC üyeliği şimdilerde dünya üzerinde 130 ülkede 175'i aşkın üye ve ortakları dahilinde muhasebe mesleğinin özel sektör üzerine odaklanması ve uluslararası standartlar geliştirip rehberlik etmek adına çok sayıda faaliyet gerçekleştirmektedir.

Yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarına uyma zorunluluğunun sınırını belirlemek önemli olmakla birlikte IFAC'a üye kuruluşların kendi üyeleri dışındaki muhasebe meslek mensuplarından, uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları zorunlu tutulamazlar. Ancak üye kuruluşlar, diğer meslektaşlarını ikna etmek suretiyle uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarını sağlarlar. Bunun için de muhasebe mesleğinin toplumda ki yer ve saygınlığını ikna aracı olarak kullanmaktadır (Gürdal, 2004: 93-94).

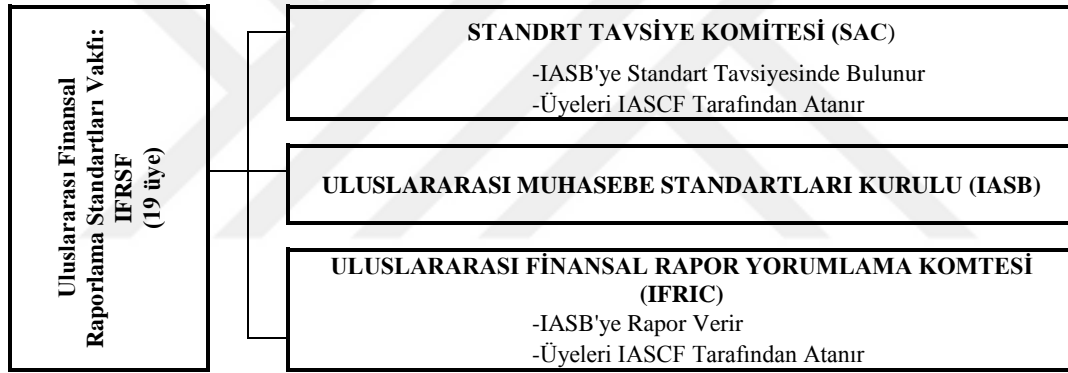
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların; karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, gerçeğe uygun ve yararlı finansal bilgileri aynı ifade biçimi ile sunabilmesi münasebetiyle gerek özel sektör, gerek bölgesel oluşumlar, gerekse de devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonucunda IASC, 1973 yılında Amerika, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda'da faaliyet gösteren muhasebe organları arasında gerçekleştirilen bir sözleşme ile kurulmuştur. Komitenin esas hedefi, finansal tabloların sunulmasında göz önünde bulundurulması gereken esasları belirleyip, bunları kamuya açıklayarak bu esasların

(standartların) uluslararası seviyede kabul görmesini sağlamaktır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 15).

IASC, 1973-2001 yılları arasında yayınladığı standartları Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS) olarak yayınlanmaktaydı. IASC'nin yayımlamış olduğu standartlar (UMS) 2001² yılından itibaren IASB tarafından onaylanarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) olarak yayınlanmıştır (Çiftçi ve Eserim 2008: 237; Atmaca, 2010: 524; Gökçen ve diğerleri, 2011: 17).

Şekil 2: IASCF/IASB'nin Organizasyon Yapısı



Kaynak: Hussey ve Ong, 2005: 18

IASB, Mart 2001'de kurulan International Financial Reporting Standards Foundation (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı-IFRSF)'in bir alt kuruluşu (organı) şeklinde değerlendirilebilir. Bu kuruluş Şekil 1'de görüldüğü gibi üç katmanlı bir yapı şeklinde organize edilmiştir. Bu yapı içerisinde IASB, IFRSF'nin standart oluşturan organı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Uysal, 2006: 98).

IASB'nin amacı, açıkça belirtilmiş ilkelere dayalı olarak yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilen tek bir finansal raporlama standardı seti geliştirmektir (International Accountin Standard Board [IASB], 2015: http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf

² Bu tarihte komite tüm hak ve yetkilerini International Accounting Standard Board (IASB)'a devretmiştir. Bu işlem sonucunda IASB, IASC'nin 2001'e kadar kendisinin ise 2001'den sonra yayınladığı standartları UFRS olarak yayımlamıştır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 17).

f). IASB bu amacı resmi bir irtibat süreci üzerinden yakınsama mühendisliğiyle gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Zeff, 2002: 43).

2001'den beri Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeler de dahil olmak üzere yaklaşık 120 ülke UFRS'yi ya zorunlu olduğu ya da istediği için uygulamaktadır (IASB, 2015: http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf

f). Şu anda ise çok uluslu şirketlerin bulunduğu gelişmiş ülkeler de dahil 115'ten fazla ülke ve bölgede UFRS kullanımı için girişimlerde bulunmaktadır (Zakari, 2014: 391).

1.3.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa'da muhasebe mesleğini temsil eden üst kuruluştur. FEE, Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kar amacı gütmeyen bir kuruluş olarak kurulmuştur. Kısaca, FEE standart koyucu olmayıp, uzmanlaşmış çalışma grupları vasıtasıyla bu sayılan faaliyet konularında AB kurumlarının düzenlemeye ilişkin girişimlerini izlemek suretiyle görüşlerini bu kuruma aktarmakta ve Avrupa Muhasebecilik Mesleğini uluslararası platformda temsil etmektedir (Usta, 2007: 44-45).

1.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

IASB'nin bir standardı kabul edip uygulaması süreci, temelde dört aşamada ele alınmaktadır. Bunlar (Zakari, 2014: 392);

- Gündeme alma (bilgi talebi),
- Araştırma programı (tartışma kâğıtları),
- Standart programı (taslak çıkarma) ve
- Uygulama (yorumlama/düzeltilme) aşamalarıdır.

Standart oluşturma sürecinin, kaliteli bir standart üretmek adına gerekenleri barındırması önemlidir.

IASB, bir standart projesini gündemine almadan önce Standart Danışma Konseyi'nin görüşünü alır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe

standartlarını birbiriyle yakınlaştırmasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart olup olmamasına veya hiç standart bulunmamasına göre sıralandırılmaktadır (IASB, t.y., “Setting the Agenda”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx>).

Proje gündeme alındıktan sonra IASB tarafından çalışma grupları oluşturulur ve standart oluşturma çalışmaları başlatılır (IASB, t.y., “Planning the Project”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx>). IASB, büyük projelerde, içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayınlamak geride dönüşlere göre konuyu yeniden ele alır (IASB, t.y., “Development and publication of a Discussion Paper”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>).

IASB, kendi personel kadrosunun araştırmaları, SAC'nin, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşlerini inceleyerek taslak metni (exposure draft) yayınlamaktadır. Bu kısımda IFRIC'den gelen yorumlar da önemli bir yer tutmaktadır. Bundan sonraki aşamada IASB 14 üyesinin en az 9'u ile taslak metni onaylayarak yayınlamaktadır. Yayımlanan standart, onay sürecinde ortaya çıkan görüşleri (aynı ve karşıt görüşler) ve bu görüşlerin IASB tarafından nasıl değerlendirdiği gibi konuları da içermek zorundadır (basis for conclusion). Onaylanan standartlar 6 ila 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, ya standardı geriye dönük olarak uygulayarak geçmiş tabloları buna göre düzenlemek ya da standardı yürürlüğe girişinden itibaren uygulamaya almaktadırlar (IASB, t.y., “How we develop IFRS Standards”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>).

Tüm bu sürecin dışında yayımlanan standartların uygulanabilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan standardı oluşturan merciinin statüsü çok önemlidir. Dünya üzerinde muhasebe standartları genel olarak üç farklı şekilde oluşturulmaktadır. Bunlar aşağıda ayrı başlıklar halinde açıklanmaktadır.

1.4.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla oluşturulması, muhasebe standartlarının kanun ve yönetmelikler gibi devlet otoritesine dayanılarak oluşturulması durumudur. Bu yöntemin en

önemli avantajı oluşturulan muhasebe standartlarına uyuma devlet desteği alınması ve olası durumlarda mahkemelerce verilebilecek cezalar olarak görülürken alınacak kararlarda siyasi baskıların var olabileceği düşüncesi mevcut olumsuzlukları oluşturmaktadır (Bostancı, 2002: 2). Örneğin; Avrupa Birliği'nde Konsey Direktifleri olarak belirlenen standartlar üye ülke mevzuatlarınca zorunlu olarak kabul edilmektedir (Sağlam, 2001: 15).

1.4.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının dernek, vakıf ve birlik gibi özel sektör üyelerini de bünyesinde barındıran ulusal veya uluslararası kuruluşlarca oluşturulması durumunda bir önceki durumda bahsedilen siyasi baskılardan uzaklaşmış olmakla beraber bu sefer de standartları uygulamak için gerekli yaptırım gücünden mahrum olunacaktır. Bu duruma örnek olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun yayınladığı 19 standardın ve 1973'te ABD'de Muhasebe Standartları Komisyonu (Accounting Standards Board-APB)'nin yayınlamış olduğu standartların uygulamada karşılık bulmaması örnek olarak gösterilebilir (16; Ayçiçek, 2009: 26). Ayrıca bu tür oluşumlarda yürürlükteki mevzuattan dolayı uzlaşma süreci uzun olabilmektedir.

1.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Kamunun standart düzenleme yetkisini bağımsız özerk bir kuruluşa devretmesi suretiyle de Muhasebe Standartları oluşturulmaktadır. Böyle bir statü tarafından oluşturulan standartlar, yaptırım gücüne dayanılarak etkin ve pratik bir şekilde uygulatabilmektedir. Örnek olarak SEC'in yasal standart oluşturma yetkilerini alan FASB gösterilebilir (Bostancı, 2002: 3). Bu açıdan da değerlendirilecek olunursa bu yöntemle kaliteli standartlar geliştirmek ve uygulamak mümkündür denebilir. Günümüzde eğilim muhasebe standartlarının özerk bir standart belirleyici kuruluş tarafından belirlenmesi yönündedir (Elitaş ve diğerleri, 2011: 3). Ancak yapılan düzenlemelerde keyfilik olabildiği ve yine siyasi baskıların olasılığı yönüne yöneltilen eleştirilerden ikisi olarak gösterilmektedir.

Nitekim UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasındaki temel sorun standartların etkin ve sürdürülebilir bir şekilde uygulanmasının garanti altına alınması faaliyetinden oluşmaktadır

(Birău, 2014: 3). Standartların yasalarla korunması, desteklenmesi ve sağlama alınması ile standartların ve bu standartlara göre hazırlanan finansal raporların kalitesi artmış olacaktır.

1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları, kamuya bilgi verme zorunluluğu olan işletmelerde finansal tabloların sadece ulusal değil uluslararası düzeyde de anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla dünya çapında finansal tablo düzenleme kuralları olarak tanımlanabilir.

Muhasebe uygulamaları ise özü itibariyle bulunduğu ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel faktörlerden etkilenen bir olgudur. Bu nedenle bir ülkenin, uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya geçişinde, kendi yerel düzenlemeleri ile uluslararası muhasebe standartları düzenlemelerini etkileyen muhasebe içi ve muhasebe dışı birçok faktör bulunmaktadır.

Standartların uygulanmasına etki eden faktörlere ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda bu faktörler birbirine yakınlıkları dikkate alınarak genellikle ekonomik ve hukuki çevre, eğitim, kültür ve standartlar faktörleri olarak gruplandırılmaktadır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, 71; Çankaya ve Dinç, 2012, 90-91). Bu faktörlerden Standart faktörü hariç diğer faktörler muhasebe teorisi dışında veya muhasebe dışı faktörler olarak ifade edilmektedir. Standart faktörü ise muhasebe içi olarak algılansa da standartların dili veya çevirisi gibi faktörleri ele almaktadır. Dolayısıyla bu faktörde muhasebe dışından uygulamayı etkileyen faktörlerdendir.

Çalışmanın bu kısmında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını etkileyen muhasebe teorisi ile ilgili faktörlerin ilkesel ve kuralsal oluşu açıklanmaya çalışılmıştır.

UMS'ler ABD'de uyumlaştırma süreciyle kullanılmaya başlamıştır. Standartların kullanımı ülkeden ülkeye farklılıklar arz edebilmektedir. Bu farklılıkların en önemli nedenlerinden biri de standartların kuralsal ya da ilkesel olarak kullanılmasıdır. Bu iki faktör aşağıda ayrı başlıklar halinde açıklanmaktadır.

1.5.1. Standartlarda İlkesellik

Türk Dil Kurumu (TDK), ilke kelimesini; düşünce, temel inanç, prensip, temel bilgi, öge, unsur, davranış kuralı anlamları olarak açıklamaktadır. Aslında kelime anlamı olarak bakıldığında ilke ve kural anlamları arasında pek bir farklılık yoktur. Ancak muhasebedeki temel dayanakları oluşturması açısından bakıldığında farklılık arz ettiği ortadadır. Bu anlamda ilke, davranış şeklini temel almak üzere gelişen olayların yorumu yapılırken genel çerçeveden şaşmadan, bir güven ortamı ve etik ilkeler varsayımı altında kararlar alınması ve uygulanması anlamına gelmektedir. Kısacası genel çerçeve çizildikten sonra gerisi güvenilen, etik olduğu kabul edilen muhasebe meslek mensubuna (bazı durumlarda denetçilere) bırakılmaktadır.

Standartlarda ilke bazlılık, hazırlanan muhasebe standartlarının verilen az sayıdaki temel kurallar ışığında gelişen olayların kullanıcılarca yorumlanmasını gerektirmektedir. İlke bazlı muhasebe standartları özün önceliği kavramını temel almakla birlikte (Balsarı ve Dalkılıç, 2006: 109) literatürde bu kavramlar birbirlerinin yerine kullanılabilir (Psaros ve Trotman, 2004: 76, 77). Yani ilke bazlı ve kural bazlı muhasebe standardı kelimeleri birbirlerinin yerine kullanılabilir.

İlke bazlı standartlar literatürde genellikle daha kaliteli bilgi ve nihayetinde kazanç sundukları yönünde eleştiriler almaktadır. Ancak ilke bazlı standartların da olumsuz yanları vardır. Burada ilkeselliğin ancak etik olma zorunluluğu ve iyi bir uygulama rehberi ile başarılı olabileceği söylenebilir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; ilke bazlı standartlar zamanla kuralcı olmaktadır (Nelson, 2003: 92).

IASB tarafından belirlenen ve ülkemizde de birebir çevirisi kullanılan UMS'ler ilke bazlı ve etik olmayı gerektiren standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu noktada belirtilmesi gereken en önemli hususlardan biri de bir standart setinin kural bazlı ya da ilke bazlı olması kesinleşmiş sınırlar içerisinde ele alınmak zorunda değildir. Nitekim US GAAP Amerika'da kullanılmamasına rağmen Sarbannes Oxley Yasası'nın Amerikan senatosu tarafından yürürlüğe geçirilmesi ile birlikte (18 Eylül 2002-Norwalk Anlaşması) ilke bazlı standartlara (UMS/UFRS) uyum sağlama konusunda karar kılınmıştır (FASB, t.y., "Memorandum of Understanding-The Norwalk Agreement", <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>). Anlaşma FASB ve IASB

arasında gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Söz konusu gelişmeler ışığında US GAAP için ilke ve kural bazlı standartların bir arada kullanıldığını (yakınsama ile) belirlemek yanlış olmasa gerekir.

1.5.2. Standartlarda Kuralsallık

TDK tarafından yapılan kural tanımı, “Bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam ve davranışlarımıza yön veren, uyulması gereken ilke” olarak ifade edilmektedir. Standartların kural bazlı olması, güven unsurunu ortadan kaldırmakla birlikte yapılması gerekenlere harfi harfine riayet edilmesi anlamına gelmektedir. Dünya üzerindeki standartlar genel olarak değerlendirildiğinde Amerikan Genel Kabul görmüş muhasebe standartlarının (US GAAP) kural bazlı olduğu söylenmektedir. Uyulması gereken kurallar genellikle sayısal sınırlar, uyulması gereken şartların detaylarını içermektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106).

Kural bazlı muhasebe standartları olarak bilinen US GAAP başlangıçta ve adından da anlaşılacağı gibi ilke bazlı olarak oluşturulmuştur. Ancak zamanla gerek duyulması nedeniyle bu hale gelmiştir. Yine de US GAAP’ın kural bazlı olarak anılmasının sebebi yapılması gerekenleri ayrıntılı bir şekilde izah etmesi üzeredir. Bu yöntemde kazançların yönetimi³ olayı uygulayıcılar tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Bunun sebebi de uygulayıcıların etik davranma gereği hissedememeleri ve sadece ayrıntılı bir şekilde verilen kuralların uygulanması ile sorumlulukların yerine getirileceği düşüncesidir.

Bu yönetime getirilen eleştirilerden bir tanesi de uygulamada yer alan kuralların bir birleriyle çelişecek kadar fazla olması dolayısı ile özü itibariyle farklı olan işlemlerin aynı, özü itibariyle aynı olanların ise farklı birer işlemmiş gibi kaydedilmelerini gerektiren kurallar içerebilmesidir.

1.6. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları

Türkiye’de muhasebe standartları devlet eliyle getirilmiş ve bu vasıta ile yürütülmüştür. Önceleri sırasıyla Fransız, Alman ve 1950’den sonra ise Amerikan uygulamaları etkin olurken

³ İşletmelerde yasal ve yasal olmayan muhasebe skandallarına muhasebe literatüründe “kazanç yönetimi” adı verilmektedir (Duman, 2010: 4). Kazanç yönetim, işletme performansının değiştirilmiş bir izlenim oluşturmak amacıyla muhasebe sonuçlarının aktif güdümlenmesidir ve üç farklı şekilde gerçekleşmektedir (Salma, 2005: 3).

Avrupa Birliği (AB) üyelik girişimlerinden sonra (1987 sonrası) ise AB uygulamaları uyum kapsamında ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren ülkeler olmuştur. Günümüzde ise ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya gibi ülkeler tarafından gerçekleştirilen organizasyonların oluşturduğu (Başpınar, 2004: 46) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bu rolü üstlenmektedir. Yani Anglo-Sakson muhasebe kültürü günümüz Türkiye'sinde muhasebe uygulamalarında etkili olmaktadır.

Türkiye'de muhasebe standartlarının ilk defa uygulandığı sektör bankacılık sektörü olmuştur ve uygulama 1986'da gerçekleştirilmiştir. Diğer sektörlerde (finansal olmayan sektörler) ise bu uygulama ancak 1995 yılında uygulanmaya başlamış ve Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve sonuçları vergi amaçlı olmaktan çok gerçek bilginin yansıtılması amacıyla yapılması hedeflenmiştir (Teker, 2011: 175). Muhasebe standartları konusunda ülkemizde yapılan ilk çalışma, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin muhasebe standartlarının çevirisini yapmasıyla başlamıştır (Ayçiçek, 2009: 24).

Ancak Türkiye'de muhasebe standartlarından önce muhasebe uygulamalarının temelini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) teşkil ederken (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 171-330), 1992 yılından sonra muhasebe uygulamaları Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre belirlenmeye başlamıştır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği [MSUGT], 1992: Seri No 1).

Türkiye'de muhasebe uygulamaları genelde Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) tarafından yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal olarak yetkilendirilmiş bazı kuruluşların ilgili konulardaki işlemler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir (Gökçen ve diğerleri, 2011: 4).

Sermaye piyasası ile ilgili olarak, 1981 yılında halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmasının ardından (Sermaye Piyasası Kanunu, 1981: madde 1), XI Seri Nolu "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" ile halka açık anonim ortaklıklar ile aracı kuruluşların muhasebe uygulamalarına biçimlendirici hükümler getirilmiştir (Ayçiçek, 2009: 24).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) gibi ülkemizde finansal raporlama ve denetim konusunda söz sahibi kuruluşların IOSCO'ya üye olmaları, TMUD ile TURMOB'un IASB'ye üye olmaları ve Türkiye'nin AB üyeliği süreci çerçevesinde 2005 yılından itibaren tüm kamu yararına faaliyet gösteren ve/veya bazı belirli şartlara haiz işletmeler finansal raporlarını UFRS'nin bir çevirisi olan TFRS'ye uygun olarak hazırlamak durumunda kalmışlardır (Yalkın ve diğerleri, 2006: 60; Parlakkaya 2004: 120).

1.6.1. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliği

Türkiye'de vergi merkezli muhasebe sistemi nedeniyle, işletmeler toplam muhasebe işlemlerinin çoğunu VUK'a göre gerçekleştirmektedir. Bu uygulama sebebiyle aslında ülkemizde muhasebe işlemlerine yön veren bir standart seti olarak kabul gören MSUGT'nde yer alan esaslar yerine VUK uygulamaları temel alınmaktadır. Zaten muhasebenin ilk çıktığı yıllarda bile muhasebenin bilgi sağlama aracı olarak kullanılması Türk devletlerinde yaygınlaşmamıştır. Ancak Avrupa birliği uyum sürecinde zorunlu olarak uygulamaya geçirilen standartlar Türkiye'de muhasebe anlamında önemli bir köşe taşı olarak gösterilebilir. Tüm bunlara rağmen verginin hesaplanmasında yine VUK uygulamalarının esas alınması gerektiği ortadadır.

Halka açık işletmelerin hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi, globalleşme sürecinde dünya ülkeleriyle birlikte hareket edilmesi isteği (İbiş ve Özkan, 2006: 33) ve Avrupa Birliği uyum süreci, Türkiye'de finansal tabloların UFRS'ye uygun olarak hazırlanmasını kaçınılmaz kılmıştır (Parlakkaya, 2004: 120).

Türkiye geliştirmekte olan ülkeler sınıfında yer alan bir ekonomi olarak fon ihtiyacını karşılamak için yurt dışı kaynaklardan önemli oranda yararlanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de zorunlu olan şirketler dışında KOBİ'lerin de uluslararası düzeyde kabul gören bir raporlama çerçevesine göre raporlama yapması önemlidir. Ayrıca yerel yatırımcının da finansal piyasalara fon sağlamanı teşvik edecek uygulamalara da ihtiyaç vardır. Bu yüzden yatırımcının güven duyabileceği şeffaf, anlaşılabilir ve kullanışlı bilginin sağlanması için kaliteli raporlama standartlarının gerekliliği ülkemiz ve tüm ekonomiler için ortadadır.

Son yıllarda yayınlanan ve uygulamaya geçirilmeye çalışılan KGK bildirimleri Türkiye’de bir muhasebe altyapısı oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu uygulamalar hayata geçirildiğinde Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler hem iki çeşit finansal tablo hazırlamanın getirdiği mali külfetlerden hem de dünya uygulamaları ile yaşanan farklılıklardan kurtulmuş olacaktır.

1.6.2. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Türkiye’de muhasebe standartları, yıllar itibariyle farklı muhasebe kültürlerinin etkisinde kalarak şekillenmiştir. 2012 yılında 6102 Nolu TTK’nın yürürlüğe girmesinden önce, Türkiye’de 1980 öncesinde Kıta Avrupası Muhasebe Modeli etkisi görülmüş iken bu yıllardan sonra Karma Muhasebe Modeli benimsenmiştir (Dinç ve Çankaya, 2015: 42). Tüm bu uyum ve değişim sürecinde muhasebe uygulamalarına öncülük eden farklı kurum ve merciler meydana gelmiştir. Bundan sonraki kısımda söz konusu uygulamaları gerçekleştiren kurum ve kuruluşlardan bahsedilmiştir.

1.6.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar

Türkiye’de bu güne kadar faaliyet göstermiş ve muhasebe uygulamalarına etkiye bulunmuş önemli kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar genel olarak aşağıda ayrı başlıklar altında açıklanmaktadır.

1.6.2.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na dayalı olarak kurulmuştur. Maliye Bakanlığı Teşkilatı altında faaliyetlerini yerine getirmektedir. Sermaye piyasası kanununun 16 ve 22-e maddelerinde kurula muhasebe standartlarını düzenleme yetkisi verilmiştir. SPK bu yetki çerçevesinde kendisine tabi olan işletmelere uymaları gereken ilke ve kuralları tebliğler aracılığı ile ilan etmektedir. Söz konusu bu kanunla kamuyu aydınlatma amacı ilk defa gerçek anlamda hukuka girmiş bulunmaktadır (Sayar, 2002: 75).

Günümüze kadar sermaye piyasası kurulu tarafından çok sayıda tebliğ yayımlanmıştır. SPK’nın çalışmaları ile muhasebe standartları konusundaki önemli gelişme 15.12.1999 tarihinde 4487 sayılı kanun ile değişiklik yapılarak, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Ek I Nolu maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması olmuştur (Uçma, 2005: 7).

15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan XI Seri 25 Nolu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun görüşlerinin alınması gerekliliği belirtilmiş ve o tarihe kadar yayımlanan tüm standartlar birleştirilmiştir. Ayrıca yine bu tebliğe göre hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan tüm şirketler 01.01.2005 tarihinden itibaren biten ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yine asgari formatları SPK tarafından belirlenerek muhasebe standartlarının uygulanacağını belirtmiştir.

SPK, 9 Nisan 2008’de Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar (Seri: XI, No: 29) isimli tebliğin yayımlanması ile birlikte Seri: XI, No:25 tebliği yürürlükten kaldırılarak SPK’ya tabi işletmeler tarafından 01.01.2008 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal raporlardan sonra geçerli olmak üzere, Avrupa Birliği’nce kabul edilen UFRS’nin uygulanmasını kabul etmiştir. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınacaktır (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, 2008: No: 29). Yani bu tebliğle birlikte SPK’ya bağlı tüm işletmeler, söz konusu tarihten itibaren finansal tablolarını TMSK tarafından belirlenen TMS/TFRS’lere uygun olarak düzenlemek zorunda kalmıştır (Şahin, 2010: 27). TMSK’nın görev ve yetkilerini kullanan kuruluş olarak KGK faaliyet gösterdiği için SPK’ya bağlı işletmeler günümüzde KGK’nın yayınladığı standartları kullanmaktadır.

1.6.2.1.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nce 09.02.1994 tarihinde Muhasebe ve Denetim Meslek Yasası olan 3568 sayılı kanuna dayaklı olarak kurulmuştur (Yalkın, 1995: 260).

TMUDESİK, ülkedeki muhasebe gereksinimlerini de dikkate alarak, uluslararası standartlar ve diğer ülkelerin standartlarından yararlanmak suretiyle; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte muhasebe standartları geliştirmek ve meslek

mensuplarının, denetim faaliyetlerini belli bir disiplin içinde yürütebilmeleri amacıyla ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere kurulmuştur (Antepli, 2014: 87).

TMUDESK, 1997'de 11 adet ve 2000'de ise 4 adet (Yalkın, 2001: 11) ve toplamda ise 19 adet muhasebe standardı yayımlayarak yürürlüğe koymuştur (Başpınar, 2004: 50).

Kurulun en önemli sorunları arasında yaptırım gücünün bulunmaması ve bağımsız bir şekilde hareket edememesi gösterilebilir. Zaten temel hedefte bağımsız bir muhasebe standartları kurulu geliştirmek olmuştur. TMUDESK, görevleri ile birlikte Türkiye muhasebe standartları kurulu tarafından devralınmıştır.

1.6.2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

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 üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Başbakanlığın ilgili kuruluşu olarak kurulmuştur (Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair kanun, 1999: Madde: Ek-I). İdari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süresi 3 yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurum yeni üye seçer.

Kurul, faaliyetlerine muhasebe standartlarını geliştirme yönünde devam ederken Türkiye'de muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından önemli bir teşkilat olarak değerlendirilmektedir (Başpınar, 2004: 51). TMSK'nın görevlerini bugün Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) yerine getirmektedir.

1.6.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

1990’larda yaşanan bankacılık krizlerinde bu alanda yeterli yaptırım ve gözetimin olmadığı kanaatine varılarak önceden Hazine Müsteşarlığı ve T.C. Merkez Bankası tarafından yürütülen bu görevlerin bağımsız ve tek bir kuruluş tarafından yapılması kararına varılmıştır.

Bu gelişmelerin nihayetinde, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Haziran 1999’da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) kurulmasına karar verilmiş ve Kurum Eylül 2000’de faaliyete geçmiştir. Buradaki temel amaç, düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK], 2015: 5). 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca kamu tüzel kişiliğine haiz olan BDDK; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (Kurul) ile Başkanlık Teşkilatından oluşmaktadır.

Türk Bankacılık Sistemi’nde gözetim ve denetim fonksiyonlarının tek bir çatı altında toplanması için Ağustos 2000’de kurulan BDDK, bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan uluslararası standartların Türk Bankacılık Sistemi’ne uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin ilerletilmesi ve iç denetim fonksiyonunun kurulması mevzularında faaliyetler gerçekleştirmektedir (Şensoy, 2008: 196).

BDDK, gerçekleştireceği faaliyetler tebliğler yayımlamaktır. Bu tebliğler ile BDDK tüm bankalar için muhasebeleştirmede birliğin gerçekleştirilmesi ve ihtiyaç duyulan bilgilerin standart bir şekilde elde edilmesine hizmet etmektedir (Uçma, 2005: 5).

Kurumun temel amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasıdır.

Kurumun Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

- Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

- Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumla ilgili düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır (Başpınar, 2004: 52). 2006 yılının bitiminden itibaren Türkiye'deki bankalar finansal raporlarını Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uygun hazırlamaya başlamışlardır.

1.6.2.1.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Kendi faaliyetlerinde bağımsız ve başbakanlığın ilgili kuruluşu olarak bir üst kurul konumundadır.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını gözetmek ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız bir şekilde sunulmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla (UMS/UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) ve Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak KGK'nın en temel görevleri arasında yer almaktadır. Ayrıca KGK günümüzde muhasebe ve denetim standartlarına yön veren en önemli kuruluş olarak Türkiye'de faaliyetlerine devam etmektedir.

1.6.3. Türkiye'de Muhasebe Standartları'na Geçişte Yaşanan Sorunlar

UMS/UFRS geçiş süreci gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'de bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu sorunlar neler olduğu ve bu sorunların aşılması için atılması gerekli adımlar, Türkiye ve diğer gelişmekte olan ülkeler üzerinde yapılan çalışmalar

doğrultusunda açıklanmıştır. Konunun sonunda ise bu çalışma sürecinde elde edilen bilgiler değerlendirilmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerde UMS'lerin uygulanabilmesi için gerekli birkaç önemli nokta bulunmaktadır (Bhattacharjee ve Islam, 2009: 171);

- Bir düzenleyici denetleyici kuruluşun varlığı⁴,
- Geliştirilen standartların ilişkili taraflarca katılımı ile gerçekleştirilmesi,
- UFRS'lerin uyumlaştırılmasında düzenleyici kuruluşların işletmeleri teşvik edici uygulamalar gerçekleştirilmesi,
- Hükümetin UMS'lere uyum sağlamak adına farkındalık oluşturmak için gerekli çalışmaları yapması, organizasyonlar düzenlemesi gerekmektedir.
- UMS'lerin uyumlaştırılması için üniversitelerin muhasebe ve denetim standartları konusunda gerekli sorumluluğu üstlenmesi ve müfredatlarında bu konuda gerekli düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan son on yılda Türkiye'de yapılan muhasebe ile ilgili konferans, sempozyum ve benzeri toplantıların genelinde ana tema konusu TMS olmasına rağmen henüz Türkiye'de TMS'ye uygun lisans eğitimi veren üniversite sayısının yetersiz olduğu ve derslerin çok önemli bir oranda seçimlik olduğu (Gökçen ve diğerleri, 2015: 130, 138), muhasebeciler genelinde TMS'nin anlaşılabilirlik oranının oldukça az olduğu söylenebilir (Özdemir, 2014: 85).

Yaşanan sorunların neler olduğunu en iyi değerlendirebilecek kişi ve kuruluşlar olayın içinde bulunan uygulayıcılardır. Bu bağlamda yapılan çalışmalarda genellikle meslek mensuplarına, yüz yüze ya da anket yöntemi ile sorulan sorular önemli bir yol göstermektedir. Kıymetli Şen ve diğerleri (2016), bu anlamda KGK'nın düzenlediği bağımsız denetim lisansı eğitimlerine katılan 205 meslek mensubu üzerinde yaptıkları çalışmada, UMS/UFRS'lere geçişte yaşanan sorunların başında standartların ağır bir dille çevrilmesi, meslek mensuplarının alışkanlıkları, organizasyonel ve teknik altyapı sorunları ve eğitim eksikliğinin geldiğini belirlemişlerdir (Kıymetli Şen ve diğerleri, 2016: 25).

⁴ Yapılan bazı çalışmalar Türkiye'de TMS/TFRS konusunda tek bir düzenleyici denetleyici kuruluşların varlığının gerekli olduğunu ortaya koyan çalışmalar bulunmaktadır (Yılmaz ve diğerleri, 2014: 131).

Ülkelerdeki vergi kanunları ile muhasebe standartları düzenlemeleri arasında oldukça farklılık bulunması muhasebe standartlarının uygulanmasında sorunlara sebep olmaktadır (Alsharairi ve Al-Abdullah, 2009: 8). Türkiye'deki vergi mevzuatı muhasebe standartlarının uygulanmasını zorlaştırmaktadır (Özdemir, 2014: 98). Bu hem standartların anlaşılmasını zorlaştırmakta hem de ekstra işlemler yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla ikili uygulamanın devam etmesine sebep olurken maliyetlerin artmasını da beraberinde getirmektedir. TMS-12 yerel muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasında oluşan farklılıkların muhasebeleştirilmesine imkan sağlamakla beraber standardın uygulanmasında muhasebe uygulayıcıları sorunlar yaşayabilmektedirler (Yel ve Erdem, 2015: 219). Bu yüzden UFRS'ler oluşturulurken uygulanacakları ülkelerdeki vergi kanunları da hesaba katılmalıdır. Bu anlamda UFRS'lerin Türkiye'de uygulanabilmesi için karmaşık yapıda olan standartların revize edilmesi durumu da gözden geçirilebilir (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 323).

Türkiye'deki muhasebe eğitimi veren fakültelerin müfredatlarında yeterli muhasebe standart eğitimi verilmediğini ve muhasebe standartlarının uygulayıcılara gerekli şekilde aktarılmasını sağlayacak düzenleme ve organizasyonların yapılmadığı görülmektedir. Terzi ve diğerleri (2013), Türkiye'de işletme bölümleri üzerine yaptıkları çalışmada TMS/IFRS eğitimlerinin devlet üniversitelerinin müfredatı içerisinde %1'lik bir paya sahip olduğunu ve çoğunun da seçmeli olduğunu belirlemişlerdir (Terzi ve diğerleri, 2013: 95). Bu konuda yapılan diğer çalışmalarda da uygulayıcılar tarafından üniversiteler (Yılmaz ve diğerleri, 2014: 132) ve yetkili kuruluşlarca yeterli bilinçlendirmenin yapılmadığı yönünde beyanlara sıkça rastlanmaktadır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kuruluşların varlığı ve fonksiyonlarını yukarıda anlatılanlara göre nispeten olumlu şekilde yerine getirdiği genel olarak söylenebilir (Abdioğlu ve diğerleri, 2014: 228). KGK'nın taslak metinler yayınlamak kamuoyunun görüşüne sunması, muhasebe standartları eğitimlerini düzenlemesi ve bu standartların önemini açıklayacak seminerler vb. organizasyonlar düzenlemesi örnek olarak verilebilir (Yılmaz, 2007: 149).

Laga (2013) gelişmekte olan bir ülke olan Libya'da yaptığı araştırmada uyumlaştırmada yaşanan en önemli sorunları ve bunlara karşı yapılması gerekenleri aşağıdaki şekilde sıralamaktadır (Laga, 2013: 2-3);

- Profesyonel muhasebecilerin teknik yeteneklerinin düşük olması ve yetersiz bilgiye sahip olmaları (yeterli profesyonel eğitim ve uygulama)

- Muhasebe mesleğinin son zamanlardaki gelişiminin muhasebenin düzenlenme çerçevesi ve var olan yasalarla uyumsuzluğu (yürürlükteki yasalar ve muhasebe düzenleme çerçevesi uygunluğunun gözden geçirilmesi),

- Muhasebenin profesyonel muhasebe düzenleme ve denetleme kuruluşlarının zayıflığı (profesyonel muhasebe örgütlerinin güçlendirilmesi),

Türkiye açısından değerlendirildiğinde; Türkiye'deki uygulayıcıların bilgi seviyesinin günümüzde hala yetersiz olması (Yılmaz, 2007: 147), mevcut vergi yasalarının muhasebe uygulamalarına olumsuz bir etkisinin olması UMS'lerin Türkiye'de uyumlaştırılmasını zorlaştıran nedenlerdendir (Yılmaz, 2007: 150).

Muhasebe standartlarının uygulanmasını zorlaştıran önemli nedenler arasında mevcut muhasebe kültürünün sebep olduğu olumsuzluklar ve mevcut sistemin değişmesi ile birlikte yeni uygulamaların öğrenilmesinin zor olması son derece önemli bir yer tutmaktadır. Bu durum özellikle uzun yıllar meslekte faaliyet gösterenler üzerinde kendini göstermektedir. Meslekte yeni faaliyet gösterenler açısından yeni uygulamaları öğrenmek daha kolay gerçekleşmektedir (Kıymetli Şen ve diğerleri, 2016: 29). Muhasebe standartlarının öğrenilmesinde yaşanan güçlükler ve bu standartlara geçişin gerekli olup olmadığı konusunda uygulayıcıların isteksiz olması standartlara geçişte problemlere sebep olmakta, geçişleri engellemektedir (McGee ve Preobragenskaya, 2004: 5-6). Bu sorun literatürde uyumlaştırmada yaşanan eğitim ve kültürel sorunlar arasında değerlendirilmektedir.

Yükselen ekonomiler olarak adlandırılan ülkelerde UFRS'lerin uygulanmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ekonomi olarak Libya'da yaptığı araştırmada Zakari (2014), UFRS'lerin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri; kültürel farklılıklar, yasal düzenlemeler, şeffaflık, dolandırıcılık olarak sıralamaktadır. Sermaye piyasaları ve ekonomik dışa açıklığın derecesi, ekonomik ve siyasi etkiler, yasal düzenlemeler, vergilendirme, kültür, muhasebe eğitimi ve uygulama sistemi gelişmekte olan ülkelerin UFRS'lere geçmesinde engel teşkil edici faktörler olarak görülmektedir (Zakari, 2014: 395).

Ernst & Young'ın (2012) hazırladığı raporda UMS/URFS'lere geçişlerde yaşanabilecek sorunları dört başlık altında toplanmaktadır. Bunlar (Ernst & Young, (t.y.), Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) hazır mısınız?, [http://www.ey.com/publication/vwluassets/tfrsye_hazir_misiniz/\\$file/tfrsyehazirmisiniz.pdf](http://www.ey.com/publication/vwluassets/tfrsye_hazir_misiniz/$file/tfrsyehazirmisiniz.pdf));

- Fonksiyonel zorlukları,
- Finansal raporlama zorlukları,
- Sistemsel zorluklar,
- Organizasyonel zorluklar'dır.

Yukarıdaki sınıflamada fonksiyonel zorluklar olarak TFRS'lerin uygulama aşamasında karşılaşılan yorumlama, uygulamaya geçiş ve uygulamada karşılaşılan sorunlardan, finansal raporlama zorlukları olarak finansal tablo hazırlanması ile ilgili, sistemsel sorunlar olarak ise muhasebe programlarının geliştirilmesi gibi sorunlar olduğu görülmektedir. Organizasyonel problemler olarak ise bahsedilen uygulama sürecinin organizasyona adapte edilmesi olarak ifade edildiği görülmektedir.

Türkiye'de kullanılan yerel muhasebe standartlarının geçmişi uluslararası muhasebe standartları geçmişine göre çok kısadır. Dolayısıyla düzenlemeler arasında kalite ve düşünce açısından önemli farklılıklar olabilmektedir. Nitekim gelişmekte olan ülkelerin kullandığı yerel muhasebe ilkeleri geçmişi ile UFRS'ler arasında ilişki kurulabilmektedir (McGee ve Preobragenskaya, 2004: 13). Yani UFRS'lerin tarihi geçmişi çok eskilere dayalı olup yıllar boyunca eksiklikleri giderilerek geliştirilirken; gelişmekte olan ülkelerin çok kısa olan muhasebe geçmişi ve kullanılmakta olduğu ekonomi düzeyinde gelişme gösterebilmektedir. Yüz yıldan daha fazla bir geçmişe sahip olan ve aktif bir şekilde evrim geçiren UMS'lerin Türkiye'deki vergi kanunları ile sürekli sınırlandırılan muhasebe standartları ile karşılaştırılıp uyumlaştırma yapılması birçok açıdan güçlükler sebeptir.

Ülkelerin muhasebe sisteminin farklılıklar arz etmesine neden olan faktörler; hukuk sistemi, finans kaynakları, politik ve ekonomik gelişme, ekonomik krizler, vergilendirme, menkul kıymetler borsası, ulusal kültür, enflasyon ve muhasebecilerin uzmanlaşması olarak sıralanmaktadır (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 302). Bu ifadeyi başka bir açıdan değerlendirecek olunursa, muhasebe standartlarının uluslararası entegrasyonunun gelişimini etkileyen faktörler;

teknik sorunlar, kavramsal sorunlar, politik, kültürel, ekonomik ve hukuki sorunlar olarak ifade edilebilir (Abdioğlu ve diğerleri, 2014: 210).

Yukarıda yapılan açıklamaların ışığında Türkiye’de UMS/UFRS’lerin uygulanmasında yaşanan sorunların nedenleri aşağıda maddeler halinde özetlenmektedir.

- Standartların çevirisinden kaynaklanan hatalar,
- Vergi Kanunları ile Standartlar arasındaki uyumsuzluklar,
- Yeterli eğitimin verilmemesi,
- Yeterli bilinçlendirmenin yapılmamış olması,
- Muhasebecilerin teknik yeteneklerinin düşük olması,
- Muhasebe ile ilgili düzenleme ve denetleme kuruluşlarının yetersizliği
- Uygulayıcıların öğrenmesinde yaşanan güçlükler ve uygulayıcıların isteksizlikleri,
- Hukuk sisteminin yoruma açık olmaması ve yetersizlikleri,
- Muhasebeden beklenen bilgi ile TMS’nin sunduğu bilgi arasındaki farklılıklar,
- Politik ve ekonomik gelişmeler.
- Sosyal değerler ve beklentiler,
- İşletmelerin kar gizleyici politikalara yönelmeleri.

Yukarıda yapılan açıklamalar literatürden elde edilen bilgiler doğrultusunda elde edilen bilgilerdir. Ancak yapılan çalışmada bir uygulamada karşılaşılabilecek farklı sorunlar ve bunların çözümleri için yapılması gerekenler de aşağıdaki özetlenmiştir;

- UMS’lerin uygulanmasında öncü konumunda bulunan kuruluşların (Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), denetim firmaları, üniversiteler gibi), gerçek manada bir geçiş işlemi yapılması gerekenleri ayrıntılarıyla birlikte açıkladıkları yazınsal çalışmaların bulunmaması nedeniyle yapılacak olan çalışmalarda karşılaşılabilecek sorunlar net bir çözüme kavuşturulmaktadır. Gerçekleştirilen bu çalışmada standartlarda yapılan açıklamaların her zaman yeterli olmadığı görülmüştür. Yukarıda sayılan kurumların bu konuda oluşturacakları çalışmalarla geçiş işlemi gerçekleştirmek durumunda olan işletmelerin yerel kaynaklarla geçişi üniversiteler tarafından gerçekleştirilebilecektir.

- Aslında tüm yukarıda sayılanların dışında hepsini de ilgilendiren bir diğer konu işletmeler ile muhasebe standartlarına geçişi yapacak kuruluşlar arasında sağlanması gereken

güven ve bilgi alışverişidir. Çünkü gerçekleştirilen bu çalışmada işletmeden ihtiyaç duyulan tüm bilgiler elde edilememiştir. Bu konuda yapılacak kaliteli, faydalı çalışmaların artmasıyla birlikte işletme ve üniversiteler gibi kuruluşlar arasındaki iletişim ve güven artabilecek ve standartlara geçişte yerel kaynaklar verimli bir şekilde kullanılmış olacaktır.

Yapılan bu çalışma sonuçlarının işletme çalışanlarına kurumsal bazda düzenlenecek seminer aracılığıyla sunulmasıyla işletmenin bu ve benzeri konularda gerçekleştirilecek olan çalışmalara ilgisinin artacağı düşünülmektedir. Çünkü ancak çalışmanın gerçekleştirildiği işletme ile tam bir bilgi alışverişinin gerçekleştirildiği durumlarda ortaya kullanışlı bilgi çıkabilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK SUNULUŞU (TFRS 1)

2.1. Genel Açıklama

Uluslararası Muhasebe Standartları'nı ilk kez uygulayacak olan işletmelerin uygulama aşamasında;

- TFRS'ye geçiş tarihini belirlemesi,
- TFRS'ye geçiş adımlarını belirlemesi,
- Hazırlanacak tabloları ve hazırlanacak tablolarda yapılması gerekenleri belirlemesi;
- Geçiş işlemlerindeki istisna ve muafiyetlerini tanımlaması,
- Geçiş döneminde geriye dönük uygulama gerektiren işlemleri ayırt etmesi,
- Geçiş dönemine ilişkin finansal raporların dipnotlarını hazırlaması amacıyla TFRS 1 Finansal Tabloların İlk Sunuluşu Standardı ilk olarak 2006 yılında TMSK tarafından yayınlanmıştır.

TFRS 1'in ana hedefi, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının (Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1 [TFRS 1], madde: 1);

- Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir durumda olması,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları bakımından uygun bir başlangıç sağlaması ve
- Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kaliteli bilgiler içermesini sağlamaktır.

TFRS 1, Türkiye Finansal raporlama Standartları'nın ilk kez uygulandığı finansal tablolara ve TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, söz konusu raporların her birine ayrı

ayrı uygulanmaktadır. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS'lere uygun olarak oluşturulan ve TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal raporlardır (Özerhan ve Yanık, 2015: 839).

2.2. TFRS 1'in Uygulandığı Durumlar

Bir işletme TFRS 1'i aşağıdaki finansal tablolara (Sağlam ve diğerleri, 2015: 1214);

- TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolara
- TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların kapsadığı dönemlerle ilgili olarak “TMS 34: ara dönem finansal raporlama standardı” uyarınca ara dönem finansal raporların sunulması durumunda, ilgili tabloların her birine ayrı ayrı olmak üzere uygular.

Bir işletmenin TFRS'ye göre ilk kez düzenlediği finansal raporlar, ilgili finansal tabloların TFRS'ler ile uyumlu olduğu konusunda açık ve koşulsuz olarak belirtildiği ve işletmenin TFRS'leri ilk kez uyguladığı yıllık finansal tabloları ifade etmektedir (Deloitte, (t.y.), “TFRS 1 Uygulama Örneği”, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/ Documents/ DenetçininNotDefteri](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri)). Bu tablolar aşağıda örneklendirilmektedir;

- Hiçbir şekilde TFRS'lere uygun olmayan finansal tablolar,
- TFRS'lerin kısmen uygulandığı finansal tablolar,
- İçerik olarak TFRS'lere tamamen uygun olarak hazırlanmasına karşın bu durumun finansal tablo başlıklarında açıkça ifade edilmediği finansal tablolar,
- Yalnızca işletme içi kullanıcılar için TFRS'lerle uyumlu olarak hazırlanan, ancak ortaklar ve işletme dışı kullanıcılara sunulmayan finansal tablolar,
- “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”nda belirtildiği üzere tam bir finansal tablolar seti hazırlanmaksızın (dipnotları göz ardı ederek), sadece konsolidasyon amaçları açısından TFRS'lerle uyumu sağlanan bir raporlama paketinde sunulan veya önceki dönemlerde sunulmamış olup bu dönem ilk kez sunulmakta olan finansal tablolar TFRS 1'in ilk kez uygulanacağı finansal tablolardır (TFRS 1, madde: 3).

2.3. TFRS 1'in Uygulanmayacağı Durumlar

TFRS 1 standardının uygulanamayacağı durumlar aşağıda maddeler halinde verilmektedir (Deloitte, t.y., “TFRS 1 Uygulama Örneği”, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/ Documents/ DenetçininNotDefteri](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri));

-TFRS'ler ile açık ve koşulsuz bir uyum içinde olduğuna dair açıklama yapılmış finansal tabloların öncesinde sunulduğu ve diğer düzenlemelere göre finansal tabloların hazırlanmasına son verildiği durumlarda,

-Geçmiş dönem finansal tabloların diğer mevzuata göre düzenlendiği ancak bu tablolar üzerinde TFRS'lere uyulduğuna dair açık ve koşulsuz bir açıklamada bulunulduğu durumlarda,

-Bir önceki döneme ilişkin denetimde şartlı görüş bildirilmiş olmasına rağmen ilgili dönemdeki finansal tablo setinin açık ve koşulsuz bir şekilde TFRS'ye uygunluğuna dair açıklama yapılarak sunulduğu durumlarda TFRS 1 finansal tabloların ilk sunuluşu standardı uygulanmaz.

Finansal tablolarını TFRS'ye göre ilk defa düzenleyecek şirketlerin aşağıdaki hususları yapmaları gerekmektedir (Özbarlas, 2009: 45);

- İlk kez düzenlenecek TFRS finansal tablolarını belirlemeleri,
- TFRS'ye geçiş için açılış finansal durum tablosu düzenlemeleri,
- TFRS kapsamındaki muhasebe politikalarını belirlemelerini ve bu politikaları ilk TFRS finansal tablolarında tutarlı olarak uygulamaları,
- Standartta belirtilen 14 adet muafiyetten yararlanıp yararlanmayacaklarını belirlemeleri,
- Standartta belirtilen 5 adet istisnayı uygulayıp uygulamayacaklarını belirlemeleri,
- TFRS'ye geçiş ile ilgili detaylı açıklamalar.

2.4. TFRS'ye Geçiş Tarihi

Bir işletmenin TFRS'ye geçiş tarihi finansal tabloların TFRS'ye göre ilk kez düzenlendiği tarih değildir. TFRS raporlama tarihi, finansal tabloların ilk kez karşılaştırmalı olarak düzenlendiği tarih, TFRS'ye geçiş tarihidir. Bu çalışmada yapılan uygulamadan hareket edildiğinde TFRS'ye geçiş zaman çizelgesi aşağıda Şekil 3'te görüldüğü gibi olacaktır.

Şekil 3: TMS/TFRS'ye Geçiş Zaman Çizelgesi

31.12.2013	01.01.2014 ⁵	31.12.2014	31.12.2015
Tabloların TFRS'ye çevrildiği tarih	Çatışma halinde TFRS 1 hükümleri ön planda	TMS/TFRS'ye uygun raporlama	TFRS'ye göre ilk geçiş tarihi
Geçiş Dönemi		Raporlama Dönemi	

TFRS'ye göre ilk kez karşılaştırmalı bilgi 31.12.2015 tarihinde elde edilmiş olur. Çünkü işletmede 01.01.2014 tarihinden itibaren TFRS'ye uygun finansal tablo düzenlenmeye başlanır. Yani 2014 yılının envanter gününde elde edilen tablolar finansal raporlama standartları kullanılarak elde edilen ilk tablolar olur. TFRS'ye ilk geçiş tarihi olarak kabul edilmemesinin nedeni karşılaştırmalı bilginin bu tarihte elde edilmemiş olmasıdır. Bu durumda 31.12.2015 tarihinde finansal tablolar hazırlandığında 31.12.2014 tarihinde elde edilen bilgilerle karşılaştırmalı olarak sunulacak aşamaya gelmiş olur. Bu da 31.12.2015 tarihini TFRS'ye ilk geçiş tarihi yapmaktadır. Son olarak 01.01.2014-31.12.2014 tarihleri arası TFRS'ye geçiş dönemi 31.12.2014-31.12.2015 tarihleri arası ise raporlama dönemi olarak adlandırılmaktadır.

2.5. TFRS Açılış Finansal Durum Tablosunda Uyulması Gereken Esaslar

TFRS açılış finansal durum tablosunun hazırlanmasında uyulması ve gerçekleştirilmesi gereken esaslar TFRS 1 standardında aşağıdaki gibi açıkça ifade edilmektedir;

- TFRS'lerce finansal tablolara yansıtılması gereken tüm varlık ve borçlar TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtılmalıdır. Yani TFRS'lerin varlık ve borç olarak tanımladığı kalemler finansal durum tablosunda önceki düzenlemelere göre yansıtılmamış olsalar dahi gösterilmelidir.

- Önceki düzenlemelere göre hazırlanmış olan finansal durum tablosunda yer alan ancak TFRS'lere göre finansal durum tablosunda yer almaması gereken kalemler finansal durum tablosundan çıkarılmalıdır. Örneğin; sonucu tam olarak kestirilemeyen bir dava nedeniyle ayrılmış olan karşılıklar, TFRS finansal durum tablosunda değil dipnotlarda sunulur ve açıklanır. Önceki finansal durum tablosunda gösterilmişse de çıkarılır.

⁵ 01.01.2014 tarihli TFRS açılış bilançosu bir önceki dönemin dönem sonu bilançosunun aynısı olacağından standart bu tabloları düzenleme açısından eşdeğer görmektedir.

- Önceki düzenlemelere göre hazırlanan finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin, TFRS açısından başka bir hesapta sınıflandırılması gerektiği durumlarda, ilgili kalemler açılış finansal durum tablosunda TFRS'lere göre sınıflandırılmalıdır.

- TFRS'lere göre hazırlanan açılış finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin tamamı için TFRS esasları çerçevesinde ölçme değerlemeye tabi tutulmalıdır.

Bunun dışında, TFRS açılış finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikaları ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulduğu dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları birbiriyle aynı olmalıdır (Sağlam ve diğerleri, 2015: 1216). Bu muhasebe politikaları, diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulanmalarına ilişkin istisnalar, tahminler ve diğer TFRS'lerden kaynaklanan muafiyetler dışındaki ilk TFRS raporlama döneminin sonu itibariyle yürürlükte olan TFRS'lerin tamamı açısından uyumlu olmalıdır. Yani bir işletme finansal raporlama standartlarının daha önceki tarihlerde yürürlükte olan farklı düzenlemelerini uygulayamaz (Özerhan ve Yanık, 2015: 840-841). Ancak işletmeler yürürlüğe girecek olan yeni TFRS'leri bazı şartlar altında, isteğe bağlı olarak uygulayabilir.

Ölçme işlemi gerçekleştirildiğinde ortaya çıkacak farklar doğrudan *dağıtılmamış karlar* veya *uygun bir özkaynak kalemi* içerisinde gösterilmelidir (TFRS 1, madde 11). Dağıtılmamış karlardan kasıt, geçmiş yıllar karları ya da uygun olması durumunda geçmiş yıllar zararlarıdır. Uygun öz kaynak kalemlerinden kasıt ise muhasebe standartlarındaki muhasebe politikalarının, önceki muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikalarından farklı olması nedeniyle oluşan farkların takip edileceği diğer öz kaynak hesaplarıdır. Örneğin maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşacak farklar öz kaynaklar başlığı altında 5XX maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesaplarında izlenebilmektedir. Yapılan bu işlemin dayanağı ise geçmiş yıllarda da muhasebe standartları kullanılsa idi durum ne olurdu sorusunun cevabını vermektir.

TFRS 1'e göre açılış finansal durum tablosunda yapılacak düzenlemeler aşağıda zorunlu düzenlemeler, muafiyetler ve istisnalar olmak üzere üç ayrı başlık altında incelenmiştir.

2.5.1. Zorunlu Düzenlemeler

TFRS 1 kapsamında finansal durum tablosunda yapılması gereken zorunlu düzenlemeler; TFRS'ler kapsamında açılış finansal durum tablosunda gösterilmesi gereken varlık ve borçlar, TFRS'ler kapsamında açılış finansal durum tablosunda gösterilmemesi gereken varlık ve borçlar, tüm varlık ve borçların TFRS'ler kapsamında yeniden sınıflandırılması ve tüm varlık ve yükümlülüklerin TFRS değerlendirme ölçütleri kapsamında ölçülmesi olarak aşağıda ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

TFRS'ye uygun finansal tabloların önceki muhasebe ilkelerine göre içerdiği farkların belirlenmesinde Özbarlas (2009)'ın yaptığı çalışmadan yararlanılmıştır.

2.5.1.1. TFRS'ler Kapsamında Açılış Finansal Durum Tablosunda Gösterilmesi Gereken Varlık ve Borçlar

TFRS 1 standardı uygulanmadan önceki finansal tabloların düzenleme esaslarına göre finansal durum tablosunda gösterilmeyen ancak TFRS'ler kapsamında finansal tablolarda gösterilmesi gereken varlık ve borçlar açılış finansal durum tablosunda gösterilmelidir. VUK ve TFRS açısından bu anlamda farklılık barındıran durumlar aşağıda konu kapsamında başlıklar halinde özetlenmektedir.

2.5.1.1.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar standardı gereği çalışanlara sağlanacak olan kısa vadeli, uzun vadeli, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı ve iş ilişkisi sonrası faydalar finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ancak Türkiye'de mevcut yasalar gereği çalışanlara sağlanacak olan faydalar herhangi bir ödeme yapılmadığı müddetçe vergi matrahının indirilmesinde söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla Türkiye'deki vergi temelli muhasebe anlayışı çalışanlara sağlanan faydaların geleceğe dair olanlarına da yansımış ve tahakkuk etmediği müddetçe muhasebeleştirilmemekteyken gider olarak kabul edilmesi ancak ödenmesi durumunda gerçekleştirilmektedir. Bu durumun iyi anlaşılabilmesi için aşağıda daha ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Çalışanlara sağlanan faydaların genel olarak muhasebeleştirilmesi ve giderleştirilmesi konusunu TMS 19 ve VUK uygulamaları açısından değerlendirilmesi yapılacak olunursa (Akbulut, 2015: 842-874);

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardan ücret ve ekleri niteliğindeki ödemeler açısından TMS 19 ve VUK uygulamaları açısından fark bulunmamakta,

- TMS 19 da birikimli ücretli izinlerinin beklenen maliyeti muhasebeleştirilirken birikimsiz ücretli izinlerin kullanılmayan kısımları muhasebeleştirilmez. VUK uygulamalarında ise bu işlemlerin muhasebeleştirilip giderleştirilmesi ödenme durumuna dayanmaktadır,

- Personele kardan pay verilmesi ve pirim planları açısından TMS 19 uygulamasında genel olarak giderleştirme yapılırken VUK uygulamalarında ödenmediği müddetçe vergi matrahının belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır,

- Çalışanlara iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalardan tanımlanmış katkı planları dahilinde TMS 19 ve VUK açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak tanımlanmış fayda planlarında yer alan kıdem tazminatları TMS 19'da giderleştirilirken VUK açısından gider yazılarak vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamaz bunun için ödenmesi gerekmektedir.

2.5.1.1.2. Gelir Vergileri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı'na göre çeviri yapılan konuda TMS/TFRS ve VUK uygulamaları arasında fark olması durumunda öncelikle bu farkın geçici ya da sürekli bir fark olup olmadığını tespit etmek gerekmektedir.

Normal şartlarda finansal durumda tablosunda bulunan varlıklardan mukayyet değerleri kadar fayda sağlanacağı, borçların ise mukayyet değerleri kadar çıkışa neden olacağı beklenmektedir. Ancak söz konusu varlık ve borçların sırasıyla; sağlayacağı fayda ve neden olacağı çıkışlar finansal durum tablosunda kayıtlı olduğu değerlerin bir fark arz etmesi durumunda, oluşan farkların geçici vergi borcu veya alacağı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Dinç, 2007: 28). Bir başka deyişle gelir vergisi standardı gereği VUK ile TMS/TFRS uygulamalarına göre değişik değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanan ve zaman içerisinde eşitlenecek olan farklar ertelenmiş vergi varlığı ve borcu adı altında finansal durum tablosunda gösterilmelidir.

Eğer farklar hiçbir zaman eşitlenmeyecek ise bu durumda sürekli farklar ortaya çıkmaktadır ve bunların muhasebeleştirilmesinde farklı işlemler yapılmaktadır.

2.5.1.1.2.1. Sürekli Farklar

Muhasebe (Ticari) karı ile mali karın farklı olmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir. Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsur oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmez. Benzer şekilde iştiraklerden elde edilen temettü gelirleri de işletme varlıklarını arttırdığı ve işletmeye kaynak girişi sağladığı için muhasebe ilkeleri bakımından gelir olarak kabul edilmesine rağmen; vergi mevzuatı, söz konusu temettü gelirlerini hiçbir zaman gelir olarak dikkate almaz (Özkan, 2009: 98). Bu nedenle, sürekli farkların vergi etkisi hesaplanmaz ve finansal tablolarda gösterilmez.

2.5.1.1.2.2. Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlık veya borcun TMS/TFRS düzenlemelerine göre hazırlanan finansal durum tablosundaki değeri ile VUK düzenlemelerine göre ihtiva ettiği değeri arasında oluşan farklardır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 208). Diğer bir deyişle, geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebeye kayıtlı değeri (defter değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır (Akdoğan, 2006: 3). Geçici farklar, cari dönemde ticari (muhasebe) kar ile mali karın farklı şekilde sonuçlanmasına neden olan ancak zamanla muhasebe ve mali karın eşitlenmesi ile birlikte ortadan kalkacak olan farklardır. Söz konusu farkların geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılmasının esası da buradan gelmektedir (Tekşen, 2010: 300).

Aslında ticari ve mali karın farklı şekilde sonuçlanmasının en temel nedeni VUK düzenlemeleri ile muhasebe standartları arasındaki değerlendirme farklılıklarıdır. Burada dolaylı yönden etkili olan faktör ise söz konusu muhasebe düzenlemeleri arasındaki sınıflandırma farklılıklarıdır. TMS-12'ye göre geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

a) Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Konuya girilmeden önce ertelenmiş vergi kavramının da açıklamanın uygun olacağı düşünülmektedir. Ertelenmiş vergi, bir varlıktan elde edilen faydanın ve bir borcun neden olduğu çıkışın gelecekte gerçekleşeceği varsayımı altında söz konusu varlık veya borcun

ticari değeri ile vergi değeri arasındaki geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir (Tekşen, 2010: 299).

Vergilendirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından kaynaklanan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006: 3). Örneğin muhasebe standartlarına göre binaların yeniden değerlenmesi sonucu hesaplanan değer 200.- TL ve vergi idaresinin kabul ettiği değer 100.- TL ise bu durumda 100.- TL'lik vergilendirilebilir geçici fark ve bu tutarın %20'si kadar ertelenen vergi borcu söz konusu olacaktır.

Vergilendirilebilir Geçici Fark x KV. Oranı = Ertelenen Vergi Borcu

b) İndirilebilir Geçici Farklar (Ertelenen Vergi Varlığı)

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı açısından gelecek dönemlerde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen giderler, indirilebilir geçici farkı oluşturur (Dinç, 2007: 29). Örneğin alışanlar için kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe karının azalmasına neden olur. Ancak vergi mevzuatınca bu gider henüz ödenmediği için (şimdilik) gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına eklenecek ve mali kar bulunacaktır. Bu mali kar üzerinden de vergi ödenecektir. Bu yüzden vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği tutarın vergisi peşin olarak denmiş olacaktır. Sonuç olarak indirilebilir geçici fark ve kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanan ertelen vergi farkı ortaya çıkacaktır.

İndirilebilir Geçici Fark x KV Oranı = Ertelenen Vergi Varlığı

Tablo 1: Ertelenen Vergi Varlığı ve Borcunun Oluşmasına Sebep Olan Durumlar

Finansal Durum ve Kapsamlı Gelir Tabloları	Vergiye Esas Değer	Muhasebeleştirme	Vergi Oranı	Ertelenen Vergi Durumu
Varlık	TFRS değeri > VUK değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Borcu
Varlık	TFRS değeri < VUK değeri	İndirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Varlığı
Borç	TFRS değeri > VUK değeri	İndirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Varlığı
Borç	TFRS değeri < VUK değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Borcu
Gider	TFRS değeri > VUK değeri	İndirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Varlığı
Gider	TFRS değeri < VUK değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Borcu
Gelir	TFRS değeri > VUK değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Borcu
Gelir	TFRS değeri < VUK değeri	İndirilebilir Geçici Fark	*0,20	Ertelenen Vergi Varlığı

Kaynak: Akbulut, 2013: 30

Tablo 1’de görüldüğü üzere gelirlerle varlıklar giderlerle borçlar ertelenen verginin hesaplanmasında aynı doğrultuda sonuç vermektedir. Yani varlıkların ve gelirlerin TFRS değerleri VUK değerlerinden büyük ise vergilendirilebilir geçici fark ve ertelenen vergi borcu aksi durumda ise indirilebilirgeçici fark ve ertelenen vergi varlığı söz konusu olmaktadır. Borçların ve giderlerin TFRS değerleri vergi değerlerinden büyük ise indirilebilir geçici fark ve ertelenen vergi varlığı aksi durumda ise vergilendirilebilir geçici fark ve ertelenen ve ertelenen vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Tablo 1 doğrultusunda yukarıda yapılan açıklamadan hareketle varlık ve gelirlerin vergi etkisi ile borç ve giderlerin vergi etkisi birbirinin tam tersi olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 1 üzerinden yapılacak bir diğer açıklama ise bu farkların ilk geçiş işlemine ve yeni alınan varlıklara özel olmasına ilişkindir. Yani ilk geçiş işleminde varlıkların ve yükümlülüklerin muhasebe standartları ile VUK düzenlemelerine göre ihtiva ettiği değerlendirme ölçüleri arasında oluşan farkları açıklamak üzere oluşturulmuş bir tablodur. İlk geçiş işleminden sonraki yıllarda bu varlıkların ve yükümlülüklerin önceki yıllardan ihtiva ettikleri farkların neden olduğu düzenlemeler ertelenen vergi gelir etkisi ve ertelen vergi gider etkisi hesaplarıyla izlenecektir.

2.5.1.1.3. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Karşılıklar konusu TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar standardında düzenlenmiştir. TMS 37 standardının amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesine olanak tanımaktır (Akbulut, 2015: 905).

Standartta Karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük olarak ifade edilmektedir (TMS 37, madde: 10). Zaten karşılıkları normal borçlardan ayıran en önemli özelliği, borçların gerçekleşme zamanı ve tutarı neredeyse kesin olarak bilinmekte iken karşılıkların tutarı, zamanı hatta gerçekleşip gerçekleşmeyeceğinin tam olarak ölçülememesidir (Akça ve Gönen, 2015: 91).

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır aksi halde finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 37, madde: 14):

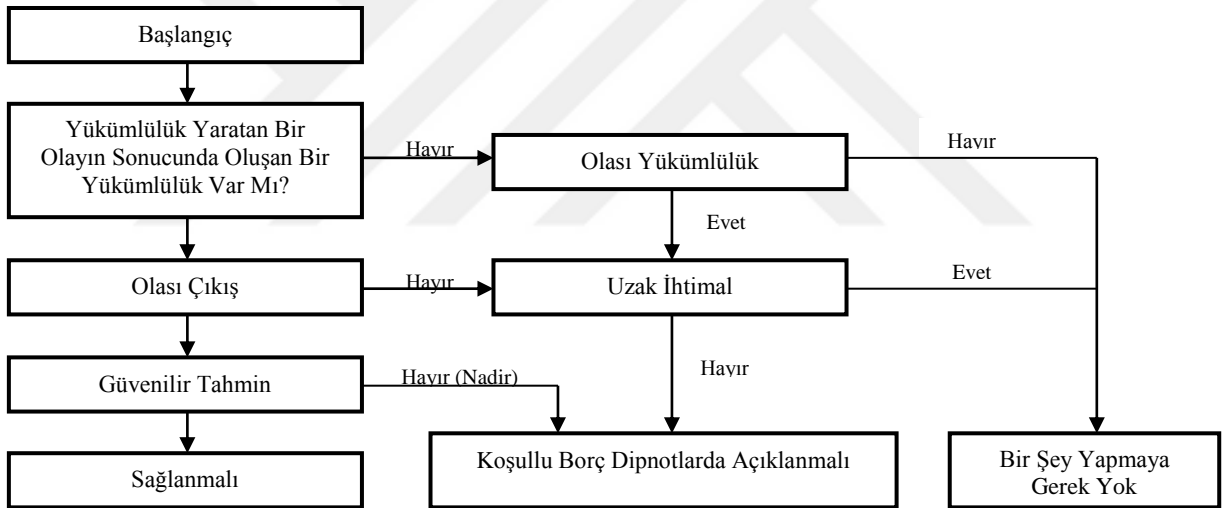
- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) varlığı;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması;
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması.

Karşılıklar konusuna verilebilecek en iyi örneklerden biri garantili satışlardan doğan karşılıklardır. Garantili satış karşılıkları, işletmenin bir ürünü satışını takiben önceden öngörülen süre zarfında tamir ve yenilenmesi gibi gelecekte oluşabilecek zararların, geçmiş tecrübeler ve teknik incelemelere dayalı olarak hesaplanıp; duruma göre satılan malın maliyetine, pazarlama satış dağıtım giderlerine ya da satıştan indirimler hesabına kaydedilirler (Sağlam ve diğerleri, 2015: 508-509). Bu konuda verilebilecek diğer örnekler; vergi davaları karşılıkları, satış primi karşılıkları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılıkları, çevre zarar ve düzenleme karşılıkları ile yeniden yapılandırma karşılıkları olarak sıralanabilir (Akça ve Gönen, 2015: 98-99).

Koşullu borç, geçmişteki olaylardan kaynaklanan, işletmenin kontrolü altında olmayan bir veya birden fazla gelecekteki olay ve olayların gerçekleşmesi veya

gerçekleşmemesi durumunda ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Koşullu borçta şartlar henüz gerçekleşmemiş iken karşılıkta taahhüt gerçekleşmiş durumdadır ve aralarındaki en temel farklılık budur (Örten ve diğerleri, 2016: 539). Bu bağlamda, karşılıklar finansal durum tablosunda muhasebeleştirilirken koşullu borçlar muhasebeleştirilmez sadece dipnotlarda açıklanır. Örneğin; A işletmesinin B işletmesine kefil olduğu sözleşmede, a işletmesi açısından vadesi henüz gelmeyen bu borç, şarta bağlı bir borçtur ve finansal durum tablosunda sunulmayacaktır. Ancak vadesi geldiğinde B işletmesi tarafından ödenmeyen bu borç A işletmesi açısından tahakkuk etmiş bir borç haline gelecek ve borcun ilgili kısmı için finansal durum tablosunda karşılık olarak sunacak (Sağlam ve diğerleri, 2015: 509). Son olarak özetlemek gerekirse her karşılık bir koşullu borç iken her koşullu borç bir karşılık değildir.

Şekil 4: Karşılıklar-Koşullu Yükümlülükler Karar Ağacı



Kaynak: Akbulut, 2015: 910

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, Şekil 4'te koşullu bir borcun finansal durum tablosunda sunulabilmesi⁶ için gerekli şartlar gösterilmektedir. Eğer bir koşullu borç finansal durum tablosunda gösterilmeyecekse yapılması gereken işlemler yine Şekil 4'te yer almaktadır.

Koşullu varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride

⁶ Koşullu borçlar finansal durum tablosunda gösterilmezler ancak koşullu bir borçtan tahakkuk etmiş bir borç haline geldikleri aşamada finansal durum tablosunda gösterilirler.

gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır (TMS 37, madde 10). Koşullu varlıkların finansal tablolarda sunulup sunulmayacağını gösteren hiyerarşi sırası koşullu borçlardakine birebir uymaktadır. Yani koşullu varlıklar, finansal tablolarda sunulmazlar. Ancak koşullu varlıkların gerçekleşme durumlarının muhtemel olması durumunda dipnotlarda açıklama yapılmak suretiyle sunulurlar. Son olarak koşullu varlıkların gerçekleşmesi neredeyse kesin hale geldiğinde bunlar finansal durum tablosunda karşılık olarak sunulurlar. Alınan teminatlar, yaptırılan sigortalar, alınan iş garantileri, işletme lehine açılan davalar ve devletten alınacak yardımlar koşullu varlıklara örnek olarak verilebilir (Özerhan ve Yanık, 2015: 490). Yukarıda verilen örnekler doğrultusunda alacaklısı olunan bir davada henüz ne olacağı hakkında belirli bir fikir yoksa ve/veya kazanılma ihtimali çok düşükse finansal tablolarda sunulmaz. İlerleyen zamanlarda bu düşük ihtimal muhtemel hale gelirse dipnotlarda ve son olarak davanın kazanılması neredeyse kesin hale geldiğinde finansal durum tablosunda karşılık olarak sunulur.

2.5.1.1.4. TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı

TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı yarınca önceki düzenlemelere göre finansal durum tablosunda sunulmayan türev finansal araçların finansal durum tablosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Bir finansal aracın türev finansal araç olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki üç özelliğin tamamını bulundurması gerekir (TMS 39, madde: 9);

- Belirli bir faiz oranında, finansal araç fiyatında, mal bedelinde, döviz kurunda, fiyat veya oran endeksinde, kredi derecesi veya kredi endeksinde ya da başka bir değışkende veya sözleşmenin taraflarından birine özgü olmayan finansal olmayan bir değışkende meydana gelen bir değışiklik karşısında değeri değışmelidir,

- Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemeli veya piyasa koşullarındaki değışikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğır türden sözleşmelere göre daha az bir net başlangıç yatırımı gerektirmelidir,

- Gelecek bir tarihte ödenmelidir.

Türev finansal araçların TFRS 9 standardında forward, ve futures işlemleri ve opsiyon ve swap sözleşmeleri olduğu ifade edilmektedir.

Forward sözleşmeler, teslimatı ileriki bir vadede yapılacak olan, belirli miktardaki ticari ürünün veya finansal aracın fiyatının ya da oranının sözleşme tarihi itibarıyla belirlenmesi suretiyle sözleşme konusu değeri, taraflardan birinin vade tarihinde belirlenen fiyat üzerinden alma, diğerinin ise satma taahhüdünü içeren sözleşmelerdir (Ocakoglu, 2013: 50).

Futures sözleşmeler, belirli nitelik ve nicelikte olan bir varlığın (ticari ürün ya da finansal araç) sözleşme tarihinde tayin edilen bir vade tarihi ve fiyat üzerinden alınıp satılması taahhüdünü içeren sözleşmelerdir (Kurtcebe, 2015: 35). Futures sözleşmeleri ile forward sözleşmeleri arasında çeşitli farklar olmakla birlikte birbirlerine çok benzer bir yapıdadırlar.

Opsiyon sözleşmeleri, fiyatı sözleşme tarihinde belirlenen herhangi bir ürünü, gelecekte kararlaştırılan bir vadede alma ya da satma hakkı sağlayan sözleşmelerdir (Ocakoglu, 2013: 51; Kurtcebe, 2015: 46).

Swap sözleşmeleri, iki tarafın belirli bir zaman diliminde ödemelerinin karşılıklı olarak değişimi üzerindeki taahhüdünü içeren sözleşmelerdir (Kurtcebe, 2015: 54).

Tablo 2: TMS 39'a Göre Türev Finansal Araçlarda Sunum ve Değerleme

Finansal Aracın Cinsi	İlk Muhasebeleştirilmesi	Dönem Sonu ve Vade Sonu Ölçülmesi	Finansal Tablo Dışına Çıkarılması
Türev finansal araçlar (alım satım amaçlı finansal varlıklar)	Gerçeğe Uygun Değer (G.U.D.) olarak piyasa alış fiyatı. G.U.D.'e işlem maliyetleri dahil edilmez.	G.U.D. ile değerlendirme farkı Gelir Tablosunda raporlanır.	Satış karı/zararı Gelir Tablosunda raporlanır

Kaynak: Fındık, 2016: 65

Tablo 2'de sunulduğu üzere türev finansal araçlar, sözleşme gerçekleştirildiğinde gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve muhasebeleştirilirler. Söz konusu gerçeğe uygun değer ise işlemin gerçekleştirildiği tarihteki normal alım satım değeri veya işlem fiyatıdır (Örten ve diğerleri, 2016: 436). Türev finansal işlemlerin gerçeğe uygun değer farklarının olumlu olması durumunda varlık aksi durumda ise borç olarak muhasebeleştirilirler (Akbulut, 2015: 209, 214). Türev finansal araçlar ilk olarak hangi sınıflandırmaya göre muhasebeleştirilmişlerse sonraki dönemlerde de aynı sınıflandırmaya göre ölçülür ve

muhasebeleştirilirler (Örten ve diğerleri, 2016: 454). Oluşan sonuçlar ise gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilirler. Ancak burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu sözleşme gerçekleştiğinde finansal durum tablosunda değil dipnotlarda takip edilirken dönem sonlarında oluşan olumlu ve olumsuz farklar finansal durum tablosunda sunulur.

VUK düzenlemelerinde tahakkuk esası dikkate alındığından türev finansal araç işlemlerinin sonucunda gerçekleşen olayların sözleşme sonunda değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi yapılabilmektedir (Akbulut, 2015: 209-211). Muhasebe standartları ile VUK düzenlemeleri arasında dönem sonları itibarıyla oluşan farklar sözleşme sonunda eşitlenmektedir.

2.5.1.1.5. TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri

TMS 11’de standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması; kapsamı ise yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi olarak açıklanmaktadır. TMS 11 tüm inşaat sözleşmelerini kapsamamakla birlikte inşaat işleri dışında kalan başka işleri de kapsamaktadır. Bu nedenle yapım sözleşmeleri adı altında standardın ele alınması uygun görülmektedir (Örten ve diğerleri, 2016: 124). Bu bağlamda standardın kapsamında müşteri adına yapılan inşaat işleri ele alınmaktadır.

TMS 11’de inşaat maliyetlerinin ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılabilir. Bunlar, işin bitirilmesi ve tamamlanma yüzdesi yöntemleridir. İşin bitirilmesi yöntemi; kar rakamının işin bitirilmesine kadar belirlenmediği, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin bitimine kadar borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin ise bir varlık olarak finansal durum tablosunda gösterildiği yöntemdir (Örten ve diğerleri, 2016: 125). İşin bitirilmesi yönteminde gelir tabluna her hangi bir gelir yansıtılmamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi; finansal tablolara yansıtılacak gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının esas alındığı yöntemdir (Akbulut, 2015: 1235). Standartta daha ayrıntılı bilgi vermesi ve dönem sonlarında işin getirilerinin hesaplanmasına imkan vermesi açısından tamamlanma yüzdesi yöntemi önerilmektedir (Gökçen ve diğerleri, 211: 190). Türkiye’deki vergi uygulamalarında sadece işin bitirilmesi yönteminin kullanımı söz konusudur. Dolayısıyla vergi uygulamalarında dönem sonlarında belirlenemediği için finansal tablolara yansıtılmayan sözleşmeden doğan gelirler inşaat sözleşmeleri standardında finansal tablolara (Gelir Tablosu) yansıtılabilmektedir.

TMS 11 uyarınca bir inşaat sözleşmesinin sonucunda oluşacak gelir ve maliyetler güvenilir bir biçimde tespit edilebiliyorsa bunlar dönem sonları itibariyle muhasebeleştirilir (Gökçen ve diğerleri, 2011: 189). Dolayısıyla gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşme türlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu yüzden öncelikle sözleşme türleri açıklanarak bu sözleşme türlerine göre güvenilir ölçümün yapılabilmesi için gerekli şartlar aşağıda sunulmaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşme, yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) ya da üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesi (enskalasyon) uygulamalarının gerçekleştirildiği sözleşmelerdir (Sağlam ve diğerleri, 2015: 731). Sabit fiyatlı bir sözleşmede sonuçların güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi için (TMS 11, madde: 23);

- Sözleşme sonucunda elde edilecek toplam gelirin güvenilir bir biçimde belirlenmesi,
- Toplam sözleşme gelirin tahsil edileceğinin olası olması,
- Sözleşme sonucunda oluşacak maliyetin ve dönem sonlarında oluşan tamamlanma yüzdelerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor olması dolayısıyla oluşan fiili maliyetlerle önceki dönem sonuçlarının karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kar sözleşmesi, yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine söz konusu maliyetleri bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklemek suretiyle ödeme yapılan inşaat sözleşmeleridir (Sağlam ve diğerleri, 2015: 731). Maliyet artı bir inşaat sözleşmesinde ise güvenilir bir tahmin aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi ile mümkün olabilecektir (TMS 11, madde: 24);

- Sözleşmeye ilişkin işletme yararlarının işletme tarafından (yüklenici işletme) ediniminin muhtemel olması ve,
- Sözleşme sonucunda ortaya çıkacak inşaat maliyetlerinin (tahsil edilemeyecek durumda olanlar dahil), açık bir şekilde belirlenebilir ve ölçülebilir durumda olması gerekmektedir.

Sözleşme maliyetine dahil edilemeyecek unsurlar; geri ödenmeyecek genel yönetim giderleri, satış giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ile belirli bir sözleşme kapsamında kullanılmayacak tesis ve ekipmanların amortisman giderlerinden oluşmaktadır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 188-189).

TMS 11 uygulaması (yeri geldiğinde bu standartta maddi duran varlıklar ve karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı hükümleri uygulanır) ile VUK uygulamalarında finansal tabloların dönemler itibariyle farklı olmasına neden olan en önemli faktör TMS 11 uygulamasında tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasıdır. Ayrıca dolaylı yoldan farklılıklara neden olan faktörlerden biri de VUK düzenlemelerinde tahakkuk esası kavramı gereği gelirlerin dönem sonlarında raporlanmamasıdır. Sonuç olarak TMS 11 ve VUK arasındaki farklılıklar; TMS 11’de maliyet olarak kabul edilen işin yapımında kullanılan tesis ve makinelerin kullanımı, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin tahmin edilen maliyetler, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler olması durumunda karşılık ayrılması gibi uygulamalardan ileri gelmektedir (Akbulut, 2015: 1239). Ortaya çıkan farklılıkların çoğu dönemsel farklılıklardır ve bir yıldan uzun süreli yapım işlerinde mali karın hesaplanmasında dikkate alınmayan gider ve gelirlerden oluşmaktadır.

2.5.1.1.6. TMS 17- Kiralama İşlemleri

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için gereksinim duyduğu maddi duran varlıkları daha uygun olacağı için kiralama yöntemi ile elde edebilmektedirler. Dolayısıyla TMS 17 kiralama işlemleri standardının amacı, finansal ve faaliyet kiralamasında kullanılacak muhasebe politikalarını ve finansal tablo kullanıcılarına sunulacak bilgilerin kiracı ve kiralayan açısından belirlenmesidir.

Doğal kaynakların (maden, petrol gibi) araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve telif haklarına yönelik (sinema filmleri, videosekreterler gibi), lisans anlaşmaları dışında kalan kiralamalar dışındaki her türlü kiralama işlemi TMS 17 kapsamında muhasebeleştirilir (Sağlam ve diğerleri, 2015: 202).

Bir varlığın mülkiyetini bulundurmaktan dolayı ortaya çıkan risk ve yararların büyük oranda kiralayana devredildiği sözleşmeler finansal kiralama; söz konusu risk ve yararların kısmen devredilmediği sözleşmeler ise faaliyet kiralamasıdır (Öztürk, 2016: 2).

Bir başka deyişle finansal kiralama dışında kalan kiralama işlemleri faaliyet kiralaması olarak adlandırılmaktadır.

Kiralama işlemleri, VUK düzenlemeleri açısından değerlendirildiğinde muhasebe uygulamalarının TMS 17'den esinlenilmek suretiyle gerçekleştirildiği görülmektedir (Akbulut, 2015: 1029). Bu durumda VUK düzenlemelerine göre finansal durum tablosunda yer almayıp TMS/TFRS düzenlemelerine göre finansal durum tablosunda gösterilmesi gereken varlık ve borçlar sadece bazı özel durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu özel durumlar muhasebe standartlarının genelinde uygulanan ve vergi usul kanundan farklı olan; faydalı ömür uygulamaları, amortisman uygulamaları gibi muhasebe politikalarıdır. Ayrıca belirtmek gerekirse TMS 17'de başlangıç maliyetlerinin aktifleştirilmesi söz konusu iken VUK uygulamalarında bunlar gider olarak kaydedilmektedir (Akbulut, 2015: 1041).

2.5.1.1.7. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı'nın amacı, bir işletmenin, bir ya da daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir (TFRS 10, madde: 1). Bir işletme bireysel finansal tablo sunmaya karar verdiğinde, bağlı ortaklara, iş ortaklıklarına ve iştiraklere yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesinde bu standart uygulanır (Örten ve diğerleri, 2016: 758).

Özkaynak yatırımlarının ayırt edilmesinde dikkat edilmesi gereken faktör, yatırım yapılan işletme üzerindeki kontrol gücünün düzeyidir. Bu kontrol güç düzeyleri dört farklı şekilde ifade edilmektedir (Örten ve diğerleri, 2016: 759);

- Kontrol gücünün bulunduğu işletmeler, bağlı ortaklıktır.
- Yatırım yapılan işletmenin yönetimi konusunda işletmelerin zorunlu ortak yönetimin söz konusu olduğu yatırımları iş ortaklığıdır.
- Yatırım yapılan işletme getiri kararlarına önemli ölçüde katılma gücü söz konusu olduğu durumdur. Bu durumlarda önemli etki söz konusu olur ve bu işletmeler iştirak olarak adlandırılır.

- Yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler üzerinde kontrol, önemli etki, eşdüzey etki olmaması durumudur. Bu durumlarda önemsiz etki kavramı kullanılmaktadır.

TFRS 10'a bir işletmenin ilgili başka bir işletme üzerinde kontrol gücü bulundurup bulundurmadığı aşağıdaki üç şartı birlikte taşıması durumunda söz konusu olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2015: 613);

- Yatırım yapılan işletme üzerinde güç unsuru bulundurulması, yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletmenin alacağı kararlarda mutlak belirleyici faktör olarak hareket edebilmesi durumunu ifade etmektedir. Bu da ortaklık payına göre belirlenebilmektedir. Yani yatırım yapılan işletmenin yarısından fazla sermayesine (ve dolayısıyla oy oranına) katılmış olunması durumudur.

- Yatırım yapılan işletmeden değişken getiri elde edilme ya da bu getirilerde hak sahibi olunması, yatırım yapan işletmenin elde edeceği getirilerin yatırım yapan işletmenin performansına bağlı olması durumunu ifade etmektedir. Yani yatırım yapılan işletmenin elde ettiği kar oranında yatırım yapan işletme kar payı almaya hak kazanacaktır.

- Elde dilen getirilerin tutarının değiştirebilme olanağına sahip olunması, yatırım yapan işletmenin sahip olduğu güçle alacağı kararlar sonucu elde edeceği karı değiştirebilmesini ifade etmektedir.

TFRS 10 finansal tabloların birleştirilmesinde, fayda maliyet analizini göz önünde bulundurarak tam konsolidasyonu önermektedir.

2.5.1.2. TFRS'ler Kapsamında Açılış Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Varlık ve Borçlar

Çevirisi yapılan finansal tabloların düzenlenmesine esas teşkil eden ilkelere göre finansal durum tablosunda gösterilen ancak TFRS 1 finansal durum tablosunda varlık ya da kaynak olarak yer almaması gereken unsurlar ilk geçiş finansal durum tablosunda dikkate alınmamalıdır.

2.5.1.2.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili TFRS Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Hususlar

TMS 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı'na göre, maddi duran varlıkların alınıp satılması sırasında oluşan vade farklarının ertelenmiş faiz geliri/gideri olarak ayrı kaydedilmesi ve yılsonlarında döneme düşen kısımlarının vade farkı geliri/gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Eğer vade farkı ayrı olarak belirtilmemişse etkin faiz oranı yöntemi ile varlığın satış fiyatı ile vade farkları ayrıştırılmalıdır. VUK uygulamalarında vade farkları açıkça belirtilmediği sürece malın maliyetine her türlü kur ve vade farkları eklenmektedir (Çankaya ve Dinç, 2013: 381).

Yukarıda yer alan ifadeyi daha açık şekilde ifade etmek gerekirse; satın alınan ve zımni olarak vade farkı içeren maddi duran varlıkların olması durumunda, bunların vade farkları muhasebe standartlarına göre hesaplanıp söz konusu maddi duran varlıklardan ayrıştırılmalıdır. Şu halde maddi duran varlıklar net edinme maliyeti ile gösterilmiş olacaktır.

2.5.1.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili TFRS Finansal Durum Tablosunda Gösterilmemesi Gereken Hususlar

TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre, bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için belirlenebilir olma, kontrol edilebilir olma ve gelecekte ekonomik yarar sağlayabilme şartlarının üçünü de karşılaması gerekmektedir (TMS 38, madde: 10). Dolayısıyla bu üç şartı sağlamayan varlıkların standartlara göre muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

Ancak VUK anlayışında bu hususlar farklı algılanmaktadır. Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuki olarak korunan haklar şeklinde tanımlanmaktadır. Bu yüzden TMS ve VUK arasında finansal durum tablosunda gösterilmemesi gereken unsurlar arasında bu noktada farklılıklar oluşabilmektedir.

Buradan kısaca VUK açısından birer maddi olmayan duran varlık olarak görülen şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma geliştirme giderleri TMS açısından maddi olmayan duran varlık olarak görülmemektedir (Çankaya ve Dinç, 2013: 394) denebilir.

Şerefiye TMS açısından ancak işletme birleşmesi ile ortaya çıkarsa kaydedilebilirken (sınıflandırma olarak farklı bir grupta yer almak şartıyla) kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan gider yazılmaktadır. Araştırma geliştirme giderleri ise araştırma safhasında tamamen giderleştirilirken geliştirme safhasında ekonomik fayda beklentisi varsa muhasebeleştirilmektedir.

2.5.1.3. Tüm Varlık ve Borçların TFRS'ler Kapsamında Yeniden Sınıflandırılması

Önceki düzenlemelere göre belirli bir sınıflandırma ile sunulan ancak TMS'ye göre farklı bir hesap sınıfında raporlanması gereken varlık ve borçların finansal durum tablosunda değerlendirilerek sınıflandırılması gerekmektedir. Bu varlık ve kaynaklar aşağıda açıklanmaktadır.

2.5.1.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 40- yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına göre, işletmenin elinde bulunan varlıklardan işletmenin kullanım amacı dışında kira geliri elde etmek, değer artışından yararlanmak maksadıyla elinde bulundurduğu varlıkların farklı bir hesap sınıfında değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani işletme üretimde kullanmak ve/veya faaliyetlerini devam ettirmek amacıyla kullandığı duran varlıklarının dışında kalanları farklı bir hesap grubunda muhasebeleştirmelidir. Örneğin, esas faaliyeti beyaz eşya alım satımı olan bir işletmenin kullanmadığı atıl deposunu kiralama faaliyetinde kullanması ya da değer artışından yararlanmak maksadıyla satın aldığı bina, arsa vb. gayri menkulleri farklı bir hesap sınıfında takip etmesi gerekmektedir.

2.5.1.3.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'na göre işletmenin satış kararı aldığı duran varlıklarını likidite durumunu da gözeterek ayrı bir hesap grubunda izlemesi gerekmektedir. Burada duran varlık kavramı biraz daha geniş bir açıdan değerlendirilerek faaliyet ve/veya işletme bölümleri de konuya dahil edilmektedir.

Ancak bir varlığın TFRS 5 kapsamında satış amaçlı duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için (Dinç ve Çankaya, 2015: 369-370);

- Söz konusu varlığın satılabilir durumda ve satış olasılığının da yüksek olması,
- İşletme yönetimi tarafında varlığın satışına yönelik makul bir planın yapılmış olması,
- Alıcıların belirlenmesinde etkin bir programın uygulanıyor olması,
- Varlığın bir yıl içinde satışının bekleniyor olması,
- Satış planının iptal edilme olasılığının düşük düzeyde olması gerekmektedir.

Bir varlık satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmışsa; defter değeri ile satışa hazır hale getirilmesi için yapılması gereken maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür ve amortisman tabi duran varlık olması durumunda ise söz konusu duran varlığa amortisman ayırma işlemi durdurulur (Akbulut, 2015: 364). Konu VUK açısından değerlendirildiğinde söz konusu varlıklar her durumda önceki hesap grubunda izlenmeye devam edilir ve amortisman tabi duran varlık ise amortisman uygulamasına devam edilir.

Eğer satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmış bir varlığın defter değeri satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değerinden yüksek ise söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı ayrılır. Sonraki yıllarda ise değer artışı oluşması durumunda varlık önceki değer düşüklüğünü aşmayacak kadar değer artışı kaydedebilir. Yani satış amaçlı duran varlığın yeni değeri en fazla önceki defter değeri kadar olabilir.

2.5.1.3.3. Gelir Vergilerinin Sınıflandırılması

TFRS 1 standardı uyarınca ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplarının birbirleriyle mahsup edilmek yoluyla sınıflandırılmalıdır. Bu durum TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nda da açıklanmış ve ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun ayrı ayrı raporlanmasına gerek olmadığı ifade edilerek mahsup edilebileceği ifade edilmiştir (TMS 12, madde: 72). Bunun dışında standart bunların kısa/uzun vadeli ayrımı yapılmaması ve tamamının uzun vadeli varlık veya borç olarak sınıflanmasını gerektirmektedir (Özbarlas, 2009: 61).

2.5.1.4. Tüm Varlık ve Yükümlülüklerin TFRS Değerleme Ölçütleri Kapsamında Ölçülmesi

VUK'a göre düzenlenen defterlerde vergi vb. gibi amaçlar ön plana çıkarken TTK'nin kabul ettiği TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar öncelikle yatırımcılar ve finansörlerin daha fazla bilgi edinmelerini sağlama amacını taşırlar.

Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları, kural bazlı değil ilke bazlıdır. Ancak Türkiye'de uygulamada kullanılan raporlama çerçevesi kural bazlıdır. Türkiye Muhasebe Standartları'nın kullanımını zorunlu kılan yeni TTK'da temel niteliksel özelliklere bağlı olarak hazırlanan tablolar ile VUK'a göre hazırlanan finansal tablo uygulama ve sonuçları arasında önemli farklılıklar vardır.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esaslarına bağlı kavramsal çerçeve konusunda VUK 1 sıra nolu tebliğin 6. Maddesinde; Türkiye muhasebe standartlarının vergi kanunları ile ilişkisi ifade edilmiştir. Buna göre, mükellefler TFRS'ye uygun olarak düzenledikleri finansal tablolarında oluşan ticari kara bakarak VUK'taki farklı değerlendirme yöntemlerinin olumlu ve olumsuz sonuçları ile kanunen kabul edilmeyen gider ve vergi dışı gelirlerini bu kara ekleyerek ve bu kardan indirerek ayriyeten gelir veya kurumlar vergisi matrahını (ticari karı) tespit edeceklerdir (Sağlam ve diğerleri, 2015: 15).

Bu çalışmada yapılan uygulamada dikkate alınacak TMS/TFRS değerlendirme esasları ile VUK değerlendirme esasları (önceki değerlendirme esasları) arasında farklılıklar bulunmaktadır. Zaten bu iki standart seti arasında oluşan farkların çoğu da değerlendirme farklılıklarından oluşmaktadır. Bu bağlamda bu farklılıkları belirtmek gerekmektedir.

TFRS ve VUK arasındaki değerlendirme farklılıkları Tablo 3'de bir arada verilmektedir. Tablo 3 söz konusu farklılıkları sadece TFRS 1 açısından değerlendirmektedir. Konu bütünlüğünün kaybedilmemesi açısından böyle bir sınırlama yapılmıştır.

Tablo 3: TFRS/TMS ve VUK'a Göre Temel Değerleme Farklılıkları

HESAPLAR	Vergi Usul Kanunu - MSUGT	Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)
KASA	<p>-Nakit paralar yer alır. Türk lirası itibari değer üzerinden yabancı paralar ise değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilerek gösterilir.</p> <p>- Değerleme işlemi borsa rayicine uygun olarak yapılır.</p> <p>-Değerleme farkları 646-Kambiyo Karları / 656-Kambiyo Zararları hesaplarına aktarılır.</p>	<p>-Nakit paraların nasıl değerlendirileceğine dair özel bir hüküm yoktur.</p> <p>-Değerleme, yabancı paralar bakımından VUK'da olduğu gibi değerlendirme kuru ile yapılır.</p>
BANKALAR	<p>-Bankalardaki vadesiz mevduatlar kayıtlı değeri (üzerinde yazılı değer – itibari değer) üzerinden değerlendirilir.</p> <p>-Mevduatlar vadeli ise, 181-Gelir Tahakkukları hesabına faiz tahakkuku yapılarak 642-Faiz Gelirleri hesabına gelir yazılır.</p> <p>-Aynı işlem repo hesapları için de yapılır.</p>	<p>-VUK'a benzer işlem yapılmaktadır. Ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilir.</p> <p>-A ve B tipi likit fon yatırım araçları VUK-102 bankalar hesabında gösterilmişse, 118 diğer menkul kıymetler hesabına alınır.</p>
ALACAKLAR ve REESKONT UYGULAMASI	<p>-Alacaklar başta alıcılar olmak üzere muhasebede kayıtlı değeri ile değerlendirilir.</p> <p>-Senetli ve senetsiz yabancı para cinsinden olan alacaklar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise borsa rayici üzerinden değerlendirilir.</p> <p>-Bir sonraki dönemde 122-Alacak Senetleri Reeskont hesabı, 647-Reeskont Faiz Gelirleri hesabı karşılığında kapatılır.</p> <p>-Reeskont isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerlidir.</p> <p>-Reeskont uygulamasında, alacak senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası iskonto oranı uygulanır.</p> <p>-Hesaplanan reeskontlar 657-Reeskont Faiz Giderleri karşılığında, 122-Alacak Senetleri Reeskont hesabında izlenir.</p>	<p>-Reeskont işlemi iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır.</p> <p>Alacaklar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır.</p> <p>-Çeşitli alacakların içinde bulunan ve ilişkili taraflara ait olanlar "ilişkili taraftan alacaklar" hesabının altına kaydedilir.</p> <p>-Tüm alacaklar reeskonta tabidir. (vadeleri bir aydan uzun olanlar ve önemlilik kavramına uygun olanlar). Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (iskonto edilmiş) değerlendirilir ve Ertelemiş vade farkı geliri borçlandırılarak vade farkı geliri hesabı alacaklandırılır.</p> <p>-Bu esasa göre bulunan tutar, VUK'a göre yapılan işleme göre bulunan değer dikkate alınarak düzeltilir.</p>
ŞÜPHELİ ALACAKLAR	<p>-Alacağın şüpheli hale gelmesi için, alacağın mutlaka ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.</p> <p>Şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın dava ve icra safhasında olması gerekir.</p> <p>-Şüpheli alacak haline dönüştüğü halde, döneminde karşılık ayrılmamışsa, sonradan karşılık ayrılması haline KKEG niteliğindedir.</p> <p>-128-Şüpheli Ticari Alacaklar / 120-Alıcılar ve 654-Karşılık Giderleri / 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesaplarında izlenir.</p>	<p>-Tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılır. İşletmenin takdir hakkı bulunmaktadır.</p> <p>-Şüpheli Ticari Alacaklar / Alıcılar ve Genel Yönetim Giderleri / Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesaplarında izlenir.</p> <p>- Karşılık giderleri VUK'taki gibi Karşılık Giderleri ve Şüpheli Alacaklar Karşılığı hesaplarında izlenir.</p>

HESAPLAR	Vergi Usul Kanunu – MSUGT	Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)
STOKLAR-I	<p>A-Stoklar, 150 İlk Madde ve Malzeme, 151 - Yarı Mamuller-Üretim, 152- Mamuller, 153- Ticari Mallar, 157 Diğer Stoklar, 159 Verilen Sipariş Avansları Hesaplarında İzlenir.</p> <p>-Stoklar, satınalma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir.</p> <p>-Değeri düşen emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Takdir komisyonu kararına göre fark gider yazılır.</p> <p>-Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.</p> <p>-Satın alınan malın maliyetine nakliye, gümrük, alış komisyonu, taşıma sigortaları gibi giderler eklenir ve matrahtan indirilemez nitelikteki giderler maliyetin bir unsurudur.</p> <p>-Direkt faiz ve kur farkları mal aktife girinceye kadar maliyete ilave edilir. Mal aktife girdikten sonra yapılan ödemelerin maliyete ilavesi isteğe bağlıdır.</p> <p>-Stok değerlemesinde fiili maliyet esastır. Ancak Fifo (First in First out - İlk Giren İlk Çıkar) ve Ağırlıklı Ortalama yöntemlerinde kullanılabilir.</p>	<p>A-Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.</p> <p>- Ancak, özellikli varlık niteliğindeki zorunlu olarak uzun süren yapım işlerinde finansman giderleri maliyete yansıtılır. (Uçak, gemi yapımı, yap-sat inşaat işleri vb.)</p> <p>-Değerleme ölçüsü, maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanıdır. (NGD= Tahmini satış fiyatı - Tahmini tamamlanma maliyeti)</p> <p>- Finansman giderleri (faiz, komisyon ve kur farkları) maliyete yansıtılmaz doğrudan gider yazılır. VUK'a göre varsa yansıtılanlar düzetime kaydıyla ilgili hesaplara yansıtılır.</p> <p>-Ticari malları içinde kullanılmayan ve pazarda satılmayacak değeri düşen malları varsa bunun için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.</p> <p>-Değerleme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatında düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirilir.</p>
STOKLAR-II	<p>B- stoklarda meydana gelen değer kayıpları değer düşüklüğü kayıpları 158-stok değer düşüklüğü karşılığı (-) hesabında izlenir.</p> <p>-Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654-karşılık giderleri hesabı karşılığında 644-konusu kalmayan karşılıklar hesabında muhasebeleştirilir.</p> <p>-Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ve/veya satılması halinde ilgili stok hesabı karşılığında 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında muhasebeleştirilir.</p>	<p>B-Mal vadeli alındığında, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayılır. Burada alım işlemi ile finansman işleminin birlikte yapıldığı kabul edilmektedir.</p> <p>- Erken ödeme iskontosu alındığı takdirde, bu tutarlar maliyet ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir yazılır.</p> <p>- TMS, maliyete yakın olması nedeniyle perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin vermektedir.</p> <p>-Perakende değerlendirme yönteminde stok maliyeti stokların satış değerinden, o stok grubunun brüt kar marjının düşülmesiyle bulunur.</p> <p>- Stokların değerlendirilmesinde FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri temel alınmaktadır.</p>
STOKLAR-III		<p>C-Özel mallar için gerçek parti maliyet yöntemi kullanılır.</p> <p>- Benzer özellik ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulanır.</p> <p>- Tür ve kullanım alanları farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir.</p> <p>- Değeri düşen stoklar için takdir komisyonundan karar alınarak stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp gider yazılır.</p>

HESAPLAR	Vergi Usul Kanunu - Tekdüzen Muhasebe Sistemi- Tekdüzen Hesap Planı	Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)
MADDİ DURAN VARLIKLAR-I	<p>-Maddi Duran Varlıklar 250 ile 259 arası hesaplarda izlenir.</p> <p>-Maddi Duran Varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.</p> <p>-MDV'lerin alımı sırasında ileride yapılması muhtemel harcamalar yapıldığı zaman maliyete ilave edilir veya tamir, bakım, onarım harcamaları kapsamında değerlendirilerek gider veya maliyet olarak dikkate alınır.</p> <p>-Vade farkı, kur farkı ve faizler aktifleşme döneminin sonuna kadar maliyete dahil edilir.</p> <p>-Aynı ödemeler için sonraki yıllarda seçimsel hakkı vardır.</p> <p>-Alınan sübvansiyonlar gelir yazılır.</p> <p>-Amortisman için normal, hızlandırılmış ve fevkalade yöntemleri vardır. Faydalı ömür tebliğlerle belirlenmiştir.</p> <p>-Kıst uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olup, diğer sabit kıymetler için uygulanmaz.</p>	<p>A-Maddi duran varlık ile ilişkilendirilebilen her türlü maliyet (satın alma bedeli, nakliye, indirilemez nitelikli vergiler) aktifleştirilir.</p> <p>MDV maliyeti oluşurken (özellikli varlıklar hariç) vade farkı, kur farkı ve faiz olarak ödenen tutarlar, stoklarda olduğu gibi maliyete dahil edilmeyerek gider yazılır. (Ertelenmiş Vade Farkı Gideri).</p> <p>-Maddi duran varlığın alımı sırasında belirli olan ve ileriye dönük olan yükümlülükler, masraflar, varlığın maliyetine eklenir. Ancak bu ekleme işlemi yapılırken doğacak masraflar bugüne indirgenerek maliyete eklenir.</p> <p>-Maddi duran varlıklar alternatif yöntemle göre endekslenmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir. (Rayiç değer).</p> <p>-Stoklarda olduğu gibi yapımı uzun süren varlıklarda finansman giderleri aktifleştirilebilir.</p> <p>-Vadeli olarak alınan maddi duran varlıklar, bugünkü değerlerine indirgenerek maliyet oluşturulur.</p>
MADDİ DURAN VARLIKLAR-II		<p>B-Teşvikli olarak alınan bir varlık varsa, alınan sübvansiyonlar varlığın defter değerinden düşülür.</p> <p>-Amortisman uygulamasında varlığın ekonomik ömrü ile faydalı ömrü birbirinden ayrılmıştır.</p> <p>-Faydalı ömür işletme tarafından belirlenir ve amortisman buna göre ayrılır.</p> <p>-Toplu sabit kıymet alımlarında her bir kıymet için ayrı amortisman oranı uygulanır. (Otel vb.)</p> <p>-Araziyle birlikte alınan binada, binanın değeri ayrıca hesaplanarak amortisman ona göre ayrılır.</p> <p>-Maddi duran varlığın alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılır.</p>
MADDİ DURAN VARLIKLAR-III		<p>C-MDV'nin değeri her hesap döneminde gözden geçirilerek faydalı ömür buna göre belirlenir.</p> <p>-MDV'ler maliyet bedeline göre, daha yüksek bir değer olan gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değer, sabit kıymetin piyasa koşullarında satılması halinde beklenen fiyattır.</p> <p>-Bu şekilde yapılan değerlendirme ile sabit kıymetin kayıtlı değeri arasında olumlu fark varsa, bu tutar öz kaynaklar altında yeniden değerlendirme fonuna kaydedilir.</p> <p>-Gelecek dönemde değer kaybı olursa bu fondan düşülür.</p> <p>-Ancak yeniden değerlemeye göre varlığın maliyetinde bir_kayıp oluşmuşsa bu tutar gider yazılır.</p>

HESAPLAR	Vergi Usul Kanunu- Tekdüzen Muhasebe Sistemi- Tekdüzen Hesap Planı	Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)
BORÇLAR VE REESKONT UYGULAMASI	<p>-Borçlar başta satıcılar olmak üzere defter değeri ile değerlendirilir.</p> <p>-Senetli ve senetsiz yabancı para cinsinden olan borçlar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir.</p> <p>-Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.</p> <p>-Reeskont uygulamasında, borç senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası iskonto oranı uygulanır.</p> <p>-Hesaplanan reeskontlar 647-Reeskont Faiz Gelirleri karşılığında, 322-Borç Senetleri Reeskont hesabında izlenir.</p> <p>-Bir sonraki dönemde 322-Borç Senetleri Reeskont hesabı, 657-Reeskont Faiz Giderleri hesabı karşılığında kapatılır.</p>	<p>-Borçlar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır.</p> <p>-Çeşitli borçlar içinde bulunan ve ilişkili taraflara ait olanlar “ilişkili taraflara borçlar” hesabının altına kaydedilir.</p> <p>-Tüm borçlar reeskonta tabidir (vadeleri bir aydan uzun olanlar ve önemlilik kavramına uygun olanlar). Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (iskonto edilmiş) raporlanır. (ertelenmiş vade farkı gideri hesabı alacaklandırılarak vade farkı gideri hesabı alacaklandırılır)</p> <p>-Reeskont işlemi iç iskonto oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz oranına göre yapılır.</p> <p>-Bu esasa göre bulunan tutar, VUK’a göre yapılan işleme göre bulunan değer dikkate alınarak düzeltilir.</p>
KARŞILIKLAR	<p>-En belirgin karşılıklar şüpheli alacak karşılığıdır</p> <p>-Olayın dava ve icra safhasına intikali halinde gider yazılır.</p>	<p>-Yükümlülüğün gerçekleştiği dönemde karşılık ayrılır.</p> <p>-Nakit çıkış ihtimali bulunmayan konular için karşılık ayrılamaz. Örneğin bir firma hakkında oluşan vergi ihtilafı dolayısıyla vergi mahkemesine gidilmesi halinde, karşılık ayrılması zorunludur. Ancak, VUK’a göre böyle bir karşılık ayrılamaz.</p> <p>-İleriye dönük ortaya çıkması muhtemel olumlu ve olumsuz şarta bağlı yükümlülükler mali tablo dipnotlarında belirtilir. VUK’da böyle bir uygulama yoktur.</p>
KIDEM TAZMİNATLARI	<p>-Kıdem tazminatı ancak işçinin iş akdinin sona ermesi halinde ödenir ve gider yazılır. Stoklar ve üretimle ilişkilendirilmez.</p>	<p>-Kıdem tazminatları ve kullanılmayan izinler için karşılık ayrılır ve gider yazılır. Stok ve maliyetlerle ilişkilendirilmez. Kıdem tazminatı karşılıkları toplam rakam olarak değil, NBD yöntemine göre hesaplanarak gider yazılır. (TMS-19).</p>
SATIŞLAR VE DİĞER GELİRLER-I	<p>-Faturanın düzenlenmesi, malın teslim edilmesi ve hizmet ifasının tamamlanması ile hâsılat gerçekleşmiş olur. Ancak istisnai durumlarda sadece KDV yönünden geçerli olan avans faturaları düzenlenmektedir.</p> <p>- Satış bedelinin içinde bulunan vade farkları hâsılat sayılır.</p>	<p>A- Mal satılıp, tahsilât yapılsa bile malın teslim görevi satıcıya ait ise tahsilât tutarı hâsılatı değil, sipariş avanslarına (340) yazılır. Veya satış kaydı ve maliyet kaydı düzeltilir. (600/120 ve 157/620)</p> <p>- Vadeli satış tutarı iskonto edilerek bulunan fark faiz geliri olarak yazılır.</p>
SATIŞLAR VE DİĞER GELİRLER-II		<p>B- Hizmet işletmelerinde envanter zamanı itibarıyla hizmetin tamamlanma oranı dikkate alınarak gelir ve gider oluşturulur.</p> <p>-VUK’a göre tamamlanmayan hizmetler için gelir ve gider kaydı yapılmaz. (Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde olduğu gibi).</p>
FINANSMAN GİDERLERİ	<p>-Finansman giderleri giderleştirilir ve/veya aktifleştirilebilir.</p>	<p>-Finansman giderleri giderleştirilir. Ancak varlığın satılmaya veya kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar katlanılan finansman giderleri alternatif yönetime göre belirli şartlarda aktifleştirilir. (TMS-23)</p>
VERGİ KARŞILIĞI	<p>-Sadece cari dönem vergi karşılığı gösterilir. (Ertelenmiş vergi hesaplanmaz).</p>	<p>-Cari dönem vergi karşılığı ile birlikte, zamanlama farklılıklarından kaynaklanan ertelenmiş vergiler de hesaplanmalıdır. (TMS-12).</p>

Kaynak: Kenger, 2012, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdal/003/>

Tablo 3 incelendiğinde, genel olarak örnek uygulamada söz konusu olan değerlendirme farklarının verildiği görülmektedir. TL cinsinden ifade edilen, kasa ve vadeli hesap içermeyen banka hesapları açısından her iki düzenlemeye göre değerlendirme farkı oluşmamaktadır. Stoklar ise vadeli alımlarda VUK düzenlemeleri ile önemli farklara sebep olabilmektedir.

Tablo 3’de duran varlıklar grubunda önemli farklara neden olabilecek hesap grupları olarak maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar gösterilebilir. Bu farklara sebep olacak faktörler ise kıst amortisman ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin uygulamaları dikkat çekmektedir.

Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu için Tablo 3’te de görüleceği üzere vadeli işlemlere özgü borçlar konusunda değerlendirme açısından önemli farklar olacağı ortadadır. Ayrıca karşılık ayırma konusu yine VUK ve TFRS açısından farklara sebep olabilecek bir başka unsurdur. Son olarak finansal durum tablosu açısından örnek uygulamada önemli farklılıklara sebep olacak hesap kıdem tazminatlarıdır. Genel olarak VUK açısından ödenmeyen karşılıklar gider yazılamamaktadır. Bu nedenle değerlendirme de önemli ertelenmiş vergi farkları ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde yapılacak olan TFRS 1 geçiş uygulaması Tablo 3’te genel hatları verilen muhasebeleştirme ve değerlendirme esasları arasındaki farklar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve VUK arasında, geçiş uygulaması sırasında finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunda farklara sebep olacak en önemli faktörler değerlendirme ve sınıflama anlayışındaki farklılıklar olarak görünmektedir.

Finansal durum tablosunda ortaya çıkabilecek farklar ya yevmiye maddelerinin ilk defa kaydı yapılırken ya da dönem sonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan farklardan kaynaklanmaktadır.

Hasılat ve gider kalemleri tahakkuk esaslı ve dönemsel kavramı gereği uygulanan politikalar sonucu farklı gelir tablosu sonuçlarına sebep olabilmektedir. Bunun dışında gelir ve gider yazma kavramlarındaki farklılıklardan dolayı da farklar ortaya çıkabilmektedir.

Geçiş uygulaması sırasında oluşabilecek çeşitli farklar ve bu farkların gösterileceği finansal tablolar değişiklik arz etmektedir.

2.5.2. İsteğe Bağlı Muafiyetler

Bir işletme, diğer standartların bazı hükümlerindeki aşağıda yer alan muafiyetlerden bir veya daha fazlasını kullanmayı seçebilir. Zaten bunlara “*isteğe bağlı muafiyet*” denmesinin nedeni de seçimlik olmasıdır. Söz konusu bu muafiyet konuları aşağıda başlık olarak verilmektedir. Ayrıntılı açıklama yapılmayacaktır⁷. Çünkü bu konuların ayrıntılı açıklanması yerine ilgili kaynak verilerek bölümde farklı konulara değinilmektedir.

- İşletme Birleşmeleri
- Hisse Bazlı Ödemeler
- Sigorta Sözleşmeleri
- Tahmini Maliyet Olarak Gerçeğe Uygun Değer Veya Yeniden Değerleme Tutarının Kullanılması
- Kiralama İşlemleri
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Birikimli Çeviri Farkları
- Bağlı Ortaklıklardaki, Müstereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki ve İştiraklerdeki Yatırımlar
- Bağlı Ortaklık, İştiraklere ve İş Ortaklıklarına Ait Varlık ve Borçlar
- Bileşik Finansal Araçlar
- Önceden Muhasebeleştirilmiş Finansal Araçların Sınıflanması
- Finansal Varlık veya Borçların İlk muhasebeleştirilmeleri Sırasında Gerçeğe Uygun Değerlerinin Ölçümü
- Maddi Duran Varlıkların Maliyeti İçerisinde Yer Alan Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme) İlişkin Yükümlülükler
- TFRS Yorum 12’ye Göre Muhasebeleştirilen Finansal Varlıklar veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Borçlanma Maliyetleri
- Müşterilerden Varlık Transferleri.

⁷ Ayrıntılı açıklama için bakınız (TFRS 1, EK).

2.5.3. Diğer TFRS'lerin Geriye Yönelik Olarak Uygulanmasına Yönelik İstisnalar

Diğer TFRS'lerin geriye yönelik olarak uygulanmasına yönelik istisnalar TFRS 1 standardının Ek B maddesinde aşağıdaki üç başlık altında açıklanmaktadır. Bu konunun aşağıdaki üç başlık kapsamında ele alınacak olmasının sebebi çalışmaya konu olan ÇAYKUR işletmesinin TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nı erken uygulamayan bir işletme konumunda olmasından ileri gelmektedir.

2.5.3.1. Finansal Varlık ve Borçların Finansal Durum Tablosundan Çıkarılması

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında yer alan finansal durum tablosu dışı bırakma hükümlerini, 01.01.2014 tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemler için geleceğe yönelik olarak uygular. Örneğin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri doğrultusunda, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal durum tablosu dışında bırakılmış olan türev olmayan finansal varlık ve borçlar, TFRS'ler doğrultusunda yeniden finansal tablolarda gösterilmez (daha sonraki bir işlem veya olay nedeniyle muhasebeleştirilmesi uygun görülenler hariç) (TFRS 1, madde: Ek B2). Yani, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmede, 01.01.2014 tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucu türevsel olmayan finansal varlık ve borçlarını TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri doğrultusunda finansal durum tablosu dışı bırakmış olması durumunda söz konusu varlık ve borçlar tekrardan finansal tablolarda gösterilmez (Özerhan ve Yanık, 2015: 845). Ancak TMS 39'un ilgili finansal varlık ve borçlara uygulanması için ihtiyaç duyulan bilgiye, bunların finansal tablo dışında bırakılmalarıyla sonuçlanan geçmiş tarihteki işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında sahip olunması koşuluyla, Ek B2 paragrafında yer alan hükümlerle ilgili kalınmaksızın, TMS 39'un seçilmiş bir tarihten itibaren geriye yönelik olarak uygulanması olasıdır.

2.5.3.2. Finansal Riskten Korunma Muhasebesi

TFRS'ye geçiş tarihinden sonra TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme Standardında belirtildiği üzere, tüm türevsel araçlar gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve önceki muhasebe ilkeleri doğrultusunda varlık veya borç olarak

muhasebeleştirilen türev araçlara ilişkin ertelenmiş kayıp ve kazançlar iptal edilir (TFRS 1, madde: Ek B4).

TFRS'ye geçiş tarihinden önce bir işlemin finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmiş ancak söz konusu işlemin TMS 39'da yer alan finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını karşılamaması durumunda, işletme TMS 39 standardının 91. ve 101. paragrafları çerçevesinde finansal riskten korunma muhasebesini durdurur. TFRS'ye geçişten önce gerçekleştirilmiş işlemler, geçmişe yönelik finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmez.

Finansal riskten korunma muhasebesinin durdurulmasına ilişkin TMS 39'un 91. paragrafında;

- Finansal riskten korunma aracının vadesinin dolması, satılması, sonlandırılması veya kullanılması,
- Finansal riskten korunma işleminin TFRS 1'in 88. paragrafında yer alan finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin gerekli koşulları sağlayamaz duruma gelmesi veya,
- İşletmenin ilgili işleme ilişkin sınıflandırmayı/düzenlemeyi iptal etmesi durumlarında finansal riskten korunma işlemine son verilir.

2.5.3.3. Azınlık Payları

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmede TMS 27'nin aşağıda belirtilen hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinden sonra geleceğe yönelik olarak uygular (TFRS 1, Ek B7);

- İlgili işlem sonucunda azınlık payları eksi bakiye verse dahi, konsolidasyonu gerçekleştirilmiş finansal tablolarda kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir, ana ortaklık hissedarlarına ve azınlık paylarına aktarılır,
- Ana ortaklığın sahiplilik payları değişse dahi kontrol gücü kaybedilmediği müddetçe, gerçekleşen olaylar öz kaynaklarda muhasebeleştirilir,
- Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücü ortadan kalkarsa TMS 27 hükümleri uygulanır.

2.6. TFRS 1 Kapsamında Uyulması ve Uygulanması Gerekli Diğer Özellikli Konular

2.6.1. Tahminler

İşletmelerin TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle yaptığı tahminler, aynı tarih itibariyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtan düzeltmeler sonrasında), ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı müddetçe tutarlı olmalıdır (TFRS 1, madde: 14). Bu tarafsız kanıtlara örnek olarak maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerinin bitmiş olmasına rağmen halen etkin olarak kullanılıyor olması örnek olarak verilebilir.

Bir işletme, TFRS'lere geçiş tarihi sonrasında, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. Yukarıdaki paragraf hükümleri çerçevesinde, elde edilen söz konusu bilgi, "TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı"nda yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilir. Örneğin, bir işletmenin TFRS'lere geçiş tarihinin 1 Ocak 2014 olduğunu ve 15 Temmuz 2014 tarihli yeni bir bilginin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde 31 Aralık 2013 tarihinde yapılmış bir tahminin değiştirilmesini gerektirdiğini varsayalım. Bu işletme, söz konusu yeni bilgiyi TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtmaz (tahminlerin muhasebe politikasındaki değişikliklere göre düzeltilmesinin gerekmemesi veya tahminlerin yanlış olduğuna dair tarafsız bir delil bulunmaması koşuluyla). Bunun yanı sıra, söz konusu işletme anılan yeni bilgiyi 31 Aralık 2014 tarihinde sona eren yıla ilişkin kâr veya zararına (diğer kapsamlı gelirlerine) yansıtır (TFRS 1, madde: 15).

İşletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe prensiplerinin gerektirmediği ancak TFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle mevcut koşulları gösterir. Bu çerçevede, TFRS'lere geçiş tarihindeki piyasa fiyatlarına, faiz oranlarına veya kur değişim oranlarına ilişkin tahminler, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını gösterir (TFRS 1, madde: 15).

2.6.2. Mutabakatlar

Bir işletme, TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerinden TFRS'ye geçişin, raporlanan finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akımını nasıl etkilediğini kamuoyuna yeterli bir şekilde açıklamalıdır (TFRS 1, madde: 23).

Yukarda yer alan madde ile uyumlu olması bakımından;

a) TFRS'ye geçiş tarihi,

b) TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanmış son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu açık bir şekilde belirtilmiş ve sunulmuş olmalıdır (International Financial Reporting Standard 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards [IFRS 1], madde: 24).

TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarda, söz konusu işletme yukarıdaki her iki tarih açısından da, TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile TFRS'ye göre belirlenen özkaynağın birbiriyle mutabakatı sağlanmalıdır. Aynı hususlar, kar veya zararın birbiriyle mutabakatını da yeterli bilgi ile açıklanmış bir şekilde içermelidir.

Bir işletmenin, TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapmış olduğu hataların farkına varması durumunda, yapılan gerekli düzeltmeler, söz konusu hataların muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ayrıştırılması gerekmektedir (TFRS 1, madde: 26). Ayrıca TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı gereği muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere ilişkin olarak yapılması gerekli açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar için geçerli değildir.

Eğer geçiş uygulaması yapan işletme, TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre nakit akım tablosu sunmuş ise, söz konusu tabloya ilişkin olarak yapılmış önemli düzeltmeleri de açıklaması gerekmektedir (URL, <http://docplayer.biz.tr/146809-Uluslararası-finansal-raporlama-standartlarının-ilk-uygulaması.html>).

Bir işletmenin geçmiş dönemlerin finansal tablolarını sunmamış olması durumunda, TFRS'lere göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında söz konusu bu husus açıkça belirtilmelidir (TFRS 1, madde 28).

2.6.3. Karşılaştırmalı Bilgi

TMS 1 ile uyum sağlanması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, karşılaştırmalı bilgi içeren en az üç finansal durum tablosuna, iki kapsamlı gelir tablosuna, iki bireysel gelir tablosuna (sunuluyor ise), iki nakit akış tablosuna, iki özkaynaklar değişim tablosuna ve ilgili dipnotlarına yer verilir (TFRS 1 madde: 21).

TFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri ve TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanan karşılaştırmalı ek bilgiler bir işletmenin, (a) TFRS'ye göre tam karşılaştırmalı bilgiyi sunduğu ilk dönemden önceki dönemlere istinaden TFRS'lerin muhasebeleştirme ve ölçme gereklilikleri ile tam uyumlu olmayan saptanmış verilerin TFRS öncesi tarihi finansal tablo değerlerini veya (b) TMS 1 Mali Tabloların Sunumu Standardının gerektirdiği karşılaştırmalı bilgi ile birlikte TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları karşılaştırmalı bilgiyi sunması halinde (URL, <http://docplayer.biz.tr/146809-Uluslararası-finansal-raporlama-standartlarının-ilk-uygulaması.html>)

- TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilginin TFRS'ye göre hazırlanmadığını belirgin bir şekilde gösterir; ve (TFRS 1, madde: 22a)

- TFRS'ye göre uyumlu olması için gereken ana düzeltmelerin niteliklerini dipnotlar aracılığıyla kamuoyuna açıklar (TFRS 1, madde: 22b)

- Bir işletmenin, TFRS'ye göre tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu ilk dönemden önceki dönemlere istinaden saptanmış bazı verilerin TFRS öncesi tarihi finansal tablo değerlerini sunması durumunda, TFRS 1, bu tür verilerin, TFRS'lerin muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile tam uyumlu olmalarını gerektirmez (TFRS 1, madde 22).

- İşletme, TFRS'ye göre uyumlu olması için gereken ana düzeltmelerin niteliklerini kamuoyuna açıklarken söz konusu düzeltmelerin sayısal değerini belirtmek zorunda değildir (TFRS 1, madde 22).

2.7. TFRS ile İlgili Türkiye'de Yapılan Araştırmaya Yönelik Çalışmalar

Uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletme sayısı arttıkça UMS/UFRS uygulamalarının önemi de giderek artmaktadır. Dolayısıyla muhasebe literatüründe, standartların benimsenmesi, uygunluğu/ilgililiği, fiili benimsenme ve uygulama süreç ve sonuçları, bu süreçlere etki eden faktörlere yönelik hem ulusal hem de uluslararası

literatürde pek çok akademik çalışma yapılmaktadır. Sözkonusu çalışmalardan kapsamı daraltmak amacıyla sadece 2005 yılından bu yana Türkiye’de yapılanlar çalışmaya dahil edilmiştir. Türkiye’de yapılan TFRS ile ilgili çalışmalar araştırmaya yönelik çalışmalar ve uygulamalı örnek olay çalışmalar olarak iki ayrı başlık altında verilmiştir. Tekrarı önlemek amacıyla uygulamalı örnek olay çalışmalardan TFRS 1 geçiş standardı ile ilgili olanlar ise uygulama bölümünde açıklanmıştır.

2.7.1. TFRS ile İlgili Türkiye’de Yapılan Anket Çalışmaları

Türkiye’de 2006 yılından bu yana TFRS ile ilgili yapılan yüzlerce çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan ankete yönelik araştırma şeklinde olanlar yıllar itibariyle aşağıda verilmektedir.

Sözkonusu çalışmalardan birinde, Yanık ve diğerleri (2015), muhasebe öğrenimi gören Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programında öğrenim gören öğrencilerin Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki algılarını ortaya koymak amacıyla öğrencilerin durumlarını çeşitli açılardan karşılatırmışlar ve muhasebe mesleğini benimseyen öğrencilerin muhasebe standartlarını algılama düzeylerinin daha iyi olduğunu ortaya koymuşlardır. Bir başka çalışmada Gökçen ve diğerleri (2015), gerçekleştirdikleri çalışmada Türkiye’de lisans programlarında muhasebe eğitimi verilen işletme bölümlerinde muhasebe standartları eğitimine yeterince önem verilmediğini ortaya koymuşlardır (Gökçen ve diğerleri, 2015: 138).

2015 yılında yapılan bir diğer çalışmada ise Şentürk ve Fındık (2015), Türkiye’deki akademik dergilerde 2005-2014 yılları arasında yayınlanan muhasebe makalelerinin analizini yaparak ve muhasebe alanındaki eğilim belirlenmeye çalışmışlar ve muhasebe yazınında bahsedilen süre içerisinde en fazla çalışma sarsıyla; muhasebe standartları, denetim ve meslek mensupları üzerine yapıldığını ortaya koymuşlardır. Meslek mensupları üzerine yapılan çalışmaların ise çoğunun TMS/TFRS konularında olduğu ortadadır. Yazarlar ayrıca uluslararası muhasebe standartları konusunda 2005-2014 (2014 Mayıs) tarihleri arasında muhasebe standartları konusunda yayınlan 256 makale olduğunu belirtmişlerdir (Şentürk ve Fındık, 2015: 427).

Yel ve Erdem (2015), Bolu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları çalışmayla genel anlamda TFRS hakkındaki farkındalık düzeyleri,

TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve TFRS'den beklentilerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

2014 yılında ise Aktürk (2014), Antalya ilinde muhasebe meslek mensuplarının TFRS algılarında eğitim faktörünü üzerine yaptığı çalışmada uygulayıcıların eğitim yetersizliği olduğunu ortaya koymuş ve bu durumun giderilmesi için gerekenleri belirtmiştir. Başka bir çalışmada, Erdem (2014), banka yöneticileri üzerinde gerçekleştirdiği anket çalışmasıyla gerçeğe uygun değerın yaşanan finansal krizlerdeki rolünü incelemiştir. Ankete katılan banka müdürlerinin yarısı Finansal krizlerin ortaya çıkmasında gerçeğe uygun değeri sorumlu bulmuşlar ve araştırmacılar gerçeğe uygun değer yönteminin tarihi maliyetten üstün görülmemesini tavsiye etmişlerdir.

Yılmaz ve diğerleri (2014) ise aynı yıl yaptıkları çalışmada, öğrenci, uygulayıcı ve akademisyenlere yönelik gerçekleştirdikleri çalışmada, uygulayıcılara verilen eğitimlerin yetersiz olduğu, TMS/TFRS yetkili tek kuruluş olması gerektiği ve öğrencilerin TMS/TFRS farkındalıklarının yetersiz olduğu sonuçlarına ulaşmıştır. Yıkılmaz (2014), yaptıkları yüksek lisans çalışmasında TMS ve VUK'u karşılaştırmak suretiyle TMS'nin getirdiği yenilikleri belirlemek ve TMS'ye geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ortaya koymaktadır. Uygulama kısmında sadece anket yöntemi ile muhasebe meslek mensuplarının hasılat bilgi düzeyleri basit bir şekilde analiz edilmiştir.

2013 yılında, Akgün (2013), IFRS'nin İMKB'da faaliyet gösteren işletmeler üzerinde etkisini faktör analizi yoluyla incelemiştir. IFRS'nin, işletmede önemli kararların alınmasında daha güvenilir finansal bilgi sağladığı, İMKB işletmelerinde IFRS'nin finansal analizin kalite düzeyini artırdığı ve finansal tablo kullanıcılarına daha yüksek kaliteli bilgi sunduğu sonucuna ulaşmıştır (Akgün, 2013: 24). Yine aynı yıl Aktürk ve Akcanlı (2013), kamu ve vakıf üniversitelerinde görev alan 63 farklı üniversiteden 227 muhasebe akademisyeni üzerinde gerçekleştirdiği çalışmasında akademisyenlerin muhasebe standartlarını gerekli gördüğünü ayrıca bu konuda kendilerinin yeterli olduklarını düşündüklerini ortaya koymuştur. Ancak standartların uygulanması sürecinde en önemli eksikliğin bilgi eksikliğini ifade eden katılımcılar, üniversiteler, KGK, TÜRMOB ve muhasebe alanındaki sivil toplum kuruluşlarının birlikteliğiyle, bu eksikliğin giderilebileceğini belirtmişlerdir.

2013 yılında yapılan bir başka çalışmada, Yıldız ve Yanık (2013), lisans düzeyinde öğrenim gören öğrencilerin Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki algılarını belirlemek için yaptıkları çalışmada muhasebe mesleğine ilgi düzeyi yüksek olan öğrencilerin standartlar hakkındaki farkındalıklarının diğer öğrencilere göre daha yüksek olduğunu ortaya koymuşlardır. Yine Yanık ve diğerleri (2013), muhasebe öğrenimi gören Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programında öğrenim gören öğrencilerin Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki algılarını ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada, muhasebe mesleğini mezuniyetten sonra icra etmek isteyen öğrencilerle, muhasebe mesleğini icra etmeyi düşünmeyen öğrenciler, muhasebe mesleğine ilgi düzeyi yüksek olan öğrenciler ile mesleğe ilgi düzeyi düşük olan öğrenciler, staj ve iş tecrübesi olan öğrenciler ile staj ve iş tecrübesi olmayan öğrenciler, son sınıfta okuyan öğrenciler ile birinci sınıfta okuyan öğrenciler arasında muhasebe standartlarını algılamaları bakımından anlamlı farklar olduğunu ortaya belirtmişlerdir.

Buna karşın 2013’de yapılan başka bir çalışmada Yanık ve Yıldız (2013), öğrencilerin muhasebe mesleğine ilgi düzeyi ve mesleği icra etme istekleri ile muhasebe standartlarını algılamaları açısından anlamlı bir fark olmadığını tespit etmişlerdir. Bunun dışında araştırmacıların elde ettikleri sonuçlar genel olarak yukarıdaki çalışmalarla örtüşmektedir.

Yel ve Öztürk Çiftçi (2013), Ordu ili bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Yeni TTK getirilen yeniliklere bakış açılarını ele aldıkları çalışmada, uygulayıcıların TFRS’leri algılama düzeylerinde eğitim seviyeleri ve mesleki unvanlarının önemli olduğunu ortaya koymuşlardır. Başka bir çalışmada ise Hatunoğlu ve diğerleri (2013), TFRS’ye geçiş sürecinde K. Maraş ilindeki KOBİ niteliğindeki işletmelerin, muhasebeden sorumlu yöneticilerinin TÜRMOB eğitimleri öncesinde TFRS konusunda bilgi düzeylerini araştırdıkları çalışmada katılımcılar standartların anlaşılmasının ve yorumlanmasının zaman alıcı olması ve üst düzey mesleki eğitim gerektirmesi yönünde görüş belirtmişlerdir.

Erol Fidan ve Cinit (2013) ise, TFRS geçiş sürecinde, muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi, meslek mensupları arasında standartları algılama düzeyleri açısından farklılıkların olup olmadığının tespiti ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri

belirlemek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada katılımcılar TFRS bilgi düzeylerinin düşük olduğunu ve bu eksikliğin giderilmesi için odalarından çalışma beklediklerini belirtmişlerdir. Ayrıca çalışmada katılımcıların mesleki deneyimlerinin TFRS bilgi düzeylerinde etkili olduğu ortaya konulmuştur.

2012 Yılında yapılan çalışmalardan birinde Bozdemir (2012), Erzurum'da faaliyet gösteren meslek mensuplarına yöneltilen anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının Yeni TTK'yı uygulamaya hazır olmadıklarını tespit etmiştir. Konuya farklı bir açıdan yaklaşılan bir diğer çalışmada ise Ulusan ve diğerleri (2012), muhasebe meslek mensuplarının Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler hakkındaki görüşlerini değerlendirerek uygulayıcıların bu konudaki görüşlerinde mesleki deneyim ve eğitimin genel olarak etkili olmadığını belirtmiştir.

Kurnaz 2012 yılında Dumlupınar İİBF öğrencileri üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada, UFRS'nin geçişte özellikle İİBF'lerin önemli roller üstleneceğini ve bu konuda ilgili kuruluşların eğitim, danışmanlık ve rehberlik sağlaması sonucunda UFRS'ye geçişin kolaylaşacağı sonucuna varmıştır. Çankaya ve Dinç (2012) ise aynı yıl bağımsız denetçiler üzerinde yaptıkları bir çalışmada, TFRS uygulama başarısının bu konuda yapılacak eğitim seviyesi ile aynı yönlü ve yüksek korelasyona sahip olduğunu ortaya koymuşlardır.

Özkan ve Özşahin (2012) ise, Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki görüşlerini belirlemek için yaptıkları çalışmada, katılımcılar standartların raporlamada şeffaflık sağlayarak kullanıcılara daha sağlıklı bilgi sunacağı, muhasebede dil birliği sağlanacağı ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı yönünde görüş belirtmişlerdir.

Karabınar ve diğerleri (2012), Sakarya'da faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada, standartların meslek mensuplarınca anlaşılabilir uygulanmasının güç olduğu ve meslek mensuplarının standartlar konusunda yetersiz bilgiye sahip olduklarını ortaya koymuşlardır.

2011 yılında ise Erol ve diğerleri (2011), Çanakkale'de faaliyet gösteren 238 meslek mensubuna yaptıkları anket çalışmasında uygulayıcıların muhasebe standartları hakkındaki görüşlerini araştırmışlar ve uygulayıcıların muhasebe standartları hakkındaki algılarının olumlu olduğunu belirtmişlerdir. Aynı yıl Şişmanoğlu ve Arıkboğa (2011),

TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların sigorta sektörünü ne şekilde etkilediğini, finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlayan sigorta şirketlerinin muhasebeden sorumlu yöneticilerine bulunduğunu ortaya koymuşlardır. Güneş ve diğerleri (2011) ise Elazığ ve Malatya illerinde gerçekleştirdikleri çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının standartlar konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığını ortaya koymuşlardır.

2011 Yılında yapılan başka bir çalışmada ise Kurcan ve diğerleri (2011), Antalya ve Alanya'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının muhasebe standartlarına bakış açılarının araştırdıkları çalışma sonucunda meslek mensuplarının gerek yerel gerekse de uluslararası muhasebe standartları konularındaki bilgilerinin oldukça yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Dalğar ve diğerleri (2011), Muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına ölçtüğü araştırmada, öğrencilerin TMS/TFRS ile ilgili farkındalıkları büyük ölçüde kendi bireysel ilgi ve gelecek planları ile ilgilidir (Dalğar ve diğerleri, 2011: 229).

Elitaş ve diğerleri (2011) ise aynı yıl Afyon-Denizli-Uşak illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde yaptığı çalışmada meslek mensuplarının %80'i Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını belirtmelerine rağmen %81'i TMS hakkında sistematik bir eğitime ihtiyaç olduğunu da vurgulamışlardır. Aynı şekilde Can ve Gör (2011) yaptıkları çalışmada, Ankara ve Çankırı illerindeki Meslek mensuplarının TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Dinç ve Atabay (2011), gerçekleştirdikleri çalışmada, Trabzon ve çevresindeki mali müşavirlerin standartlarla ilgili bilgi düzeylerinin yetersiz ve meslek mensuplarının çeşitli çıkarları ile doğru orantılı olarak standartların uygulama başarısını arttıracaklarını belirtmişlerdir.

2010 yılında Atmaca, UMS ve UFRS'lerin işletmelerin finansal tablo ve analizine incelemek amacıyla "Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Şirketi" listesi (2007 yılı için) esas alınarak anket çalışması yapılmış ve sonuçlar farklı açılardan değerlendirmiştir.

2009 Erdoğan ve Dinç, Muhasebe uygulayıcılarının yayınlanan muhasebe standartları konusunda farkındalıklarını ve bu şekilde bilgi düzeylerinin yeterliliklerini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada uygulayıcıların muhasebe standartlarından %67 oranında haberdar olduklarını ve bu kişilerin yalnızca %53,95'i sahip oldukları bilginin

yeterli olduğunu belirtmişlerdir. Kısacası meslek mensuplarının eğitim sorunu olduğuna kanaat getirmişlerdir.

2008 yılında yapılan çalışmalardan birinde, Evcı (2008), Mersin ve Adana illerinde faaliyet gösteren YMM'ler üzerinde anket çalışması gerçekleştirmiş ve TMS/TFRS'lerin uygulamasında yaşanan sorunların; insan kaynakları ve bilişim sorunları, standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan sorunlar, işletmelerin içyapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar olmak üzere üç başlık altında toplamış ve bunların içerisinde en önemlisinin eğitim sorunu olduğunu ortaya koymuştur (Evcı, 2008: 166). Yine aynı yıl Ülkü (2008), Kobi UFRS taslağının muhasebe mensupları tarafından algılanma düzeyi konusunda İstanbul'da gerçekleştirdiği çalışmada, muhasebe standartları konusunda en önemli sorunların bilgi eğitim ve yetersizliği olduğu olduğunu belirtmiştir.

Erol ve Erkan (2008) ise lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin başarılarını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacı ile gerçekleştirdikleri çalışmada genel olarak işletme bölümünü tercih edenlerin %98'nin önceden muhasebe eğitimi almadıklarını, önceden muhasebe eğitimi alanların muhasebe derslerinde daha başarılı olduğunu, eğitim kurumunun fiziki şartları yönünden yetersiz olduğunu ortaya koymuşlardır.

Konuyla ilgili 2007 yılında yapılan bir çalışmada Bekçi (2007), Batı Akdeniz Bölgesi'nde anket yaparak uygulayıcıların çoğunluğunun standartlar konusunda yeterli eğitime sahip olmadığını ve eğitim kurumların bu konuda üzerine düşen görevi yerine getirmediğini belirtmiştir.

Yılmaz (2007), Konya bölgesinde muhasebe mesleğini icra eden uygulayıcıların, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini incelemiş ve uygulanabilirliğin artırılması için neler yapılması gerekliliğine değinmiştir.

Atmaca ve Çelenk (2011), İstanbul Sanayi Odası tarafından her yıl açıklanan "Türkiye'nin İlk 500 Sanayi Kuruluşu" üzerinde yaptıkları araştırmada anket yöntemi kullanarak verileri regresyon yöntemi ile analiz etmişler ve UMS ve UFRS'lerin işletmelerin finansal analizlerinin kalite düzeyine olumlu yönde etkide bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kara (2012), çalışmasında, KOBİ'lerin genel bilgileri ile KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen işletme içi ve işletme dışı faktörlerin neler olabileceğini araştırmış ve KOBİ UFRS'nin küçük ve orta boy işletmelerde uygulanabileceği, mikro işletmelerde ise uygulamanın zor olacağı kanaatine varmıştır.

Abdioğlu ve diğerleri (2014), Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları anket çalışması ile standartların uygulanma sürecinde meslek mensuplarının standartlara bakış açılarını ve mesleki yetkinliklerini değerlendirmişler ve mesleki tecrübe ve eğitim durumunun bu konuda belirleyici olduğunu tespit etmişlerdir.

Özdemir (2014), muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde analize tabi tutmuş ve genel olarak açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecine olumlu yönde etki edeceği, standartların sektör ayrımı göztmeksizin yazılmış olması ile kullanılan dilin ağır olmasının öğrenmeyi zorlaştıracağı sonuçlarına ulaşmıştır.

2.7.2. TFRS ile İlgili Türkiye'de Yapılan Uygulamalı Örnek Olay Çalışmaları

TFRS'nin uygulamasına yönelik bir işletme üzerine yapılan uygulamaya yönelik yüzlerce çalışma bulunmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği gibi tekrarı önlemek amacıyla uygulamalı örnek olay çalışmalardan TFRS1 ile ilgili olanlara üçüncü bölümde yer verilecektir. Diğer bir ifade ile bu başlık altında Türkiye'de yapılan ve TFRS1 ile ilgili olanlar dışındaki, TFRS ilgili uygulamalı çalışmalar yıllara göre aşağıda verilmektedir.

2016 yılında yapılan bir çalışmada Tuncay ve Cengiz (2016), faize dayalı SWAP işlemlerinin muhasebeleştirilmesini TMS/TFRS çerçevesinde işleyerek riskten korunma amaçlı bir swap örneğiyle süreç içinde yapılması gereken işlemler ve dönem sonunda mali tabloların nasıl etkilendiğini açıklamışlardır (Tuncay ve Cengiz, 2016: 13-16). Aynı yıl Atasel ve Gerekan (2016), telekomünikasyon sektöründeki hasılat unsurlarının TMS/TFRS çerçevesinde açıklamak için gerçekleştirdikleri çalışmada, Sektörde hasılat açısından özellik arz eden; “aktivasyon/bağlantı ücretleri ve ekipmanlar”, “garantiler” ve “müşteri sadakat programı (hediye puanlar)” gibi başlıkları örnek uygulamalarla sunmuşlardır.

TFRS ile ilgili 2015 yılında yapılan uygulamaya yönelik çalışmaların birinde Zeytinoğlu ve diğerleri (2015), öncelikle Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına teorik olarak değinmekte ve kıdem tazminatını örnek olay çalışmasıyla açıklamaktadırlar. Aynı yıl Gürel (2015), TMS 18 Hasılat Standardı ile TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardı incelemiş, bu standartlara göre işletmelerin elde ettiği hasılatın ne şekilde muhasebe muhasebeleştirilmesi gerektiğini ve hesaplanan yeni değerlerin yurt içi satışlarda vade farklarından, yurt dışı satışlarda kur farklarının sebep olduğu değişikliklerin kurumlar vergisi matrahını etkilediğini ortaya koymuştur.

Sansar (2015), VUK ve TMS değerlendirme genel esasları ve değerlendirme ölçüleri ele alınmış ve açıklanmıştır. Ayrıca Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, menkul kıymetler, iştirakler, alacaklar ve borçlar, kasa ve finansal kiralama ve değerlemesi ve muhasebe işlemleri örnek uygulamalar ve muhasebe kayıtları çerçevesinde anlatılmıştır. Uzun (2015), VUK ve TMS arasındaki benzer ve farklı yönler karşılaştırıp değerlendirmekte ve çeşitli durumlarda nasıl kaydedileceğini göstermek amacıyla örnekler yapılmıştır.

2014 yılında ise Uyar (2014), varlıkların amortisman uygulamalarında Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki durumu ortaya koymaya çalışmaktadır. Burada verilen iki uygulamada da söz konusu hususların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirten kayıtlara yer vermek suretiyle oluşturulmuştur. Aynı yıl Erdalkıran (2014), inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki özel vergilendirme politikası ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını incelemektedir. Bunun dışında İnşaat İşlemlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde muhasebeleştirilmesi bir uygulama örneği ile açıklanmıştır. Uygulama kısmında geçiş değil sadece gerçekleşen olayların nasıl kaydedilmesi gerektiği konusunda çalışmalar yapılmıştır.

Danış (2014), vergi doğuran işlemlerin muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Türk Vergi Sistemindeki vergiler incelenerek Türkiye Muhasebe Standartlarının vergiye olan yaklaşımını açıklamış ve ticari kar ile mali kar arasındaki farkların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklanmaya çalışmıştır.

2014 yılında yapılan bir diğer çalışmada Antepli (2014), TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hakkında yapılan açıklamalar ve tarımsal faaliyetlerin nasıl TMS 41

çerçevesinde nasıl kaydedilebileceği konusunda yorum ve önerilerde bulunmaktadır. Yine aynı yıl Sivrikaya (2014), Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından gayrimenkullerin değerlemesinin nasıl ele alındığını gösterip karşılaştırmak suretiyle farklarını ortaya koymaya çalışmıştır.

2013 yılında ise Akgün (2013), inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasında GVK, MSUGT, TMS ve US GAAP'a göre karşılaştırmalı örneğini, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirket üzerinde gerçekleştirmiştir. Aynı yıl Aksoylu (2013), TFRS 6 kapsamında bir maden işletmesinde gerçekleşen sonlandırma faaliyetine ilişkin maliyetlerin tükenme payının üretim birimine göre amortisman yöntemi ile hesaplanması ve muhasebe kayıtları gerçekleştirdiği çalışmada, TFRS 6'nın hazırlanacak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak için yeniden düzenlenmesi gerektiği tespitinde bulunmuştur.

Bir diğer çalışmada Altıntaş (2013), TMS 21 ve TMS 17 çerçevesinde yabancı para cinsinden yapılan finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini bir örnek yardımı ile açıklamıştır. Yine aynı yıl Çankaya ve Şeker (2013), Türkiye'de karbon ticareti ve mevcut yasal düzenlemeler incelemişler ve karbon sertifikalarının muhasebeleştirilmesine literatür ve TMS çerçevesinde örnek önerilerde bulunmuşlardır.

Baki (2013) çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlanan ticari kar ile Türk Vergi Sistemine göre hesaplanan mali kar arasında fark yaratan ölçüm (değerleme) yöntemleri ile bu ölçüm yöntemlerine göre farkları tespit etmek ve her iki uygulamaya göre tespit edilen farkların Türk Vergi İdaresine nasıl raporlanacağını ortaya koymaya çalışmıştır. Son olarak da ticari kardan mali karın hesaplanmasına ilişkin mevcut bildirim ve beyanlara ilave raporlamanın gerekliliğine ve bu raporlamayı sağlayacak raporlama örneğine yer verilmiştir.

Malkoç (2013), Türk Vergi Mevzuatı ile TMS 18 Hasılat Standardına göre hasılatın tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesi açısından var olan farkları göstererek hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmanın sonunda tekdüzen muhasebe sistemini de göz önünde bulundurarak, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalar verilmiştir.

Aynı yıl Kayı (2013) çalışmasında, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi-maddi olmayan duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve şerefiye hakkında açıklamalar yapılmak suretiyle, bu varlıkların standartlara göre nasıl değerlendirilip raporlanması gerektiği ile ilgili muhasebe kayıtlarını incelemiştir. Araştırma kısmında, İMKB 30'da bankalar dışındaki işletmelerin 2005-2011 yılları arasındaki finansal tablolarındaki yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye kalemlerinde her yıl hangi yöntem ile ölçüm yapıldığı ve nasıl raporlandığı incelenmiştir.

2012 yılında İsmailoğlu ve Bozkurt (2012), sabit getirili menkul kıymetlerin değerlemesi ve muhasebe uygulamalarını ulusal ve uluslararası standartlar çerçevesinde örneklerle açıklamışlardır. Aynı yıl Suadiye (2012), Ohlson (2005) tarafından önerilen hisse senedi değerlendirme modeli kullanılarak yerel muhasebe standartlarına (2000-2002 dönemi) ve TFRS (2005-2009 dönemi)'ye göre hesaplanan özkaynak ve kar rakamlarının hisse senedi fiyatına yansımaları analiz ederek TFRS'nin İMKB'de işlem gören şirketlerin muhasebe bilgilerini hisse senetleri fiyatlarına daha iyi yansıttığı sonucunu elde etmiştir.

Yereli ve diğerleri (2012), ise bir tekstil işletmesinde TMS 2 stoklar standardı kapsamında, maliyetlerin normal maliyet yöntemiyle hesaplamasını gerçekleştirerek sonuçları Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmışlardır. Bir diğer çalışmada Kaya (2012), TMS 16 kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini örnekendirerek açıklamıştır. Köse ve Ferhatoğlu (2009), TMS 12 kapsamında sabit kıymet yenileme fonunun muhasebeleştirilmesini örnekler aracılığıyla açıklamışlardır.

2012 yılında yapılan bir başka çalışmada Büyükşalvarcı ve Uyar (2012), 2004 İMKB imalat sektöründe faaliyet gösteren 91 şirket üzerinde gerçekleştirdikleri çalışma sonucunda araştırma kapsamındaki şirket yatırımcılarının 2004 yılına ilişkin yatırım kararlarını alırken TFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolar yerine, TFRS'ye göre hazırlanmamış mali tablolardan elde edilen finansal oranları kullanmalarının daha doğru olacağını belirtmişlerdir.

Şengür (2012) ise aynı yıl yaptığı çalışmada TMS 11'e uygun olarak maliyeti kurtarma yönteminin inşaat sözleşmesinde uygulanmasına öneri sunmuş ve çalışmada tamamlanma yüzdesi yöntemi, maliyeti kurtarma yöntemi ve tamamlanmış taahhüt yöntemi arasındaki farklılıkları bir örnek yardımı ile açıklayarak sonuçları karşılaştırmıştır.

Göktaş (2012), muhasebe standartlarının Kars ilinde uygulanabilirliğini ölçmek için yedi soruluk anketleri muhasebe meslek mensuplarına göre yorumlamıştır.

TFRS ile ilgili 2011 yılında yapılan uygulamaya yönelik örnek olay çalışmalarından birinde Tunçez (2011), TMS 41 kapsamında süt sığırcılığı faaliyetleri gerçekleştiren bir işletmede gerçekleşen olayların muhasebeleştirilmesini örnek yardımıyla açıklamıştır. Kırhoğlu ve Gökgez (2012), TMS 41 çerçevesinde su ürünleri sektöründeki tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine örnekler sunarak açıklamıştır. Karğın ve Aktaş (2011) ise nakit akış tablosunun, diğer analiz teknikleri ile birlikte kullanıldığında işletme hakkında daha isabetli analiz sonuçlarının elde edilebileceğinin ortaya konulması amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada, inşaat sektöründeki halka açık bir işletmenin, 2006-2010 yıllarına ait “TMS 7- Nakit Akış Tablosu” standardına göre hazırlanmış nakit akış tabloları, çeşitli tekniklerle analiz etmişlerdir.

Şengür ve Çiftçi (2011), işletmelerde gerçekleşen faaliyetleri TMS 7 kapsamında işletme, yatırım ve finansman faaliyeti şeklinde sınıflandırarak bu sınıflandırmanın finansal tablo üzerindeki etkilerini örnek yardımıyla sunmuşlardır. Aynı yıl Karabınar ve Öktem (2011), ciro işlemini TMS 37 kapsamında karşılık ayrılması gereken bir işlem olarak değerlendirmişler ve muhasebeleştirmesini örnekleme yoluyla açıklamışlardır.

Tuğrul (2011) stokları, TMS-2 ve VUK’a göre değerlendirmiş ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Okşas (2011) ise aynı yıl inşaat işlerini çeşitlerine göre sınıflandırmak ve Türk Ticaret Kanununu dikkate almak suretiyle Katma Değer Vergisi (KDV)’ni, vergilendirme ve standartlar kapsamında açıklamaya çalışmıştır.

2010 yılında ise Bayrı (2010), THP ve TFRS’ye göre oluşturulacak bilançoların değerlendirme dışındaki sınıfsal ve içerik farklılıklarını örnek yardımı ile ortaya koymuştur. Aynı yıl Küçük (2010), bir işletmenin VUK’ a göre stoklarla ilgili yaptıkları muhasebeleştirmelerin, değerlemelerin ve raporlamaların, bir muhasebe kuralları bütünü olarak geliştirilen Türkiye Muhasebe Standartları’nın hükümlerine göre dönüştürülmesi ve iç denetim faaliyetleri kapsamında stokların denetimini incelemiştir. Bu değerlendirme hükümleri de dikkate alınarak VUK’ a göre oluşturulan finansal tabloların TMS’ ye göre dönüştürülmesinden sonra TMS çerçevesinde stokların denetimini açıklayarak bir uygulama yapmıştır.

Hacılar (2010), bankaların TMS'ye geçişinin, banka bilançolarına ve özellikle menkul kıymetler kalemlerine etkileri incelemiş ve TMS'ye geçişin bankaların finansal tablo görünümüne etkisini tespit etmeye çalışmıştır. Uygulama bölümünde 2005 yılına ait TMS öncesinde hazırlanmış bankacılık sektörü bilançosu ile TMS'ye uygun olarak hazırlanmış olan aynı yıla ait bankacılık sektörü bilançosu karşılaştırmıştır.

2009 yılında yapılan TFRS ile ilgili uygulamalı çalışmalardan birinde Ataman ve Özden (2009), TDHP'ye göre hazırlanan temel finansal tabloları çeşitli varsayımlar geliştirmek suretiyle TFRS'ye uygun hale getirerek elde edilen tabloların oransal karşılaştırmasını gerçekleştirmişlerdir. Yılmaz (2009), TMS 11'i uygulayacak olan işletmelerin yapmaları gereken başlıca işlemleri açıklayarak halka açık bir inşaat şirketinin, çeşitli varsayımlar altında, raporunu TMS 11'e göre yorumlamış ve kullandığı yöntemin gelir ve giderlerin raporlanmasında dönemsellik ilkesine daha uygun bir sunum sağlayacağı sonucuna varmıştır.

Tire (2009), Türkiye Muhasebe Standartları ile uygulamada bulunan VUK'a göre değerlendirme farklarını karşılaştırmak suretiyle uygulamaya yardımcı olmaya çalışmıştır. Bu amaç doğrultusunda bilanço hesaplarının ve gelir tablosu hesaplarının TMS'ye göre değerlemesi ile VUK göre değerlemesini açıklayarak karşılaştırmıştır.

Benzer konuda Yartaş (2009), stoklar V.U.K. ve T.M.S. 2 açısından geniş bir çerçevede incelemiş ve etkileri hakkında değerlendirme yapmıştır. Ayçiçek (2009) ise; Türkiye Muhasebe Standartları finansal tabloların hazırlanmasında hali hazırda kullanılan vergi kuralları yerine standartta yer alan muhasebe kurallarını esas almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları ile Türk vergi uygulamaları arasındaki uygulama farklarını ortaya koymuş ve bu farkları birbirleriyle karşılaştırmıştır. Başka bir çalışmada Azzem (2009), TMS 12 gelir vergileri standardını sözel ve uygulamalı olarak açıklamıştır.

Yarbaşı (2008), hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların dönem sonu finansal raporlarının TFRS'lere uygun olarak düzenlenmesi için yapılması gereken muhasebe işlemlerini örnek yoluyla açıklamıştır. Çankaya ve Aydoğan (2008) ise aynı yıl yaptıkları çalışmada kullandıkları model aracılığıyla pek çok ülkede, IAS/UFRS'ye uyuma doğru bir hareket başladığı kanaatine varmışlar ve zamanla, bütün dünyada ortak muhasebe standartları setine sahip olunabileceğini belirtmişlerdir (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 322). Bir başka çalışmada Yıldırım ve Karanlık (2008), VUK ve TMS-37'ye göre karşılıklar ve

garanti giderlerini değerlendirmişler ve TMS-37'ye göre garanti karşılıklarının muhasebesine örnek sunmuşlardır.

TFRS ile ilgili 2007 yılında yapılan bir çalışmada Çankaya (2007), Türkiye, Rusya ve Çin'de bulunan üç büyük şirketin tablolarından hareketle söz konusu ülkelerin muhasebe uygulamaları ve IFRS arasındaki uyumu ortaya koymak ve hangi ülkedeki uygulamanın daha muhafazakar bir yapı gösterdiğini belirlemeye çalıştığı çalışmada, Türkiye ve Çin'in uyumlaştırmada benzer konumda oldukları, Rusya'nın ise bu ülkelere göre uyumlaştırmada geri kaldığını belirlemiştir.

Başka bir çalışmada ise Çonkar ve diğerleri (2007), TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın Türk Vergi Mevzuatındaki ve Sermaye Piyasası Kurulu içindeki yeri ve muhasebeleştirilmesini çeşitli örnek uygulamalar aracılığıyla açıklamışlardır. Çürük (2007), Avrupa Birliği Dört Nolu Genelgesi'nin (ABDNG) şirketler tarafından açıklanacak bilgilerle ilgili hükümleri ile uyum içerisinde olup olmadığını belirlemek için gerçekleştirdiği istatistikî analiz sonucunda Türkiye'nin AB'ye tam üye olması durumunda, halka açıklanacak bilgilerle ilgili hukukî düzenlemelerde değişiklik yapması gerektiğini belirtmiştir.

2006 yılında ise Göğüş (2006), yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerini bir örnek üzerinde uygulayarak ortaya çıkan dönem sonuçları karşılaştırmış ve önemli farklar olduğunu tespit etmiştir. Aynı yıl Boyar ve Güngörmüş (2006), TMS 2 stoklar standardında öngörüldüğü üzere, mamul maliyetini safha maliyet yöntemine göre hesaplayan işletmelerde normal maliyetin uygulanışına örnek uygulamalar yapmışlardır.

Yapılan çalışmaların fazlalığı TFRS'nin uygulanmasının oldukça önemli olduğunu göstermesine rağmen Türkiye'de uygulamanın muhasebeciler tarafından anlaşıldığı ve uygulandığını söylemek yanlış olacaktır. Hatta işletmenin gerçek durumunu ortaya koyması ve dış piyasalarda var olabilmesi açısından oldukça önemli olan TFRS'ye uygun muhasebe eğitiminin de çoğu işletme okullarında temel ders olarak verilmemesi konunun yeterince anlaşılmadığının bir göstergesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu kanaate yukarıda yapılan literatür taraması sonucu ulaşmak mümkündür. Yukarıda verilen çalışmalarda daha çok TMS/TFRS ve VUK arasındaki farklılıklar vurgulanarak vergi matrahındaki farklılıkların kaynağı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca araştırmaların

çoğu olay incelemesinden uzak, farazi verilere dayanılarak hazırlanmış çalışmalardır. Yapılan literatür taraması sonucunda Türkiye’de TFRS 1 geçiş standardı konusunda yapılan çalışmaların yeterli olmadığı söylenebilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ KAMU KURUMU UYGULAMASI

3.1. Genel Açıklama

Piyasalardaki tek bir pazar olma yönündeki çalışmalar arttıkça işletmelerin bu pazarda kendini ifade edecek bir muhasebe yapısına sahip olma ihtiyacı artmaktadır. Söz konusu ihtiyacın giderilmesi muhasebe uygulaması sürecinin en başından veya eğitim aşamasından en sonuna veya karar ve kontrol aşamasına kadar büyük değişiklikleri gerektirmektedir. Bu değişikliklerin başlama noktası eğitim olmakla birlikte uygulamada söz konusu değişiklikler muhasebe sürecinin her aşamasında aynı anda farklı düzeylerde gerçekleştiği söylenebilir.

Muhasebe uygulamaları konusunda hantal bir yapıya sahip olduğu herkes tarafından kabul edilen kamu kurumları veya devlete bağlı işletmelerde de uluslararası muhasebe uygulamaları ile ilgili çalışmalar yapıldıkça bu işletmeler bir yandan gerçek ve ihtiyaca uygun bilgiye sahip olacak öte yandan bu bilgiler sayesinde dünya piyasalarında rekabet gücünün artacağı söylenebilir. Dolayısıyla kamu işletmelerinde uluslararası muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar hem muhasebe yapısının yeniden gözden geçirilip yenilenmesine ve işletme içi dinamiklerin harekete geçirilmesine hem de diğer kamu işletmelerinin cesaretlendirmesi açısından oldukça önemli olduğu söylenebilir. Öte yandan devlet işletmelerinde uluslararası muhasebe raporlamasını bağımsız bir danışmana yaptırma eğilimi de olabilir. Ancak bu tür uygulamaların söz konusu işletmeler için oldukça maliyetli olacağı söylenebilir.

Çalışmada hem işletme içi dinamikleri harekete geçirmek hem de diğer kamu işletmelerini teşvik etmek amacıyla ÇAYKUR işletmesinin üretim birimlerinden Araklı Çay Fabrikasının muhasebe raporları TFRS1 Finansal Tabloların İlk Sunuluşu Standardı kapsamında TMS/TFRS'ye uygun hale getirilmiştir. Bu çalışmanın ÇAYKUR işletmesine ait olan diğer üretim birimlerine örnek teşkil edeceği düşünülmektedir. Çünkü ÇAYKUR

işletmesine ait olan tüm üretim birimleri aynı faaliyetlerde bulunmakta ve aynı raporlama bilgi kalitesine sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla bu işletmede tespit edilen aksaklıklar diğer işletmeler içinde geçerli olacak ve düzeltmeler aynı şekilde gerçekleştirilebilecektir.

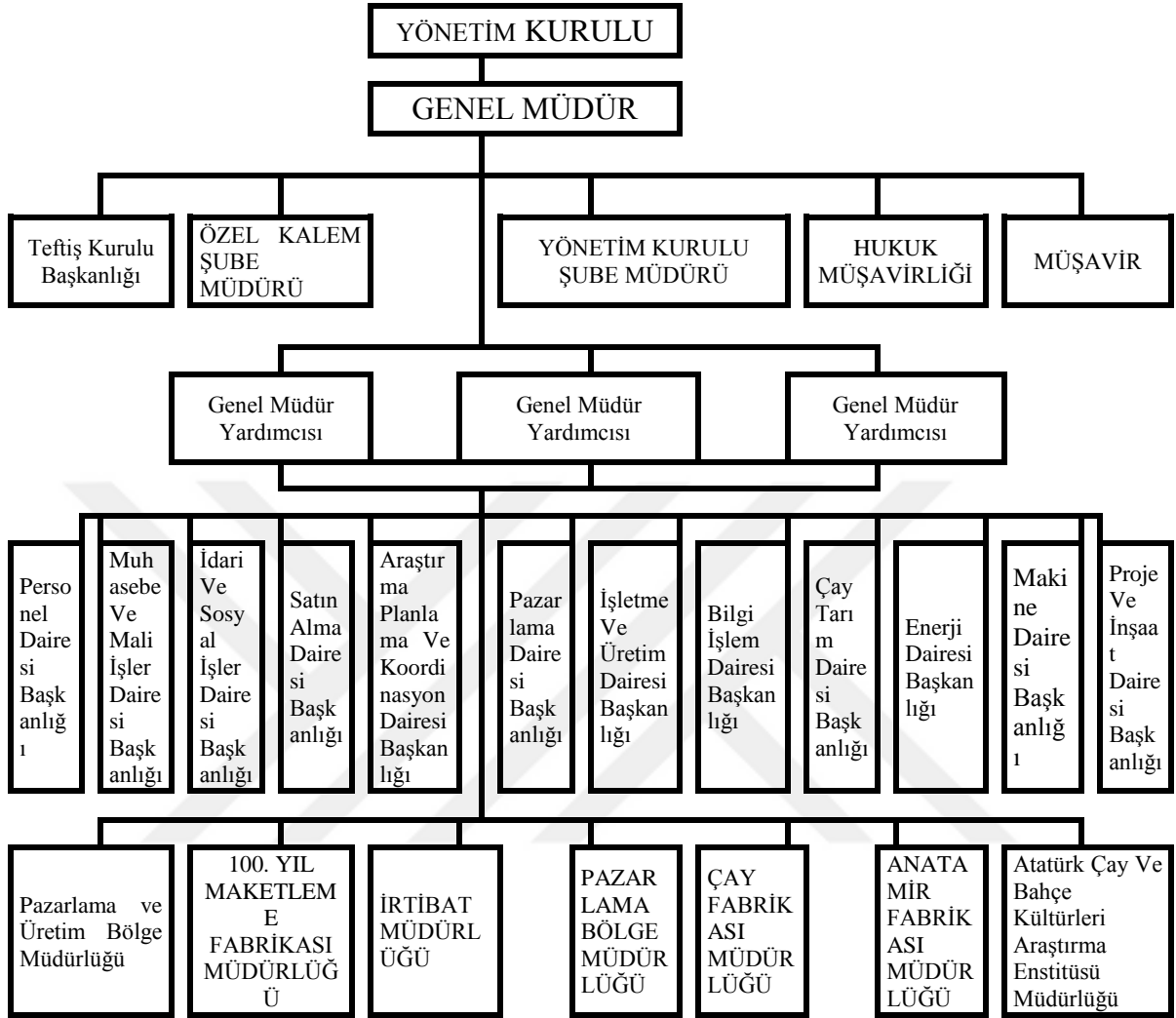
ÇAYKUR yılsonlarında bağlı birimlerinden aldığı finansal bilgileri Rize’de bulunan merkezinde birleştirerek toplu halde finansal tablolarının faaliyet raporları aracılığı ile yayınlamaktadır. Bu işlem sırasında işletmelerin sunmuş olduğu finansal bilgiler önemli düzeyde bozulmaya uğrayabilmekte ve muhasebeden elde edilen bilgilerin kalitesi azalmaktadır. Yapılan çalışmanın diğer işletmelerde de uygulanması ile birlikte işletme hem merkezde konsolidasyon işlemi sırasında yaşadığı sorunlardan kurtulabilecek hem de daha sağlıklı finansal raporlama yapabilecektir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki bu çalışma sonucu elde edilen bilgiler ne kadar sağlıklı olursa olsun işletme çalışanları tarafından uygun bir şekilde değerlendirilemediği sürece faydalı olamayacaktır. Bu nedenle yapılacak farklı eğitim ve oluşturulacak materyallerle ÇAYKUR muhasebe çalışanlarının bu konudaki farkındalıkları geliştirilmelidir. Sonuç olarak elde edilen finansal bilgiler ve bu finansal bilgilerin kalitesini arttıracak diğer işletme bilgileri ilgili tüm kurum çalışanları ile seminer vb. aracılığıyla paylaşılarak bu konuda kurumsal anlamda katkı sağlanmaya çalışılacaktır.

3.2. ÇAYKUR

ÇAYKUR, 45 Yaş Çay İşleme Fabrikası, 1 Çay Paketleme Fabrikası, 2 Pazarlama ve Üretim Bölge Müdürlüğü, 7 Pazarlama Bölge Müdürlüğü, Anatamir Fabrikası, Atatürk Çay ve Bahçe Kùltürleri Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü, 16.500 çalışanı ve 6.600 ton/gün yaş çay işleme kapasitesi ile Türkiye çay sektörünün en büyük ve lider kuruluşu konumundadır (Çay Kurumu [ÇAYKUR] (t.y.), “Hakkımızda”, <http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/1/7/10079/hakkimizda.aspx>).

Şekil 5: Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü Ana Organizasyon Şeması



Kaynak: ÇAYKUR, 2015, Faaliyet Raporu: 8

ÇAYKUR yönetim kuruluna bağlı bir genel müdür tarafından yönetilmektedir. Genel müdüre üç genel müdür yardımcısı eşlik ederken bu birimlere bağlı olarak on iki daire başkanlığı ve yedi tane de ülkenin muhtelif yerlerine kurulmuş bölge müdürlüğü faaliyet göstermektedir.

3.2.1. ÇAYKUR' un Amacı

ÇAYKUR, ülkemizin tarım politikasına uygun olarak çay tarımını geliştirmek, çay kalitesini ıslah etmek, çayın teknik bakımdan işlenmesi işini yürütmek, ithalat ve ihracat yapmak, verimli ve sürdürülebilir bir işletme stratejisi ile sermaye birikimine katkı sağlayarak yatırım kaynağı temin etmek amacıyla Rize merkezli olarak kurulmuş bir İktisadi Devlet Teşekkülüdür (ÇAYKUR (t.y.), <http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/19/72/4/caykur.aspx>).

3.2.2. Teşkilatın Yapısı

ÇAYKUR'un bünyesinde üç ana teşkilat bulunmaktadır. Teşekkül faaliyetlerini bu organlar aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Aşağıda teşkilatın organları özetlenmektedir.

3.2.2.1. Hukuki Teşkilatı

Bugün faaliyetlerine bir iktisadi devlet teşekkülü olarak devam eden ÇAYKUR, Tarım ve Köyişleri Bakanlığının ilgili kuruluşudur. ÇAYKUR'un Karar Organı (Yönetim Kurulu) ve Yürütme Organı (Genel Müdürlük) olmak üzere iki ana birim ile bunlara bağlı alt birimler, denetim, danışma ve fonksiyonel birimleri bulunmaktadır. Denetim Birimi; Teftiş Kurulu Başkanlığı, Danışma Birimi; Hukuk Müşavirliği, APK (Araştırma Planlama Koordinasyon) Dairesi Başkanlığı, Atatürk Çay ve Bahçe Kültürleri Araştırma Enstitüsü, Danışmanlıklar (Başuzmanlar ve Müşavirler) ve fonksiyonel birimler de; Personel Dairesi Başkanlığı, Muhasebe ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Pazarlama Dairesi Başkanlığı, Satın alma Dairesi Başkanlığı, Makine Dairesi Başkanlığı, Enerji Dairesi Başkanlığı, Proje ve İnşaat Dairesi Başkanlığı, İdari ve Sosyal İşler Dairesi Başkanlığı, Çay Tarım Dairesi Başkanlığı, İşletme ve Üretim Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Özel Kalem Müdürlüğü, Yönetim Kurulu Şube Müdürlüğü, Çay Fabrikası Müdürlüğü, Ana Tamir Fabrikası Müdürlüğü, Ankara İrtibat Müdürlüğü, Pazarlama Bölge Müdürlüğü ve Pazarlama ve Üretim Bölge Müdürlüğü'nden oluşmaktadır.

3.2.2.2. Merkez Teşkilatı

Merkez Teşkilatı; Yönetim Kurulu ve bu yönetim kuruluna başkanlık eden 1 Genel Müdür, 3 Genel Müdür Yardımcısı, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Yönetim Kurulu Şube Müdürlüğü, Müşavirlik, Başuzmanlık, Özel Kalem Müdürlüğü ve 12 Daire

Başkanlığı ile bu Daire Başkanlıklarına bağlı Şube Müdürlüklerinden oluşmaktadır (ÇAYKUR, 2014b: 4).

3.2.2.3. Taşra Teşkilatı

46 Yaş Çay İşleme Fabrikası⁸, 7 Pazarlama Bölge Müdürlüğü, 2 Pazarlama ve Üretim Bölge Müdürlüğü, 1 Çay Paketleme Fabrikası, Atatürk Çay ve Bahçe Kültürleri Araştırma Enstitüsü, Ana Tamir Fabrikası ile Ankara İrtibat Müdürlüğü ÇAYKUR'un taşra teşkilatını oluşturan organlarıdır (ÇAYKUR, 2014a: 4).

3.2.1. Faaliyet Alanları

Üreticilerden, işletmeye uygun nitelikteki çay yapraklarını satın almak, işlemek ve değerlendirmek için teknolojik faaliyette bulunmak, ürettiği veya ithal ettiği kuru çayların iç ve dış pazar isteklerine uygun olarak harmanlanmasını, paketlenmesini ve pazarlanmasını sağlamak, ÇAYKUR'un faaliyet alanlarını teşkil etmektedir (ÇAYKUR, 2009: 3).

Yukarıda açıklanan faaliyetlerle ilgili olarak;

- 1- Teşekkülün ihtiyacı olan tesisleri kurmak, kiralamak ve bu edinimleri işletmek.
- 2- Üretim faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan tali ürünleri değerlendirmek suretiyle yardımcı ürünler üretmek, bitkisel çaylar, soğuk çay, kafein, ekstrakt ile diğer ilişkili ve yan sektörlere ait ürünlerin üretimini ve pazarlamasını yapmak ve/veya yaptırmak.
- 3- Kaliteli ve verimli çay ürünleri üretimine imkân veren işleme tekniklerinin geliştirilmesi için AR-GE çalışmaları yapmak.
- 4- Gerekli madde ve malzemeleri temin etmek.
- 5- İhracat ve ithalat gibi ticari faaliyetler gerçekleştirmek.
- 6- Çay uzmanlarının yetiştirilmesi yetiştirebileceği uygun ortamları sağlamak.
- 7- Teşekkülün gereksinimleri doğrultusunda menkul ve gayri menkuller edinmek, kamulaştırma yapmak, aynı, sını ve ticari haklar tesis etmek ve bunlar adına kararlar almak.
- 8- Mevzuat uyarınca verilen diğer görevleri yerine getirmek kurumun yaptığı eylemlerdir.

⁸ Bir fabrika faal durumda değildir (ÇAYKUR, 2014b: 2).

Firmalarla lisans, teknik beceri (know-how) ve her türlü sınai mülkiyete dair akitler gerçekleştirmek, ÇAYKUR markası, alt markası veya logosunu taşıyan/taşıyacak çayevi ve benzeri işyerleri açmak ve/veya açtırmak, Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve ilgili diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla kendi faaliyet konusu ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası alanlarda işbirliği ve ortaklık anlaşmaları yapmak, kurulmuş olan şirketlere iştirak etmek veya yeni şirket kurmak, mevzuatı çerçevesinde e-ticaret yoluyla ürünlerini pazarlamak, kurulmuş ve kurulacak küçük ve orta büyüklükteki özel kuruluşlara idari ve teknik alanlarda rehberlik yapmak kurumun kuruluş amaçları doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerdir.(ÇAYKUR, 2014b: 6).

ÇAYKUR bu amaç ve faaliyetlerini doğrudan doğruya ve müessese, bağlı ortaklık, iştirak ve diğer birimleri eliyle yerine getirir. ÇAYKUR'un amaç ve faaliyet konuları Yüksek Planlama Kurulu kararı ile değiştirilebilir (ÇAYKUR, 2015: 3).

3.2.3. Teşekkülün Kaynakları

Teşekkül, Türkiye genelinde istihdam sağlayabilen, kendi dinamikleri ile maddi kaynaklarını yaratan çok sayıda istihdam ve ekonomi sağlayan maddi beşeri ve mali kaynak sahibi durumundadır. Bu kaynaklar temel olarak aşağıda açıklanmaktadır.

3.2.3.1. Beşeri kaynakları

İhtiyaç duyulan nitelikli memur personel, 399 sayılı KHK ve o yıla ait Genel Yatırım ve Finansman Programı dikkate alınarak T.C. Devlet Personel Dairesi Başkanlığı (DPB)'nin izni ve Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM)'nin aracılığıyla açıktan atama ile göreve başlatılır (ÇAYKUR, 2011a: 3).

4857 sayılı İş Kanunu ve Toplu Sözleşme hükümlerine göre daimi ve geçici kadrolu olmak üzere iki tür işçi istihdamı olmaktadır. İnsan kaynağı ihtiyacı olduğunda Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının uygun görüşü ve Devlet Personel Başkanlığının izni alındıktan sonra İl Müdürlüğü İş Kurumuna kayıtlı kişiler içinden istenen özellikleri karşılayanlar seçilerek geçici işçi olarak işe alınmaktadır. Daimi kadroya işçi alımı; 5620 KHK çerçevesinde nitelikleri uygun olanlar arasından yapılmaktadır (ÇAYKUR, 2011a: 4).

399 sayılı KHK'nin 3. maddesi gereğince ÇAYKUR Teşekkülünde üretim ve hizmetler; memurlar, sözleşmeli personel ve işçi (geçici ve sürekli) personel tarafından yapılmaktadır. Bunun dışında teşekkül ihtiyaç duyduğu zaman alt işverenleri vasıtası ile bir takım işçiler de çalıştırmaktadır. Memur; Teşekkülün genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli görevleri; Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Teftiş Kurulu Başkanı, Hukuk Müşaviri, Daire Başkanları, Bölge Müdürleri, Fabrika Müdürleri, Şube Müdürleri, Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları ile 399 sayılı KHK'ya ekli I sayılı listede kadro unvanları gösterilen diğer personel aracılığı ile yürütür (ÇAYKUR, 2014b: 7). Bunlar hakkında bu kararnamede belirtilen hükümler dışında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümleri uygulanır (ÇAYKUR, 2014b: 7).

Sözleşmeli personel; Teşekkülün genel idare esasları dışında gerçekleştirdiği hizmetlerde; söz konusu KHK'da belirtilen hukuki çerçeve dahilinde gerçekleştirilecek bir akitle iş gördürülen ve işçi statüsünde olmayan personeldir (ÇAYKUR, 2014b: 7).

ÇAYKUR'un 2014 yılı faaliyet raporuna göre Teşekkülde toplam 1.456 personel (memur ve sözleşmeli) çalışmakta olup, bunların %45'i meslek personeli pozisyonunda istihdam edilmektedir. Mevcut personelin 7'si ilköğretim, 70'i lise, 408'i ön lisans, 931'i lisans, 37'si yüksek lisans, 3'ü doktora derecesine sahiptir (ÇAYKUR, 2014a: 17).

İşçi; Bir iş sözleşmesine dayalı olarak çalışan gerçek kişiye işçi denir (4857 sayılı iş kanunu, Madde:2/1; Çelik ve diğerleri, 2014: 37). ÇAYKUR Teşekkülü de işçileri İş Kanununda belirtilen tanım kapsamında istihdam etmektedir. Bu kanuna tabi olarak istihdam edilen işçiler (ÇAYKUR, 2014b: 8);

- Fabrikasyon Hizmetleri
- Teknik Hizmetler
- Genel İdare Hizmetleri
- Mubayaa Hizmetleri adı altında teşebbüs bünyesinde çalıştırılmaktadırlar.

Tablo 4: Yıllara Göre ÇAYKUR'un İstihdam Verileri ve Maliyetleri

Yıllar / İstihdam Türü	İşçi				Memur		Sözleşmeli		Yönetim ve Denetim Kurulu (Dışarıdan ⁹)	Toplam	
	Sürekli İşçi		Geçici işçi	Taşeron işçi	Merkez	Taşra	Merkez	Taşra			
	Merkez	Taşra	Taşra	Taşra							
2009	Kişi sayısı	207	3.501	9.079	5	104	365	94	699	7+	13.904
	Maliyet TL	260.954.756			399.380	18.379.034		24.482.808		83.438	304.299.416
2010	Kişi sayısı	196	3.423	8.467	63	106	353	91	704	6+	13.213
	Maliyet TL	264.721.030			867.560	19.736.212		25.874.798		74.721	311.274.321
2011	Kişi sayısı	145	3.077	7.892	78	103	338	137	832	6+	12.463
	Maliyet TL	261.524.621			1.103.219	22.258.200		31.889.280		62.006	316.837.326
2012	Kişi sayısı	135	2.772	7.275	88	102	378	143	786	6+	11.550
	Maliyet TL	264.421.241			1.354.334	26.803.941		39.443.718		84.353	332.107.587
2013	Kişi sayısı	135	2.569	6.708	90	103	363	148	779	6+	10.766
	Maliyet TL	226.948.798			1.478.776	28.630.369		42.137.582		92.048	299.287.573
2014	Kişi sayısı	130	2.366	6.112	90	97	355	151	853	6+	10.030
	Maliyet TL	306.800.417			1.602.379	29.854.604		47.806.206		110.592	386.174.198
2015	Kişi sayısı	127	2.024	5.964	136	97	355	151	853	6+	9.713
	Maliyet TL	381.770.658			1.478.776	30.157.448		52.689.441		134.259	930.848.263

Kaynak: ÇAYKUR, 2009-2015: ilgili yıllık faaliyet raporlarından yararlanılmıştır

ÇAYKUR'da istihdam edilen işçilerin sadece sürekli olanlar merkezde görev yapmaktadır. Geçici işçilerin tamamı taşra teşkilatında yılın belli dönemlerinde alınmaktadır. ÇAYKUR'un 2008'den beri yayınladığı Yıllık Faaliyet Raporları incelendiğinde istihdam edilen geçici işçilerin yıl içindeki dağılımı düzenli hale gelmekte iken sayıları da yıllar itibari ile azalmaktadır. Bunun sebebi olarak gelişen teknoloji ve ÇAYKUR Teşebbüsünün yıllar itibari ile yanlış uygulamalar için aldığı önlemler gösterilebilmektedir.

Son olarak yıl içinde istihdam edilen işçilerin sayısı, dönemler itibari ile yapıldığı için, oldukça yüksek rakamlara ulaşabilmektedir. Zaten toplam istihdam maliyetleri içinde işçilik maliyetleri önemli bir yer tutmaktadır. ÇAYKUR'un 2008'den beri yayınladığı

⁹ Dışarıdan gelen denetçiler için ödenen ücrette bu guruba dahil ancak bu denetçilerin hangi yıl kaç kişi ile denetim yaptıkları tam olarak bilinmemektedir.

raporlara göre istihdam edilen toplam geçici işçi sayıları sırasıyla; 46.746, 42.581, 37.882, 36,372, 34.082, 36.716 ve 2014 yılı için 31.955 şeklinde gerçekleşmiştir.

3.2.3.2. Maddi (Fiziksel) Kaynaklar

Çay bölgelerinde Tekel İdaresine ait olarak kurulmuş bulunan veya 5433 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi ile aynı idareye intikal etmiş olan bütün çay fabrika ve atölyeleri, müesseseye ilişkisi bulunan para ve para hükmündeki kıymet ve alacakları, taşınır ve taşınmazları ile hak ve menfaatleri, her türlü yüklenim ve borçları, gerekli kayıt, defter ve belgelerle birlikte çay işletmeleri muhasebe değerleri üzerinden kuruma devredilmiştir (Çay Kanunu [ÇK], 1971: madde 1). Mevcut durumda Teşekkül, ülke sınırları içinde 13 vilayette toplam 1.722.193,76 m² (bu alanın 88.218,09 m²'sinin mülkiyeti teşebbüsün mülkiyetinde değildir) alanı kullanmaktadır (ÇAYKUR, 2014b: 10).

3.2.4. ÇAYKUR'un Muhasebesi

Bir İDT¹⁰ (İktisadi Devlet Teşekkülü) olarak faaliyetlerini devam ettiren ÇAYKUR, 2014 yılı itibariyle 45 adet tasnifli dökme kuru çay fabrikası, 1 adet paketleme fabrikası, 2 adet pazarlama ve üretim bölge müdürlüğü Atatürk Çay ve Bahçe Kùltürleri Araştırma Enstitüsü, Anatamir Fabrikası ve 7 adet Pazarlama Müdürlüğü ile faaliyetlerini yürütmektedir. Bu birimlerin hepsinde muhasebe departmanı bulunmaktadır. Her muhasebe departmanında bir muhasebe müdürü ve en az bir olmak üzere muhasebe personeli bulunmaktadır. Her fabrika kendi biriminde *VUK'a göre finansal raporlar hazırlamaktadır*. Yıllonları itibariyle her fabrikanın hazırladığı mali tablolar Rize'de bulunan muhasebe müdürlüğünde birleştirilmek suretiyle yıllık faaliyet raporlarında yayınlanmaktadır.

Teşekkülün bünyesinde bulunan her bir üretim birimi maliyet merkezi konumundadır. Söyle ki; üretim maliyetleri ve işletme masrafları yıl içerisinde gerçekleştirikçe faturalandırılarak merkez bütçesinden karşılanmaktadır. Üretim gerçekleştiğinde de bu birimlerde bulunan stok ambarlarındaki mamuller ihtiyaç dahilinde paketleme fabrikasına gönderilmektedir. Satışlar pazarlama bölge müdürlüklerinde gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bağılı üretim birimlerinin hiç birinde hasılat oluşmadığı için hazırlanan gelir tabloları karşılığını bulamamaktadır. Bu durum işletmelerin ve

¹⁰ Sermayesinin tamamı Devlet'e ait, ekonomik anlamda ticaret esaslarına göre faaliyet göstermek amacını taşıyan kamu kuruluşu.

çalışanların performanslarını belirleme açısından önemli bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.

Teşekkül bundan önceki yıllarda Sayıştay denetimine tabiyken 19 Mart 2016 gün ve 29658 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”ın yürürlüğe konulması kararlaştırılmıştır. Bu karara göre bu kararın Ekli I Nolu listesinde yer alan şirketler (KAYİK¹¹) ile;

- a) Aktif toplamı 40.000.000.- TL ve üstü,
- b) Yıllık net satış hasılatı 80.000.000.- TL ve üstü,
- c) Çalışan sayısı 200 kişi ve üstü,

olması şartlarından en az ikisini sağlayan işletmeler ve;

Aynı kararın Ekli-II Nolu listesinde yer alan sermayesinin en az %25’i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden;

- a) Aktif toplamı 30.000.000 TL ve üstü,
- b) Yıllık net satış hasılatı 40.000.000 TL ve üstü,
- c) Çalışan sayısı 125 kişi ve üstü,

olması koşullarından en az ikisini sağlayanlar 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabidir (Gündüz, 2016, <http://www.muhasibetr.com/>)

Bu bağlamda sermayesinin tamamı kamuya ait olan ÇAYKUR 31.12.2015 tarihi itibariyle;

- a) 1.801.462.494,52 TL aktif büyüklüğü,
- b) 1.957.825.507,55 TL yıllık net satış hasılatı,
- c) 3.863 çalışan sayısı ile 01 Ocak 2016 itibariyle bağımsız denetime tabi olmuştur.

¹¹Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları.

Bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan işletmeler muhasebe standartlarına göre finansal raporlama yapmak zorunda bunun dışındaki işletmeler ise 6102 sayılı TTK'ya göre serbest bırakılmışlardır (Dinç ve Çankaya, 2015: 43). Bu nedenle bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan ÇAYKUR finansal raporlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre hazırlamak zorundadır.

Genel müdürlükle yapılan görüşmeler neticesinde finansal tabloların konsolidasyonunun standartlara uyumlaştırılarak gerçekleştirildiği bilgisi alınmıştır. İşletmeler düzeyinde ise finansal tablolar maliye bakanlığı uygulamaları(VUK)'na uygun olarak hazırlanmaktadır. TMS uygulamayan işletmeler, KGK tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki tekdüzen hesap planı uygulanacaktır.

ÇAYKUR'un Tam Set TFRS'yi uygulayacaktır. Bu düşünce ile kurum içinde finansal tabloları Tam Set TFRS'ye göre hazırlamak amacıyla çalışmalar yapılmaktadır.

3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Son yapılan düzenlemelerle ÇAYKUR Sayıştay denetiminden çıkıp bağımsız denetime tabi olmuştur. Ayrıca yeni düzenlemeler ilerleyen yıllarda ÇAYKUR'un finansal tablolarını tam set TMS/TFRS'ye göre hazırlamasını gerektirmektedir. Çalışmanın amacı, ÇAYKUR'un bir üretim birimi olan Araklı Çay Fabrikası'nın finansal tablolarının TFRS 1 İlk Geçiş Uygulaması çerçevesinde TMS/TFRS'ye uygun bir şekilde düzenlemektir. Bu amaç sayesinde, ÇAYKUR'un diğer fabrikaları için uygulama örneği oluşturulması sonucunda hem ÇAYKUR'a hem de diğer kamu kurumlarına yol gösterilmekte hem de literatüre katkı sağlanmaktadır. Bunun için çalışmada örnek olay yöntemi kullanılacaktır.

Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan örnek olay yönteminin çalışmanın amacı ile uygun olduğu düşünülmektedir. Çünkü ister uygulamaya isterse de literatüre katkı sağlamak adına gerçek verilerin ve bilgilerin kullanılması gerekmektedir.

Uygulama için gerekli bilgiler, işletmenin düzenlediği finansal tablolar, merkez ve fabrikadaki muhasebe müdürleri, fabrika kısım müdürü ve diğer çalışanlarla yapılan mülakat ve direkt gözlem yöntemleri ile elde edilmiştir.

ÇAYKUR işletmesinin finansal tablolarını TFRS 1 İlk Geçiş Standardına uygun bir şekilde hazırlanmasında iki farklı yöntem izlenebilir. Söz konusu yöntemler aşağıda maddeler halinde verilmiştir;

1- Mevcut uygulamada 49 ayrı işletmenin finansal tabloları ayrı ayrı VUK'a göre düzenlenip genel müdürlükte birleştirilerek tek bir finansal tablo haline getirilmektedir. Dolayısıyla her işletmenin mevcut finansal tabloları TFRS 1 standardına uygun hazırlanıp merkezde birleştirilebilir,

2- Sadece mevcut birleştirilmiş finansal durum tablosu TFRS 1 standardına uygun şekilde hazırlanabilir. Ancak Finansal tabloların temel niteliksel özelliklerine göre finansal tablolardaki bilgilerin hem ihtiyaca uygun hazırlanması hem de gerçeğe uygun sunum yapılması gerekmektedir. Her fabrika ayrı ayrı incelemeden uygulama yapılması durumunda ayrıntıyı yakalama şansı oldukça azalacak ve gerçeğe uygun sunum yapma olasılığı azalacaktır.

Bu açıklamaların ışığı altında ayrıntıyı yakalamak hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla uygulama ÇAYKUR Araklı Çay Fabrikası finansal tabloları üzerinde yapılmaktadır. Diğer fabrikalardaki finansal durum tablosu kalemlerinin birbirinin aynı olması nedeniyle uygulama yapılan işletmede kullanılan yöntemler diğer işletmelerde teker teker yapılarak elde edilen finansal tabloların birleştirilmesi sonucunda konsolide finansal tablolar da TFRS 1 standardına uygun hazırlanmış olacaktır.

Araklı çay fabrikası mali tablolarının TFRS 1 standardına uygun hale getirilmesinde aşağıdaki işlem sırası takip edilmiştir.

1. *TFRS'ye geçiş tarihinin belirlenmesi*
2. *Araklı çay fabrikasının çevirisi yapılacak finansal durum tablosunun sunulması,*

Bu aşamada mevcut durumu tespit etmek amacıyla finansal durum tablosu ve *ayrıntılı olarak görünmesini istediğimiz* stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ayrı tablo halinde sunulmaktadır.

3. *İşletmenin finansal durum tablosu hesap hesap TFRS'ye uyarlanarak TFRS'ye ilk geçiş finansal durum tablosu elde edilir,*

Arada oluşan farklılıklar geçmiş yıllar kar veya zararları hesabına aktararak ertelenmiş vergi farklılıkları muhasebeleştirilmektedir. Çeviriye ilk olarak dönen varlıklardan başlanmış, tüm varlık ve borçlara TFRS'ye uygun bir şekilde sınıflandırılma ve değerlendirme işlemleri yapılarak *işletmenin 31.12.2013 (veya 01.01.2014) tarihli TFRS ilk geçiş finansal durum tablosu elde edilmiştir.*

4. İşletmenin tüm varlık, borç, gelir ve giderleriyle ilgili VUK göre muhasebe politikaları ile farklılık arz eden konular dikkate alınarak oluşan vergi farklılığının hesaplanıp muhasebeleştirilmesi yapılır ve *31.12.2015 tarihli finansal durum tablosunun da 31.12.2014 ile karşılaştırmalı olarak sunumu gerçekleştirilir,*

Sonuç itibariyle TFRS'ye 01.01.2016 tarihinde geçecek olan işletme olan ÇAYKUR için denetlenebilecek mali tabloları hazırlanmış olmaktadır.

3.4. Araştırmanın Sınırları ve Varsayımları

Örnek olay uygulamalarında örneklem düzeyi büyüdükçe elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda ulaşılan sonuçların belirsizliğini artırır. Zira çok sayıdaki dağınık halde bulunan verileri yorumlamak ve sonuç çıkarmak araştırmayı zora sokabileceği gibi araştırmanın amacının da net olarak ortaya konulmasını engel olur. Bu nedenle çalışmada zaman ve maliyet kısıtlarından dolayı ÇAYKUR'un 49 işletmesinden sadece birinden elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Çalışmanın diğer kısıtları aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır;

1. Araştırma, tam set TFRS'yi kullanmayı seçen ÇAYKUR'un geçiş işlemlerini tam set TFRS'ye göre gerçekleştirdiği düşünülerek yapılmıştır.

2. Merkeze bağlı işletmeler birer maliyet merkezi gibi işlem görmektedirler. Dolayısıyla işletmelerin performansını belirlemek için gelir tablosundan yararlanılamamaktadır. Bu nedenle performans yüzeysel olarak değerlendirilecektir ayrıca gelir tablosu hazırlanmayacaktır. İşletmenin sunduğu gelir tablosunun hasılatı içermediği gösterilmesi amacıyla da sadece ekte işletmenin 31.12.2013 tarihli gelir tablosu verilmektedir.

3. Uygulama sırasında işletmeden alınan bilgilerin ihtivasının tam olarak kestirilemediği durumlar ve edinilen bilgilerin hatalı oluşu nedeniyle ortaya çıkacak makul farklar finansal durum tablosunda geçmiş yıllar karlarında raporlanacaktır. Örneğin; diğer

maddi duran varlıklar hesap grubunda bulunan bilgisayar program hakları işletme çalışanları tarafından takip edilememektedir. Bu varlıklar için tahmin yapılmış ve kullanımda olanlar bu şekilde belirlenmiştir.

4. Sektörde ortalama vade 1 aydır.

5. Binaların kurulu olduğu arsaların altı parsel halinde olması nedeniyle hangi binanın ne kadarlık arsa üzerinde olduğu tam olarak belirlenmemektedir; dolayısıyla sadece amortisman uygulamasında üzerinde bulunan arsalarından ayrıştırılması gereken arsalar finansal durum tablosunda sürekli olarak ayrı bir başlık halinde sunulmuştur.

6. İşletmede maddi ve maddi olmayan duran varlıklar yaklaşık 35 yıllık değerleriyle finansal durum tablosunda gösterilmektedir. Bu nedenle gerçek değerleri yansıtmaktan çok uzak bir duran varlık tablosu ortaya çıkmaktadır. Söz konusu gerçeğe uygun değerleri doğru şekilde yansıtmak için yeniden değerlendirme yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca bu işlem nedeniyle çok sayıda varlığın ekonomik ömürleri yeniden belirlenecektir. Bu aşamada TFRS 1 standardı hükümleri kullanılmıştır.

7. Geçiş işlemlerinde hesaplanacak farkların KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu) uyarınca %20'si ertelenen vergiye konu edilmiştir. VUK uyarınca kanunen kabul edildiği ölçüde tüm varlıklar için ertelenen vergi hesaplaması yapılmış bunun dışında kalanlar sürekli fark olarak doğrudan geçmiş yıllar karlarında raporlanmıştır. Literatürde ve uygulamada ileride vergi farkına sebep olan varlıkların satılması ile oluşan farkların ortadan kalkacağı varsayımı hakimdir.

8. Yeniden değerlendirme işlemlerinde bina ve arsaların değeri serbest piyasada faaliyet gösteren gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca yapılmıştır. Bu işlem sırasında arsalar, buldukları alanın m² cinsinden değeri ile fiyatı çarpılarak binalar ise yapı malzemeleri ile yüzey alanları dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Bunun dışında ekonomik ömürlerin ve yine yeniden değerlerin tespitinde Rize merkezde bulunan ilgili daire başkanlıkları (makine, inşaat, enerji, tarım, işletme vb.) ile bire bir yapılan görüşmelerden yararlanılmıştır. Araklı çay fabrikası içerisinde bulunan diğer küçük ve ayrıntılı varlıklar için gerekli tüm bilgi, işletmenin muhasebe müdürü ve bakım onarım kısım müdürü aracılığıyla elde edilmiştir. Ve bu bilgilerin tam olarak gerçeği yansıttığı düşünülmüştür.

9. Çalışan bilgilerine işletmenin gizlilik politikaları gereği tam erişilememiştir. Bu konuda işletmenin izin verdiği ölçüde gerçek durum yansıtılmaya çalışılmıştır. Örneğin, çalışanların yıllar itibarıyla işten ayrılma ve işe girme durumları, çalışanların bire bir aldıkları ücretler gibi. Bu durumlar için ortalama geçici ve daimi işçi ücretlerinden yola

çıkılmıştır. Sonuç itibariyle hazırlanan finansal durum tablosunda denkliği bozacak farklar çıkmaktadır. Bunlar geçmiş yıllar karı veya zararları hesaplarında ayrı raporlanmıştır.

10. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'nın uygulanması sırasında emeklilik prim gün süresini doldurmuş olan işçiler uygulamaya dahil edilmeyerek bunlar için kıdem tazminatı hesaplaması yapılmamıştır. Ayrıca uygulamanın gerçekleştirildiği süre içerisinde işten ayrılan veya işe giren işçi olmadığı varsayılmıştır. Bu varsayım nedeni ile işletmenin ödediği kıdem tazminatları yok sayılmıştır.

11. Yılsonunda alınan varlıklar TMS'ye göre bir sonraki yıl kullanıma hazır hale gelmiştir. Bu yüzden amortisman uygulaması söz konusu varlıklar için takip eden yıllarda gerçekleştirilmiştir.

12. Uygulamanın gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkan farklılıklardan dolayı oluşan ertelenen vergi etkisinin gelir tablosu ile ilişkilendirilmediği varsayılarak işletmenin elde ettiği net kar/zarar aynı kabul edilmiştir.

13. Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için geçiş yılı sonrasında oluşan farklılıkların tamamı yeniden değerlendirilme nedeniyle oluşan farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

14. Burada yapılmayan varsayımlar ve diğer kısıtlamalar ilgili bölümlerde verilecektir.

3.5. TFRS 1 Geçiş Standardı ile İlgili Türkiye'de Yapılan Örnek Olay Çalışmaları

Türkiye'de TFRS 1 İlk Geçiş Standardının uygulamasına yönelik bir işletme üzerine yapılan sınırlı sayıda gerçek verilere dayalı uygulama veya tez çalışması bulunmaktadır. Bulunan çalışmaların çoğu TFRS 1 standardı ile direkt ilgili olmamakla birlikte bu standardın uygulanabilmesi için finansal tablo kalemlerine ilişkin standartlarla ilgili uygulamalardır. Diğer bir ifadeyle yapılan çalışmalar, konularına göre (stoklar, maddi duran varlıklar vb.), çalışma yapılan alana göre (İnşaat Sektörü vb.) ve standartlara göre (TMS 41 vb.) sınırlandırmalar getirilerek yapılan çalışmalar olmuştur ve bu çalışmalar ikinci bölümde açıklanmıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda Türkiye'de TFRS 1 standardı konusunda gerçekleştirilen çalışmaların yeterli olmadığı söylenebilir. Bu anlamda da çalışmanın literatüre katkısı olacağı düşünülmektedir.

Bu manada ana konusu TFRS 1 Standardının bir işletmede uygulanması olan çalışmanın diğer yapılmış olan çalışmalardan ayıran önemli özellikleri aşağıda verilmiştir;

- Tam set TFRS'ye geçebilecek özelliklere sahip bir işletmede gerçekleştiriliyor olması,
- Uygulama yapılan işletmenin, çalışmanın yapıldığı sırada, raporları VUK düzenlemelerine göre gerçekleştiriliyor olması,
- Yapılan çalışmada gerçek verilerden yararlanılarak yapılmış olması,
- Ayrıca araştırmada herhangi bir kapsam daraltması yapılmadan, uygulamanın tüm finansal durum tablosu kalemleri açısından değerlendirilerek gerçekleştirilmesi olarak sayılabilir.

3.6. Araklı Çay Fabrikasında TFRS'ye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

Çevirisine başlanacak finansal durum tablosu, *31.12.2015 tarihinde TFRS'ye göre hazırlanmış en az 2 adet karşılaştırmalı bilgiye ihtiyaç duyulduğu için*, 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosudur. Diğer bir ifadeyle ilk olarak elde edilen TFRS finansal durum tablosu 31.12.2013 (veya aynı içeriğe sahip 01.01.2014) tarihli tablodur. Çalışmada bu tablodan hareketle 31.12.2015 tarihli finansal durum tablosunun 31.12.2014 tarihli finansal durum tablosu ile karşılaştırmalı olarak sunumu gerçekleştirilmiştir.

3.7. Araklı Çay Fabrikasında Çevirisi Yapılacak Mali Tabloların Sunumu

Araklı çay fabrikasına ait finansal tabloların arasından uygulamanın gerçekleştirildiği finansal durum tablosu üzerinden hareket edilmiştir. Bunun için önce finansal durum tablosunun kendisi ardından da ayrıntının gerekli olduğu stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar tabloları verilmiştir.

3.7.1. Başlama Tarihinde Finansal Durum Tablosunun Sunumu

Araklı Çay Fabrikasının VUK düzenlemelerine göre hazırlanmış 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosu EK-1'de verilmiştir. EK-1 incelendiğinde işletmenin dönen varlıklarının tamamına yakın bir kısmı stoklardan oluşmaktadır. Bu durum işletme için stokların ne kadar önemli olduğunu gösterirken diğer yandan işletmenin hantal bir stok devir hızı olduğunu göstermektedir. Aslında yapılan hesaplamalar sonucu işletmedeki stok devir hızının 2,14 olduğu belirlenmiştir. Ancak üretim 5 aylık dönemde satış ise bir yılda

gerçekleştirgi için dönem sonu stokları yüksek çıkmaktadır. İşletmenin aktifini oluşturan bir diğer kalem incelendiğinde duran varlıkların tamamının maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan oluştuğu görülmektedir.

Maddi duran varlıklar toplam aktiflerin önemli bir diğer kısmını oluşturan ikinci bir kıymet grubu olmasına rağmen net defter değeri incelendiğinde büyük oranda amorti edildiği ve iz bedeli ile takip edildiği görülmektedir. Dolayısıyla işletmedeki maddi duran varlıkların gerçek değerleri çok daha fazla olmalıdır. İşletmenin varlıklarının iz bedeline düşmesinin sebebi işletmenin uzun yıllardan beri faaliyet gösteriyor olmasıdır. TFRS'ye geçişte duran varlıklarla ilgili yapılacak birinci işlem varlıkların yeniden değerlendirilmesi ve kullanılmayan duran varlıkların ayrı bir grupta sınıflandırılmasıdır.

Finansal durum tablosunun pasif kısmında dikkat çeken hususlardan ilki kısa vadeli yabancı kaynakların ve hatta pasif toplamının çok önemli bir kısmının diğer kısa vadeli yabancı kaynaklardan oluşmasıdır. Burada işletmenin merkez/şube cari hesabı bulunmaktadır. Söz konusu hesap merkez ve diğer şubelerde duruma göre alacaklandırılıp borçlandırılan bir hesap olup olarak merkez ve diğer şubeler arasındaki dengeyi sağlamaktadır. Bunun dışında işletme bir maliyet merkezi olması dolayısı ile ürettiği ürünleri merkez şube cari hesabı ile paketleme fabrikasına göndermektedir. Bu yüzden işletmede hasılat oluşmamaktadır. Sonuç itibariyle de işletme her yıl net zarar açıklamaktadır.

3.7.1.1. Başlama Tarihinde Stoklar

Araklı Çay Fabrikası'nın VUK düzenlemelerine göre hazırlanmış finansal durum tablosundaki en önemli bölümü stoklar oluşturmaktadır. Stoklar hesap grubu ayrıntılı olarak EK-2'de verilmektedir. EK-2 incelendiğinde işletmenin deposunda bulunan mamul niteliğindeki tasnifli çayların önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca işletme üretim faaliyetlerini yıl içerisinde başlatıp bitirdiği için envanter zamanlarında herhangi bir yarı mamul unsuru bulunmamaktadır. Bu durumun sebeplerinden biri de çay maddesinin işlenmemiş haldeyken bozulacak yapıda olmasıdır. İşletmede sadece tasnifli çay üretimi gerçekleştirilmektedir ve bu çay çıktı olarak yedi farklı şekilde elde edilmektedir.

İşletmede yapılan maliyetlerin tamamı üretim maliyetine dahil edilmektedir. Yani gerçekleşen her türlü işçilik, enerji ve malzeme maliyetleri kullanıldıklarında üretim maliyetine dahil edilmektedir.

Diğer taraftan 150 ilk madde ve malzemeler hesabında bulunan malzemeler toplam stoklar içerisinde tutar olarak cüzi bir kısmı oluşturmaktadır. Söz konusu malzemeler işletmenin günlük faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı alet edevat ve kırtasiye malzemeleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. İşletme ihtiyaç dahilinde bu malzemeleri merkez ve diğer şubelerden temin etmektedir.

3.7.1.2. Başlama Tarihinde Maddi Duran Varlıklar

Araklı Çay Fabrikasının VUK düzenlemelerine göre hazırlanmış finansal durum tablosundaki bir diğer önemli kalem olan işletmenin maddi duran varlıklar hesap gurubu EK-3'de ayrıntılı olarak tablo şeklinde verilmektedir. EK-3 incelendiğinde Maddi duran varlıklar; Demirbaşlar, Taşıtlar, Tesis, Makine ve Cihazlar, Binalar ve son olarak da Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri hesaplarında yer alan unsurlardan oluşmaktadır. Yer altı ve yer üstü düzenlerinde yer alan unsurlardan yakıt depoları işletmenin dizel jeneratörü için kullanılmaktadırlar. Ancak işletme son zamanlarda bu yakıt tanklarından birini kullanımdan kaldırmıştır. Çünkü kullanımda olan dizel jeneratörün yerine yenisi alınmış ve eskisi ile birlikte kullanılmaya devam edilmektedir. Ayrıca su kuyusu işletmenin faaliyete başladığı yıllarda devamlı kullanımda olmasına rağmen yapılan su kulesi ile birlikte faaliyetine son verilmiştir. Su kuyusu ve kulesi işletmenin yaş çayları işleme sürecinde kullanılmaktadırlar.

İşletmenin binaları toplam maddi duran varlıklar içerisinde en önemli paya sahip olan varlık olarak görülmektedir. Ancak amortisman oranları ve tutarları incelendiğinde işletmede tutarlı bir maddi duran varlık politikası izlenmediği görülmektedir. Örneğin, normal amortisman yöntemi kullanılmasına rağmen amortismanlar, maddi duran varlığın ekonomik ömrü boyunca yıllar itibariyle düzenli ayrılmamıştır. Bunun sebebi ise geçmiş yıllarda amortisman konusunda net bir düzenlemenin olmamasıdır. Ayrıca binalar içerisinde yer alan unsurlardan bazıları kullanımda olmamasına rağmen hala finansal durum tablosunda varlık olarak görülmektedir. Yapılacak düzenleme ile bahsedilen konulardaki sorunlar giderilmiştir.

Öte yandan işletmenin tesis makine ve cihazlar hesaplarında bulunan varlıkların çoğunun ekonomik ömürlerinin bittiği görülmektedir. Bu varlıklar için yeni bir faydalı ömür belirlemek gerekmektedir. İşletmede fiziksel olarak bulunmayan makine ve cihazların finansal durum tablosunda sunulduğu görülmektedir. Geçiş işlemi sırasında bu varlıklar finansal durum tablosundan çıkarılmıştır.

İşletmedeki tüm duran varlıkların gerçek değerleri ile defter değerleri incelendiğinde kayıtların gerçeğe uygun sunum ilkesine aykırı bir durum oluşturduğu görülmektedir. Bu konuda işletme anlaştığı denetim şirketinin isteği üzerine tüm duran varlıkların gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından değerlendirilmesine yönetim kurulu olarak karar vermiştir. Dolayısıyla duran varlıkların özellikle de maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletmenin genel politikası olarak maddi duran varlıklar ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanılmakta ve ekonomik ömrü kullanılmayacak duruma gelen varlıklar finansal durum tablosundan çıkarıldığı için yeniden değerlendirme farkları vergi açısından bir sorun oluşturmayacaktır.

3.7.1.3. Başlama Tarihinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Araklı Çay Fabrikasının VUK düzenlemelerine göre hazırlanmış finansal durum tablosundaki bir diğer kalem olan işletmenin maddi olmayan duran varlıklar hesap gurubu EK4'de ayrıntılı olarak verilmektedir. Ek4 incelendiğinde Maddi olmayan duran varlıkların tamamı diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabında bulunan yazılım haklarından oluştuğu görülmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde işletmenin kullanmadığı unsurlar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu unsurların finansal durum tablosundan çıkarılması gerekmektedir.

3.7.2. Başlama Tarihinde Gelir Tablosu

Araklı Çay Fabrikası bir maliyet merkezi olması dolayısı ile ürettiği ürünleri merkez/şube cari hesabı ile paketleme fabrikasına göndermektedir. Bu yüzden işletmede hasılat oluşmamaktadır. Dolayısıyla işletmenin gelir tablosu EK 5'te de görüldüğü üzere düşük miktarda diğer gelir ve giderlerden oluşmaktadır. İşletmede faaliyet gideri yoktur Çünkü yapılan her türlü masraf işletmenin tamamı bir üretim merkezi olmasından dolayı üretim maliyetinin bir unsuru olarak kaydedilmektedir. İşletmenin gelir tablosu düzenlenirken tıpkı transfer fiyatlamasında olduğu gibi paketlemeye gönderilen ürünler

ortalama bir fiyatla değerlendirilerek gelir üzerinden de performans değerlendirmesi yapılabilir. Diğer taraftan normalde fabrikada gelir kalemi olmadığı için işletme her yıl net zarar açıklamaktadır.

3.8. Karşılaştırmalı Geçiş Tabloları ve Uygulamaları

Karşılaştırmalı uygulamalar kısmında açıklanacak bilgiler ışığında finansal durum tablosu kalemlerinin TFRS açısından nasıl değerlendirilip kaydedilmesi gerektiği açıklanacak ve sonuç itibarıyla geçmiş yıllar kar/zararı hesabı ve ertelenen verginin durumu ortaya konacaktır.

3.8.1. Nakit ve Nakit Benzerlerin Geçışı

Araklı Çay Fabrikası'nın Nakit ve Nakit Benzerleri hesap grubunun tamamı bankalar hesabından oluşmaktadır. Dolayısıyla Nakit ve Nakit Benzerleri konusunun kapsamında sadece bankalar hesabı değerlendirilecektir.

Bankalar hesabındaki vadesiz mevduatlar eğer ki TL cinsinden ise Vergi Usul Kanunu'na göre itibari değerle değerlendirilmektedir (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: 284). Aynı konu TMS'de Nakit ve Nakit Benzerleri TMS 32 (Finansal Araçlar: Sunum Standardı) standardında incelenmiştir ve hem TMS 39 (Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) hem de muadili TFRS 9 (Finansal Araçlar Standardı) bu tür varlıkları itibari değerleriyle değerlemeyi kabul etmişlerdir (Dinç ve Çankaya 2015:130). İtfa edilmiş maliyetinden ölçülemeyen finansal varlıklar gerçeğe uygun değerinden ölçülür (Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Finansal Araçlar Standardı [TFRS 9], 2010: madde: 4). Bu anlamda bankalar hesabındaki vadesiz mevduatlar gerçeğe uygun değerinden ölçülecekler ve VUK uygulamaları ile uyumlu olacağından herhangi bir vergi farkı olmayacaktır.

Yabancı para cinsinden mevduatlar TMS/TFRS'ye göre envanter zamanından bir önceki gün için gerçeğe uygun değerinden ölçülür. VUK'ta yabancı mevduatlar envanter zamanından bir önceki günün ortalama döviz kuru üzerinden değerlendirilir (Dinç ve Çankaya, 2015: 112). VUK için döviz kuru merkez bankasının yayınladığı efektif döviz kurudur. Yani envanter zamanından bir önceki günün ortalama rayiç değeridir. Eğer değerlendirme gününde baz alınan döviz kuru değeri dövizin alış maliyetinden yüksek ise kur farkı karlarına kayıt yapılır aksi durumda ise kur farkı zararlarına kayıt yapılır.

3.8.2. Diğer Alacakların Geçişi

Diğer alacaklar hesap grubu, personelden alacaklar, diğer çeşitli alacaklar ve şüpheli diğer alacaklardan oluşmaktadır. Bu hesapların içeriği şu şekildedir: personelden alacaklar 515,52, diğer çeşitli alacaklar 9.109,77 ve şüpheli diğer alacaklar 36.937,96 TL'dir. Aynı zamanda şüpheli durumdaki alacakların tamamına karşılık ayrılmıştır.

TMS'ye göre vade farklarının dönemlere ayrılmasında bugünkü değer yöntemi (itfa edilmiş maliyet) kullanılır. Ancak VUK uygulamalarında alacaklar tasarruf değeriyle ölçülür (Dinç ve Çankaya, 2015: 166). Uygulamalar arasındaki bu farklılıklardan ötürü hesaplanan faiz her iyi yönetime göre farklı çıkmaktadır. Bu durum da geçici farkların oluşmasına sebep olmaktadır.

Bu konuda değinilmesi gereken önemli bir diğer nokta ise VUK uygulamalarında sadece senetli alacaklara reeskont uygulaması yapılmakta iken TMS'de bir aydan uzun vadeli tüm alacaklara vade farkı uygulanmakta olmasıdır. Bir başka deyişle faiz oranı belirtilmemiş kısa vadeli alacak ve borçlar, bugünkü değerle ölçülmeleri önemli değilse itibari değer veya mukayyet değer ile ölçülebilir (Akbulut, 2015: 90). İşletmede sunulan alacakların hiçbirinde vade olmaması ve senede bağlı alacak olmaması sebebiyle muhasebeleştirme ve değerlendirme politikaları açısından farklılıklar söz konusu olmamaktadır.

İşletmenin finansal durum tablosunda sunulan şüpheli ticari alacaklar ve bu alacakların karşılıkları TMS açısından karşılık bulmamaktadır dolayısıyla finansal durum tablosundan çıkarılması gerekmektedir.

3.8.2.1. Personelden Alacakların Geçişi

Personelden alacaklar hesabında yer alan toplam 512,52 TL'lik alacağın 425,39 TL'si işletmenin 20 çalışanından olan küçük miktarda alacaklardan oluşmaktadır. Söz konusu personelden alacak her ay ortaya çıkan bir alacaktır ve maaş (ya da ücret) ödeme gününde kapatılmaktadır. Geriye kalan 93,13 TL'si ise işletmenin personeline genel merkeze vb. yerlere gitmesi için verilen yollukların fazla tutarından oluşmaktadır. Bu alacak da ay sonlarında kaynaktan kesme yöntemiyle tahsil edilmektedir. Dolayısıyla bir aydan fazla vade içeren alacaklara bu günkü değer yöntemi uygulanır (Dinç ve Çankaya,

2015: 166), genel teamülü gereği bu alacak için VUK ve TMS bağlamında bir geçici fark oluşmayacaktır.

3.8.2.2. Diğer Çeşitli Alacakların Geçişi

İşletmenin aktifinde yer alan 9.109,77 TL'lik diğer çeşitli alacağın 6.799,94 TL'si Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'ndan olan asgari geçim indirimi ve 2.309,83 TL'si de işten ayrılan Fahrettin ÇEBİ¹²,den olan 2.309,83 TL'lik alaktan oluşmaktadır.

İşletmede maaş ve ücretler her ayın ortasında peşin olarak ödenmektedir. Bu yüzden ödenen ücretlerin içerisinde bulunan ve bir sonraki yıla sarkan asgari geçim indirimleri hesaplanarak bu hesaba kaydedilmiştir. Bir sonraki ayın maaş ödeme gününde bu hesap kapanacaktır. Dolayısıyla burada yer alan 6.799,94 TL'lik tutar VUK ve TFRS açısından değerlendirildiğinde birbirine uygundur ve herhangi bir farklılığa sebebiyet vermemiştir.

Fahrettin Çebi'den olan 2.309,83 TL'lik alacak ise işletme müdürünün işten ayrılması durumunda erken ödenen maaştan hak edilmeyen kısmı göstermektedir. Bu tarihte işten ayrılan personel üçüncü kişi konumuna geçtiği için bu tutar tahsil edilmek üzere diğer çeşitli alacaklar hesabında tahakkuk ettirilmiştir. Bu alacağın vadesi bir aydan kısa olduğu için ve yapılan kayıtların da TFRS açısından uygun olmasından dolayı herhangi bir vergi farklılığına sebebiyet vermeyecektir.

3.8.2.3. Şüpheli Diğer Alacakların Geçişi

Tahsilat işlemin sonraki bir tarihte yapılacağı kararlaştırılan alacaklar (vadeli alacaklar), vadeleri geldiğinde tahsil edilemezlerse bu alacaklar şüpheli alacaklar hesabında takip edilmeye devam edilirler (Dinç ve Çankaya, 2015: 170). Yani vadeli bir alacağın tahsil kabiliyetinde açıkça gösterilebilen bir azalma mevcut olduğunda söz konusu alacağın şüpheli hale geldiği kabul edilir ve ihtiyatlılık kavramı gereği bu alacak için karşılık ayrılır. Aynı konu VUK'a göre incelendiğinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; bir alacağın şüpheli hale getirilebilmesi için dava veya icra safhasına gelmiş olması ya da yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlusu tarafından ödenmemiş bulunan

¹² Fahrettin Çebi fabrika müdürüdür. İşletmeden kendi ihtiyacı için gerçekleştirdiği alımlar sonrasında işten ayrılmış ve üçüncü kişi durumuna düşmüştür.

dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak durumunda olması gerekmektedir (VUK, 1961¹³: madde: 323).

Yukarıdaki paragrafta yer alan TMS ve VUK açıklamalarına göre her iki yöntemde de alacakların şüpheli hale getirilmesi durumu birbiriyle örtüşmektedir denebilir. Dolayısıyla istisnai durumlar dışında geçici farkların oluşmayacağı söylenebilir.

Şüpheli hale gelen alacaklar hesabı (36.937,96.-), personelden şüpheli alacaklar (3.230,47.-) ve diğer çeşitli şüpheli alacaklar (33.707,49.-)'dan oluşmaktadır. Personelden şüpheli alacaklar SGK'ya sosyal hizmet zammı adı altında ödenen bedelin gerekenden fazla yapılmış olması sebebiyle işletmenin personeline mahkeme aracılığıyla rücu etmesinden kaynaklanmaktadır. Bu davada personelin haklı çıkma olasılığı çok yüksek (%100-%90) olduğu için bu durumun hesaplar kapatıldıktan sonra bile dipnotlarda açıklanması gerekmez. Diğer çeşitli şüpheli alacaklar ise çevre ve şehircilik bakanlığına ödenen baca gazı filtresinin düzgün çalışmamasından kaynaklanan bir cezadır. Bu ceza içinde mahkemede dava açılmıştır. Ancak bu davanın kazanılıp kazanılmayacağı hakkında net bir şey söylenememektedir. Dolayısıyla bu durumun dipnotlarda gösterilmesi gerekecektir (Örten ve diğerleri, 2016: 541).

İşletme koşullu varlıklarını finansal tablolara yansıtmaz (TMS 37, madde: 31-35). Koşullu varlıklar, çoğunlukla iktisadi faydaların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur (Akbulut, 2015: 952).

Koşullu varlıklar, planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu oluşurlar ve bu durmada aktif kalemlerinde artış meydana getirirler. Bu durumlara örnek olarak açılan davalar, devletin sübvansiyon ilanları, vergi vb. iadeleri, ihtirazi kayıtla verilen vergi beyannameleri ve ödenip geri alınması beklenen vergi alacakları gösterilebilir (Örten ve diğerleri, 2016: 540).

Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu teşkil edebileceğinden, bu tür varlıklar finansal tablolara alınmazlar. Bu tür durumlar dipnotlarda açıklanır. Ancak gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolarda gösterilir. (TMS 37, madde: 34).

¹³ Bu madde daha sonradan 1980 ve 1981'de değiştirilmiştir.

Ayrıca TFRS 1’de yer alan açıklamalara göre, TFRS 1 tarafından öngörülen muhasebe kriterlerini karşılamayan dolayısıyla TFRS’lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlıklar ve borçlar elimine edilir, örneğin: “ihtiyatlılık” sonucu muhasebeleştirilmiş genel karşılıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar olarak aktifleştirilen araştırma giderleri finansal durum tablosu dışı bırakılmalıdır.

İşletme SGK’ya ödediği cezaları sonrasında dava konusu yapıp çalışanlarına rücu etmiştir. Bu işlem sonrasında koşullu varlıklara şüpheli alacak kaydı yapmıştır. TFRS uyarınca koşullu varlıklar ancak kesin olmaları durumunda finansal durum tablosuna yansıtılabilirler. Burada işletme muhasebe müdürü ile yapılan görüşme sonucu bu davalarda karşı tarafların davaları kazanacağını belirttiği için bunların TFRS’ye göre kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir.

	31.12.2013			
139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı		36.937,96		
138 Şüpheli Diğer Alacaklar			36.937,96	
	/			

İşletmenin yapmış olduğu kayıtlar incelendiğinde TFRS 1 geçiş uygulamasında bu hesapların birbiriyle kapatılması gerekecektir. Bu doğrultuda bu hesaplar birbiriyle ters kayıt yapılacağından herhangi bir vergi farklılığı oluşmayacaktır.

3.8.2.4. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıklarının Geçişi

Yukarıda bir alacağın şüpheli hale getirilmesi durumu açıklanmıştı. Dolayısıyla yine yapılan düzeltme kaydıyla bu hesap da kapatılmış olacaktır.

3.8.3. Stoklar Hesabının Karşılaştırmalı Geçişi

İşletmenin Stoklar hesap gurubu karşılaştırmalı geçiş tablosu EK-6’da ayrıntılı olarak verilmektedir. EK-6 incelendiğinde Stokların değerlemesine geçmeden birkaç açıklama yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Çünkü işletme bir maliyet merkezi konumunda faaliyetlerini sürdürmektedir. Dolayısıyla işletmenin performansını belirleyecek olan stokların satışından bir gelir elde edilememektedir. Bu manada araştırmada sadece stok satış hasılatı olsaydı işletmenin başarısının ne olacağı kısaca değerlendirilmiştir.

İşletmenin maliyetleri şu şekilde gerçekleşmiştir;

Tablo 5: Üretim Maliyeti ve Mamuller Hesabının 2013 Yılı Sonu Görünümü

710 DİMMM	20.166.578,85
720 DİM	2.830.469,28
730 GÜM	7.145.406,04
Bu Dönemin Üretim Maliyeti	30.142.454,17
152 MAMULLER HESABI	
D.B.	10.426.692,11
D.İ. Üretilen	30.142.454,17
D.S.	14.140.196,00
S.M.M.	26.428.950,28

İşletmenin üretim maliyetlerinin değişken kısmını tam olarak belirlemek bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır. Bu nedenle bu dönem oluşan genel üretim maliyetlerinin yaklaşık %50'lik kısmının değişken olduğu varsayımına dayanılarak çalışma gerçekleştirilecektir. Şu halde dönem içerisinde gerçekleşen genel üretim maliyetinin (7.145.406,04.- TL) %50'si 3.572.703,02.- TL olarak belirlenecektir. Değişken üretim maliyetlerinin döneme yansıyan kısmı 26.569.751,15.- TL'dir. Ancak yukarıda verilen maliyet tablosundan da anlaşılacağı üzere işletmede dönem başı mamullerin varlığı da söz konusudur. Yani FİFO yöntemine göre stoklarını takip eden işletmede önce dönem başından kalan mamuller satılacaktır. Satılan mamullerin maliyetini belirlemek için oranlama yapmak gerekecektir. Şöyle ki;

Dönemde üretilen 30.142.454,17.- TL'lik mamulün değişken maliyeti 26.569.751,15.- TL ise satılan 26.428.950,28.- TL'lik mamulün değişken maliyeti 23.296.398,76.- TL olarak belirlenecektir. Tespit edilen değişken maliyetin %15 kar eklenmiş hali ise 26.790.858,58.- TL olarak belirlenecektir.

İşletmede bu dönem merkezden aktarılan kaynak tutarı devlet teşvikleri ve desteklemeler düşüldükten sonra yaklaşık 45.000.000.- TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmeden paketleme merkezine gönderilen çayın maliyeti ise 26.428.950,28.- TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak burada baz alınması gereken tutar paketleme merkezi ve satış birimlerinden de eklenen maliyetlerle birlikte bu çayın ne kadarlık bir tutarla satışının gerçekleştirildiğidir. Eğer pazarlama departmanı söz konusu bu çayı maliyetlerinden daha yüksek bir bedelle elden çıkarabiliyorsa ve paketleme (ya da pazarlama) merkezi bu çayı dışardan daha düşük bir maliyetle elde edemiyorsa işletmenin merkeze katkısı olduğu

yönünde bir kanaate varılabilecektir. Aksi halde bu maliyet merkezinin performansın değerlendirilerek gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

İşletme de kapasite kullanım oranı normal kapasite seviyelerinde seyretmektedir. Bu bilgi bakım onarım kısım müdürü ile yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. TMS 2 Stoklar Standardı uyarınca genel üretim giderlerinin sabit kısmının üretim maliyetine katılma oranı normal kapasitenin kullanım oranına bağlıdır. Eğer normal kapasitenin altında üretim yapılıyorsa sabit genel üretim giderleri bulunacak oran seviyesinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu da üretilen mamul maliyetlerinin VUK uygulamalarına göre daha az çıkmasına sebebiyet verecektir. Söz konusu mamullerin satılan kısmı için geçici farklar oluşmayacaktır. Ancak satılmayıp stoklarda bekletilen ürünler için geçici farkların oluşması durumu gündeme gelmektedir. Bu durumda eğer ki kapasite kullanımı normal üretimin altında gerçekleşmiş ise dönem gideri yüksek çıkacak ve ertelenen vergi borcunun oluşmasına sebebiyet verecektir. Aynı zamanda üretilen toplam mamullerin maliyeti TMS 2 stoklar standardına göre yapılan hesaplamalarda VUK hesaplamalarından düşük çıkacağı için ertelenen vergi varlığı da oluşacaktır (Akbulut, 2015: 304-306). Durum işletme açısından değerlendirildiğinde işletme yıl içerisinde arıza vb. nedenlerle normalin üzerinde bir kapasite eksikliği yaşamamaktadır. Dolayısıyla geçici farklar oluşmamaktadır.

VUK uygulamaların da açıkça belirtilmeyen vade farklarının satın alınan emtianın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Ancak TMS 2 uyarınca özellikli varlıklar hariç¹⁴, stokların alımında vadeden dolayı ortaya çıkan farklar olduğu dönem içerisinde gider yazılmalıdır (TMS 2, madde: 18; Çankaya ve Dinç, 2013: 305). Buna göre tüm mamullerin satılmaması durumunda (stokta mamul kalması durumu) dönem gideri yazılan kısmın yarattığı farklılıktan dolayı ticari kar mali kardan düşük çıkacaktır bu durum geçici vergi varlığı oluşmasına sebep olacaktır. Ancak stokta kalanlar açısından durum değişecektir. İşletmede üreticiden satın alınan yaş çayların ödemeleri kısa sürede gerçekleştirildiği için vade farkından dolayı ortaya çıkacak herhangi bir geçici fark da bulunmaktadır.

¹⁴ Özellikli varlık: amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi için uzunca bir süre gereken varlıktır (TMS 23, madde: 5).

3.8.4. Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkuklarının Geçişi

Bu hesap grubunu oluşturan tek kalem olan gelecek aylara ait giderler hesabında toplam 56.690,74 TL bulunmaktadır. Bu hesabın 55.882.- TL'si peşin ödenen memur ücretlerinden, 354,64.- TL'si peşin ödenen noter ücretlerinden, 454,10.- TL'si peşin ödenen zorunlu trafik sigortası vb.'den oluşmaktadır.

TFRS 9 uyarınca faiz barındıran alacak ve borçlar gerçeğe uygun değerinden ölçülürler. Ancak bu gibi durumlarda VUK uygulamaları ya itibari değeri esas alır ya da kayıtlı değeri. Bir önceki paragrafta yer alan açıklamalar ışığında bu geçici hesapta herhangi bir faiz barındıran vade içeren alacak veya gider bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelecek aylara ait giderler hesabı için VUK ve TFRS açısından herhangi bir fark oluşmamaktadır.

3.8.5. Maddi Duran Varlıkların Geçişi

Maddi Duran Varlıklar, yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilerek 31.12.2013 tarihli TFRS finansal durum tablosu hazırlanmıştır. Yeniden değerlendirilmiş tutar; yeniden değerlendirme tarihinde belirlenmiş olan gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (Pehlivan ve Gereken, 2013: 163). Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesinin en önemli nedenleri; işletmede aktif olarak kullanılan maddi duran varlıkların finansal durum tablosunda yaklaşık 35-40 yıllık değerleriyle ve uzun yıllardan beri ekonomik ömürleri bitmiş olarak kullanılıyor olmasıdır. Bu yöntemin uygulanması ile birlikte maddi duran varlıklar finansal durum tablosu kullanıcıları için daha gerçekçi ve faydalı bilgiler sağlayacaktır.

Yapılan yeniden değerlendirme ve faydalı ömürlerin yeniden belirlenmesi işlemi sonucu politika değişikliği söz konusu olmuştur. Bu işlem nedeniyle varlıkların sanki en başından beri standartlara göre değerlendirildiği düşünülerek amortisman ayrılmıştır. TFRS 1'de yapılan açıklamalarda varlıkların faydalı ömürlerinin değiştirilmesi durumunda bunun açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Söz konusu işlemin finansal durum tablosunda önemli farklara yol açtığı ortadadır. Ortaya çıkan bu farklar yeniden değerlendirme nedeniyle varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki artışlardan kaynaklandığı gibi faydalı ömürlerin arttırılması nedeniyle

birikmiş amortismanlardaki azalışlardan da kaynaklanmaktadır. Birikmiş amortismanlardaki azalışlar nedeniyle varlıkların net değerlerinde (gerçeğe uygun değer) önemli artışlar söz konusu olmuş ve bunlar zamanla ortadan kalkacağı için ertelen vergi borcuna neden olmuşlardır.

Ayrıca vergi uygulamalarında birlikte değerlendirilen ve tamamına amortisman ayrılan binalar, TMS 16 uyarınca kurulu oldukları arsa alanından ayrı değerlendirilerek amortisman sadece binalara ayrılmıştır. Bu nedenle daha önce kullanılmayan bir hesap olarak 250 arazi ve arsalar ortaya çıkmıştır.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Araklı Çay Fabrikasının Arsa Alanı ve Rayiç Değerleri

	NET ARSA ALANI (M ²)	RAYİÇ DEĞER 2013	RAYİÇ DEĞER 2014	RAYİÇ DEĞER 2015
İDARİ BİNALAR	1.294,80	811.641,91	869.712,20	913.676,15
FABRİKA İMALATHANESİ	309,50	81.910,72	86.103,10	90.455,61
FABRİKA İMALATHANESİ 2	395,24	200.886,13	214.567,28	225.413,66
FABRİKA İMALATHANE BİNASI 3	22.604,35	5.082.769,70	5.311.120,07	5.579.597,19
FABRİKA İMALATHANE 4	485,92	297.854,90	319.068,99	335.197,93
MESKEN BİNALARİ	333,75	141.040,96	150.118,46	157.706,95
TOPLAM	25.423,56	6.616.104,32	6.950.690,10	7.302.047,49

Tablo 6'da yer alan bilgiler işletmenin bulunduğu bölge belediyesinin vergi hesaplaması için gerçekleştirdiği ölçüm sonuçlarıdır. Ancak rayiç değer, gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. Nitekim bu hesaplamaları yapan kişilerin ifadeleri de bu yöndedir. Belediye ilgili çalışanlarından alınan bilgiye göre rayiç değer yaklaşık üç katı alınarak bölgedeki gerçeğe uygun değer rakamlarına ulaşılabilir. Bu hesaplama göre 2013 yılı sonunda bulunması gereken gerçeğe uygun değer 19.848.312,96 TL'dir. Bu rakam aşağıda hesaplanan gerçeğe uygun değer rakamından çok daha yüksektir.

Arsa ve araziler hesabında izlenmesi gereken tutar fabrika arsa alanının gerçeğe uygun değeri olacaktır. Fabrikanın bulunduğu mevkide arsaların m² cinsinden fiyatı 400.- TL'dir ve Tablo 5'da da görüldüğü gibi fabrikanın net arsa alanı 25.423,56 m²'dir. Hesaplamalar sonucunda 250 Arazi ve Arsalar hesabında bulunması gereken tutar 10.169.424,00 TL olarak belirlenmiştir.

Boş arsalarla amortisman ayrılmaz. Çünkü bu gibi kıymetlerin faydalı ömrünü belirlemek mümkün değildir. Bunlara ancak doğal afetler sonucu değer azaltımı yapılabilmektedir (Sürmen, 2015: 190-191). Dolayısıyla vergi açısından binalarla birlikte değerlendirilen arazi ve arsalar standartlar açısından bu uygulamaya tabi olmadığı için

genel olarak vergi farklarının oluşmasına sebebiyet vermiştir. Ancak bu farklar arsa ve arazilerde değil binaların envanterinde dolaylı yoldan kendini göstermiştir.

Yeniden değerlendirme işleminin muhasebeleştirilmesi;

	31.12.2013			
250 Arsa ve Araziler			10.169.424,00	
575 TFRSilk Geçiş Farkı Karları				10.169.424,00
	/			

Yeniden değerlendirme işlemine ilişkin ertelenen verginin muhasebeleştirilmesi;

	31.12.2013			
587 TFRS İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)			2.033.884,80	
484 Ertelenmiş Vergi Borcu				2.033.884,80
	/			

Yukarıdaki kayıtlarla ortaya çıkan farklar ancak söz konusu fabrika alanının satılması neticesinde ortadan kaldırılabilecektir. Gerçekte hiçbir zaman satılması düşünülmesinde dahi literatürde ve uygulamada bu tür geçiş farklarının finansal durum tablosunda gösterilmesinin sebebi de ileride bu varlıkların satılacağı varsayımı ile açıklanabilmektedir. Yani yeniden değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan geçmiş yıllar karları ve ertelenen vergi borcu, satış işleminin gerçekleşmesi ile açılan geçmiş yıllar zararı ve ertelenen vergi gider etkisi ile mahsup edilerek finansal durum tablosunun dışına çıkarılacaktır.

Yukarıdaki kayıtlarda gösterilen arsa değerleri binaların değerinden tamamen bağımsızdır. Çünkü binaların değeri hesaplanırken sadece yapı malzemeleri dikkate alınmıştır. Yani 31.12.2013 tarihinde aynı nitelikte bir bina yapılmak istenirse ne kadarlık bir inşaat maliyeti ortaya çıkacağı mantığından hareket edilmiştir.

Yeniden değerlendirilmiş tutarlar gerek işletmede bulunan gerekse serbest piyasada faaliyet gösteren uzman kişilerin görüşleri alınarak belirlenmiştir. Serbest piyasada faaliyet gösteren uzman kişiler olarak gayrimenkul değerlendirme şirketi çalışanları, işletmede bulunan uzman kişiler ise genel müdürlükteki daire başkanlıkları çalışanları ile araklı çaykur fabrikası çalışanlarıdır.

İşletmenin maddi duran varlıklar hesap gurubunun karşılaştırmalı geçiş tablosu EK-7’de ayrıntılı olarak verilmiştir. EK-7’de, finansal durum tablosundan çıkarılan varlıklar “mavi”, satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler olarak muhasebeleştirilmesi

gereken varlıklar “yeşil” ve yeniden değerlendirilmiş normal maddi duran varlıklar “renksiz” olarak gösterilmiştir. EK-7’de verilen toplam tutarlara sadece yeniden değerlemeye tabi tutulan ve finansal durum tablosunda maddi duran varlıklar hesap grubunda sunulmaya devam edilen varlıklar dahil edilmiştir.yani finansal durum tablosundan çıkarılacak varlıklar ile başka bir hesap sınıfında sunulacak varlıklar toplam tutarların dışında değerlendirilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekirse 31.12.2013 tarihli diğer bütün tablolar için de burada yapılan açıklamalar geçerlidir.

İşletmenin maddi duran varlıkları arasında sunulan ancak kullanımdan kaldırılmış varlıklar görülmektedir. Bu varlıklar ya merkeze gönderilecek ya da 31.12.2013 tarihi itibarıyla faaliyeti durdurulan varlıklardır. TFRS 5 dikkate alındığında bu varlıkların maddi duran varlıklar hesap grubundan alınarak diğer duran varlıklar hesap grubunda takip edilmesi ve amortisman uygulamasına son verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere konu olan varlıklar için yapılmış muhasebe işlemleri aşağıda yer almaktadır.

	31.12.2013		
296 Durdurulan Faaliyetler		104.174,13	
296.251.02 Su kuyusu*	12.832,69		
296.251.03 Yakıt depolama tankı*	3.995,89		
296.253.01.27 Skoç tipi buhar kazanı*	13.486,30		
296.253.01.31 Bacalı tip toz toplama sistemi*	71.986,30		
296.253.01.44 Yaş çay eleği*	1.872,95		
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		170.396,01	
251.02 Su Kuyusu*			17.920,00
251.03 Yakıt Depolama Tankı*			8.414,87
253.01.27 Katı Yakıtlı Skoç Tipi Buhar Kazanı*			92.770,00
253.01.31 Bacalı Tip Toz Toplama Sistemi*			125.786,47
253.01.44 Yaş Çay Eleği*			3.679,24
575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları			25.999,56
	/		

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi;

	31.12.2013		
587 İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)		5.199,91	
484 Ertelenmiş Vergi Borcu			5.199,91
	/		

Yukardaki kayıtlar incelendiğinde oluşan farkların özkaynaklarda raporlandığı görülmektedir. Bunun nedeni bu varlıkların, yeniden değerlemeye tabi tutularak gerçeğe uygun değerleriyle yeniden sınıflandırılmış olmasıdır. Ayrıca ertelenmiş verginin

hesaplanmasında TFRS ilk geçiş farklarının brüt değerlerinin görülebilmesi için özkaynaklarda farklı bir hesap kullanılmıştır.

EK-7’de yer alan maddi duran varlıklar geçiş tablosuna göre maddi duran varlıkların hazırlanan TFRS finansal durum tablosundaki yeni görünümünü oluşturan kayıtlar aşağıda verilmiştir. İlk kayıt fiziksel olarak işletmede bulunmamasına rağmen hala finansal durum tablosunda sunulmaya devam edilen varlıkların finansal durum tablosundan çıkarılmasını göstermektedir. Bu durum nedeniyle oluşan farklar sürekli farklardır ve ertelen vergiye konu edilmezler. 580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabında raporlanan tutarlar yönetim kurulu kararıyla finansal durum tablosundan çıkarılabilir.

	31.12.2013		
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	154.598,66		
580 Geçmiş Yıl Zararları (-)	51.819,10		
252 Binalar		107.646,27	
253 Tesis Makina ve Cihazlar		74.459,97	
255 Demirbaşlar		24.311,52	
/			

Aşağıdaki kayıtlar TFRS’ye göre yeniden değerlemeye tabi tutulan varlıkların yeni değerlerinin finansal durum tablosundaki görünümünü açıklamaktadır. Kayıtlar her bir maddi duran varlık için ayrı gerçekleştirilmiştir. Yani yer altı ve yer üstü düzenleri kendi içinde yeniden değerinin TFRS’ye geçişi ilk kayıttta gösterilmiştir. Ardından binalar ve diğer hesapların TFRS’ye geçişi gerçekleştirilmiştir.

Aşağıda yer alan kayıtların hepsi aynı mantıkla yapıldığı için sadece yer altı ve yer üstü düzenleri hesabı açıklanmıştır. Yer altı ve yer üstü düzenlerinin VUK ve TFRS değeri sırasıyla 576.350,49 TL ve 24.750,00 TL’dir. Bunun anlamı yer altı ve yer üstü düzenleri hesabı bu iki değer arasındaki 551.600,49 TL’lik fark kadar azaltırmalıdır. Söz konusu varlıkların birikmiş amortismanları VUK ve TFRS için sırasıyla 521.454,60 TL ve 15.352,51 TL’dir. Bunun anlamı ise birikmiş amortismanların bu iki değer arasındaki 506.102,09 TL’lik fark kadar azaltılmalıdır. Yukarıda açıklanan iki işlem gerçekleştirildiğinde ortaya çıkan fark kadar da TFRS ilk geçiş farkı karları hesabı borlandırılmıştır.

1	31.12.2013			
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		506.102,09	
	585 TFRS İlk Geçiş Farkı Zararları (-)		45.498,40	
	251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri			551.600,49
	/			
2	31.12.2013			
	252 Binalar		2.989.983,17	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		1.151.023,34	
	575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları			4.141.006,51
	/			
3	31.12.2013			
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		885.316,31	
	253 Tesis Makina ve Cihazlar			96.885,45
	575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları			788.430,86
	/			
4	31.12.2013			
	254 Taşıtlar		68.317,22	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)			36.348,54
	575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları			31.968,68
	/			
5	31.12.2013			
	255 Demirbaşlar		26.067,81	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		30.586,16	
	575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları			56.653,97
	/			

Yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan TFRS ilk geçiş farkı karları ile zararları kendi içinde mahsup edildikten sonra elde edilen değerlerin %20'si kadar ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

6	31.12.2013			
	587 İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)		994.512,32	
	484 Ertelenmiş Vergi Borcu			994.512,32
	/			

Yukarıda ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi işlemi ilk geçiş farkı ertelenmiş vergi gideri hesabının kullanılmasının nedeni TFRS ilk geçiş farkları hesabının brüt değeriyle finansal durum tablosunda görülmesini sağlayarak daha ayrıntılı bilgi sunmaktır.

3.8.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Geçışı

İşletmenin maddi olmayan duran varlıklar hesap gurubunun karşılaştırmalı geçiş tablosu EK-8'de ayrıntılı olarak verilmiştir. EK-8 incelendiğinde, maddi olmayan duran varlıklar hesabının, tamamen işletmenin bilgi işlem sisteminin devamlılığını sağlayacak öğelerden oluştuğu görülmektedir. Yapılan incelemede işletmede fiili olarak kullanılmayan

ancak finansal durum tablosunda sunulmaya devam edilen varlıkların olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca kullanım hakları yenilenmesine rağmen bu varlıkların finansal durum tablosunda ekonomik ömürlerini tamamlamış şekilde sunulduğu belirlenmiştir. Dolayısı ile bu varlıkların faydalı ömürleri ve yeni değerleri uzman görüşü alınarak düzenlenmiştir. Uzman kişiler bilgi işlem daire başkanlığı çalışanları ile araklı ay fabrikası bilgi işlem çalışanıdır.

Maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmesinin en temel nedeni yıllar öncesinde alınan ancak işletmede ekonomik ömrü bitmiş olarak görülen varlıkların gerçek değerlerinin belirlenmesi gereğinden ileri gelmektedir.

Önce işletmede fiziki varlığı bulunmayan varlıklar finansal durum tablosu dışına çıkarılmış ardından yeniden değerlendirme işlemi ile vergi etkisi kaydı yapılmıştır. EK-8’de “mavi” renkle işaretlenmiş varlıklar finansal durum tablosundan çıkarılan varlıkları temsil etmektedir.

Diğer maddi olmayan duran varlıkların finansal durum tablosundan çıkarılması;

1	31.12.2013			
	268 Birikmiş Amortismanlar (-)	4.648,05		
	580 Geçmiş Yıllar Zararları	0,23		
	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		4.648,28	
	/			

Maddi olmayan duran varlıkların TFRS’ye geçişi;

EK-8 incelendiğinde, diğer maddi olmayan duran varlıkların yerel düzenlemelerde görülen toplam değerinin 14.070,94 TL olduğu ancak yukarıda yer alan kayıtla finansal durum tablosundan çıkarılan 4.648,28 TL değerindeki diğer maddi olmayan duran varlıklar nedeniyle diğer maddi olmayan duran varlıkların yeni değerinin 9.422,66 TL olduğu görülmektedir. Diğer maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu diğer maddi olmayan duran varlıkların TFRS değeri 8.463,48 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda yeniden değerlendirme nedeniyle diğer maddi olmayan duran varlıklarda 959,18 TL’lik bir azalış gerçekleşmiştir. Ancak ekonomik ömürlerin yeniden belirlenmesi nedeniyle 268 Birikmiş Amortismanlar hesabında önceki düzenlemelere göre finansal durum tablosundan çıkarılan varlıklar hariç 7.837,03 TL bulunmasına rağmen TFRS’ye göre hesaplanan birikmiş amortisman tutarı 4.249,66 TL olarak gerçekleşmiştir. Buradan

TFRS ilk geçiş farkı karı 3.587,37 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda yeniden değerleme işlemi ve ertelenmiş vergisinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

2	31.12.2013		
	268 Birikmiş Amortismanlar (-)	3.587,37	
	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		959,18
	575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları		2.628,19
	/		

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi;

3	31.12.2013		
	587 TFRS İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi gideri (-)	525,64	
	484 Ertelenmiş Vergi Borcu		525,64
	/		

EK-8'de yer alan maddi olmayan duran varlıklar geçiş tablosuna göre gerçekleştirilen yukarıdaki kayıt incelendiğinde maddi duran varlıkların yeni değerlerinin toplam tutarı önceki tutardan dūřukmūř gibi algılanabilir. Ancak dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta, ekonomik ömürleri bitmiş olarak kullanılan varlıkların yeniden belirlenen faydalı ömürleri nedeniyle gerçeğe uygun değerlerinde önemli artış olmasıdır. Zaten bu durum amortisman tutarlarındaki değişimden de kolaylıkla anlaşılabilir.

1 nolu kayıt sadece kullanımda olmamasına rağmen finansal durum tablosunda sunulmaya devam edilen varlıkların finansal durum tablosundan çıkarılmasını göstermektedir. Söz konusu kayıt sürekli bir fark olduğu için ertelen vergi hesaplanmamıştır. Ancak TFRS uygulamaları uyarınca yapılan ikinci kayıt için etelenen vergi hesaplanmış ve ilk geçiş farklarının brüt değeriyle görünmesi için de ertelenmiş vergi farklı bir öz kaynak kaleminde takip edilmiştir.

3.8.7. Ticari Borçların Geçişi

Ticari borçlar hesap grubu, Alınan Depozito ve Teminatlar ve Diğer Ticari Borçlar hesaplarından oluşmaktır. Bu hesaplarla ilgili VUK ve TFRS açıklamaları aşağıda yapılmaktadır.

3.8.7.1. Alınan Depozito ve Teminatların Geçişi

İşletme tarafından üçüncü kişilerden, belirli bir işin yapılmasını veya verilen bir kıymetin işletmeye geri alınmasını sağlamak amacıyla alınan nakit ve nakit benzeri varlıklardır (Dinç ve Çankaya, 2015: 429).

VUK'a göre senede bağlanmayan ticari borçların tamamı mukayyet değer üzerinden değerlendirilmektedirler. Ancak muhasebe standartlarına göre tüm borçlar ticari ya da senede bağlı olup olmadığı dikkate alınmadan Bugünkü Değer yöntemine göre reeskont işlemine tabi tutulmalıdırlar (Dinç ve Çankaya, 2015: 426). Bu nedenle VUK ve TFRS hesaplamalarında ertelenen vergi farkları ortaya çıkmaktadır.

Alınan depozito ve teminatlar hesabında yer alan 2.310.- TL, 1.770.- TL ve 540.- TL ödeme yapan iki farklı kişiden olan teminatlardan oluşmaktadır. Bu hesapta takip edilen tutar işletmenin günlük ihtiyaçlarını karşılamak için çeşitli mutfak malzemeleri alım ihalelerinden alınan bedellerden oluşmaktadır. Yani ihaleyi alan firma teminat olarak ziraat bankasına işletme adına şartlı olarak söz konusu bedelleri yatırmaktadır. Sözleşmede sorun çıktığında ya da sözleşme şartları yerine getirilmediği durumlarda bu bedeller üzerinden gerekli işlemler yapılmaktadır. Bu hesaplarda yer alan tutarların değerleri önemsiz olması nedeniyle ve de bu bedellerin hangi vadede işletmeye geçeceği belirlenmediği için bu varlıklara bugünkü değer yöntemi uygulanmamıştır. Dolayısıyla hesap aynı şekilde kalacak ve herhangi bir vergi farkı oluşmamıştır.

3.8.7.2. Diğer Ticari Borçların Geçişi

Diğer ticari borçlar hesabında bulunan toplam tutarın (9.355,78) bir kısmı şu şekilde gerçekleşmiştir; 281,05.-'si çeşitli yıllarda farklı kişilerden alınan küçük miktarlı yaş çay bedellerinden, 5.709,12.- TL'si üreticiye 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarından sırasıyla 1.396,74.- TL, 1.536,74.- TL, 1.724,10.- TL, 250,59.-TL ve 800,95.- TL olan budama tazminat bedellerinden oluşmaktadır. Toplam tutarın kalan kısmı üretici destekleme primlerinden oluşmaktadır. Bu prim borçları 2009 (433,44), 2010 (1.510,86), 2011 (649,38) ve 2012 (763,93) yılları itibariyle üreticiye tahakkuk ettirilmiştir.

Bu hesaplarda görünen tutarlarının yıllar itibariyle hesaplarda kalmasının sebebi bu müstahsilin açmış olduğu hesapların artık kullanılmıyor durumda olmasıdır. Yani müstahsil işletmeye ziraat bankasında açmış olduğu hesap bilgilerini veriyor ancak hesabın

zaman aşımına uğraması ya da müstahsil tarafından kapatılması nedeniyle müstahsilin işletmeden olan alacağı ödenememektedir. Dolayısıyla bu hesaplarda müstahsilden alınan ürünlerin karşılığında devletten müstahsil adına alınan budama tazminatları ya da destekleme primleri olarak ödenen paranın ödenemeyen kısımları takip edilmektedir.

Tüm bu veriler altında bu hesapta takip edilen tutarların zaman değerinin hesaplanarak itfa edilmiş değeriyle kayıtlara alınması gerekmektedir. Ancak bu işlemin yapılabilmesi için bu alacaklıların hak ettikleri bedelleri ne zaman tahsil için geleceklerini net bir şekilde bilmek gerekmektedir. Aksi durumda bu hesapları envanter zamanında itfa etmek mümkün olmamıştır.

3.8.8. Diğer Borçların Geçişi

Bu hesap grubu altında sadece diğer çeşitli borçlar (14.453,85.-) yer almaktadır. Bu hesap içerisinde su faturaları, elektrik faturaları, internet ve telefon faturaları, nakliye firmasına paketleme fabrikasına göndermek için yapılan borçlar, makam adına kiralanan özel araçların kira bedelleri takip edilmektedir. Bu hesaplar sadece dönem sonuna sarkan kısımları oluşturmaktadır. Dolayısıyla ertesi yılın ilk aylarında ödeneceklerdir. Şu halde bu hesap içerisinde herhangi bir vade farkı oluşmamıştır.

3.8.9. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Geçişi

Bu hesap grubu altında ödenecek vergi ve SGK kesintileri yer almaktadır. Bu hesaplar TFRS ve VUK açısından bir farklılık arz etmediği için TFRS 1 geçiş tablosunda aynen yer almıştır.

3.8.10. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukların Geçişi

Bu hesap grubu altında sadece gider tahakkukları yer almaktadır. Yani söz konusu 777.651,20.- TL'lik tutarın tamamı gider tahakkuklarından oluşmaktadır. İşletmenin bu hesapta raporladığı tutarlar ile TFRS arasında bir farklılık olmadığı görülmüştür bu yüzden herhangi bir vergi farklılığı ortaya çıkmamıştır.

3.8.11. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Geçişi

Bu hesap grubunda işletmenin merkez ve şube cari hesabı yer almaktadır. Bu hesap merkez ve cari şubeler arasında bağlantıyı sağlayan bir hesap olarak görülmektedir.

Örneğin merkezden işletmenin banka hesabına gönderilen 500.000.- TL'lik nakdin kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilmektedir;

	31.12.2013			
102 Bankalar Hesabı			500.000,00	
393 Merkez/Şube Cari Hesabı				500.000,00
	/			

Dolayısıyla bu hesap açısından değerlendirme farklılıkları ortaya çıkmamıştır.

3.8.12. Diğer Borç ve Gider Karşılıklarının Geçişi

Kıdem tazminatı, işletmede çalışan personele verilen yasal haklardan biri olup bir işyerinde asgari bir yıl çalışmış olan işçinin iş sözleşmesinin yasa da belirtilen hallerden birine bağlı olarak sona ermesi durumunda işveren tarafından işçiye ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir (Bayram, 2010: 295; Aygün ve Kaya, 2013: 153).

Finansal durum tablosu bir işletmenin anlık finansal durumunu yansıtmaktadır. Durum bu iken ülkemizde defterlerin vergi bazlı tutulması sebebiyle (VUK kıdem tazminatları ancak ödendiği takdirde matrahtan indirim konusu yapılabilir (Akdoğan, 2013: 99)) kıdem tazminatının hesaplanıp finansal tablolarda gösterilmesi pek de önemli değilmiş gibi algılanmaktadır. Standartların mantığında bulunan gerçeği yansıtmaya çabası, finansal durum tablolarında bazı varsayımlarla birlikte yer alan kıdem tazminatı, çalışanın işten zamanı geldiğinde ayrılması durumunda hak edeceği ücretin belirli bir ıskonto oranı ile bugüne indirgenmiş hali olarak yer almaktadır (Aygün ve Kaya, 2013: 157; Kaval, 2013: 1; Volkan, 2006: 8).

TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı, çalışanlara sağlanan faydaları; kısa vadeli, uzun vadeli, işten çıkarma tazminatları ve iş ilişkisinin sonrasında sağlanan faydalar olarak 4 grupta değerlendirmektedir (Durgut, 2012: 46-47). İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak iki ayrı başlıkta değerlendirilmektedir. Tanımlanmış katkı planları ülkemizdeki bireysel emeklilik sistemi gibi işlemekte olup bu bağlamda işverenin kayıp ya da kazanç sorumluluğu bulunmamaktadır (Ertuğrul, 2013: 75). Tanımlanmış katkı planları, işletmenin ayrı bir işletmeye sabit katkı payları ödemesi sonucu sağlanan fayda planlarıdır ve raporlayan işletme temel varsayımlar altında hiçbir yasal veya örtülü sorumluluk üstlenmez (Greuning ve diğerleri, 2011: 276). Tanımlanmış fayda planları çerçevesinde çalışanlar, emekli olduklarında, maaşlarının tutarı ve hizmet sürelerinin uzunluklarına dayalı olarak,

genellikle en son aldıkları maaş ya da son birkaç (genellikle üç) yılda aldıkları maaşların bir ortalamasını almaktadırlar. (Durgut ve Kaya, 2013: 2; Durgut, 2012: 52). Tanımlanmış fayda planları gerektirdiği işlemler nedeniyle zor bir süreci gerektirmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 346). Kıdem tazminatı iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan tanımlanmış fayda planları başlığı altında değerlendirilebilmektedir. Bu bağlamda kıdem tazminatı, geçmiş ve cari dönemde çalışanların vermiş olduğu hizmetlerin bir sonucu ortaya çıkan ve gelecekte ödenecek bir yükümlülük olarak bugüne indirgenmek suretiyle cari dönem finansal tablolarına yansıtılmalıdır (Özdemir ve Varıcı, 2015:165).

Tablo 7: Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Raporlanacak Unsurlar

Finansal Durum Tablosunda Raporlanacak Unsurlar
1. Tanımlanmış Fayda Borcu/Varlığı
2. Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü
4. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar
Kapsamlı Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar
1. Cari dönem hizmet maliyeti
2. Faiz Maliyeti
3. Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi
5. Geçmiş Hizmet Maliyeti
6. Plana Yönelik Azaltma/Ödemeler ile İlgili Kazanç ve Kayıplar

Kaynak: Durgut, 2012: 65

İşletmede kıdem tazminatı hesaplamaları sırasında belirli varsayım ve tahminler yapılması gerekmektedir. Zamanı geldiğinde ise bu tahminler ile gerçekleşen tutarlar karşılaştırılır ve bu tutarların arasında kalan farklar aktüeryal kayıp ve kazanç olarak muhasebeleştirilir (Özdemir ve Varıcı, 2015:165). Söz konusu bu kayıp ve kazançların öz kaynaklarda raporlanması gerekmektedir¹⁵.

Ayrıca tanımlanmış katkı ve fayda planları yükümlülüklerinin iskonto edilmesinde kullanılan oranlar, özel sektör tahvillerinin yüksek kaliteli olanları, raporlama dönemi sonundaki getirilerine bakılarak belirlenmektedir. Bu tür tahvillerin etkin bir şekilde kullanılmadığı ülkelerde iskonto oranı devlet tahvillerinin getiri oranlarıdır (Akbulut, 2015:858-860). Uygulamanın varsayım ve kısıtları yukarıda sayılmayanlarla birlikte aşağıda verilmektedir;

¹⁵ TMS 19'un önceki uygulamalarında söz konusu aktüeryal kayıp ve kazançların *koridor yaklaşımı* adı altında kar zararda da raporlanabilmesi mümkündür (Akbulut, 2015: 883).

- Tüm çalışanların 40 yıl çalıştıktan sonra emekli olacakları varsayılmıştır.
- İşten ayrılma oranlarının %0 olduğu varsayılmıştır.
- Hesaplama tarihi: 31.12.2013, toplam doldurulması gereken prim gün sayısı 7.000'dir.

- Maaş artış oranları her yıl eşit tutarda olduğu varsayılmıştır.
- Emeklilik prim süresini dolduranlar uygulamaya dahil edilmemiştir. Bu kişiler için hesaplama yapılmamıştır.

- Daimi çalışanların bilgilerine ulaşılabilmıştır ancak geçici işçilerin bilgileri daha kısıtlı olduğu için elde edilen veriler üzerinden ortalamalar hesaplanarak işlemler gerçekleştirilmiştir.

- İşletmede ayrılan işçilerin kim oldukları ya da ne zaman ayrıldıkları tespit edilemediğinden önceki dönemde biriken ve ödenen kıdem tazminatları kapatılarak bu kıdem tazminatlarının sadece TFRS bağlamında takip edilmesi sağlanmıştır.

- Ayrıca işletmede kıdem tazminatı konusunda 2001, 2002 ve 2003 yılları arasında standartlardaki tanımlanmış katkı planı uygulamasına benzer bir uygulama yapılmıştır. Dolayısı ile işletmenin finansal durum tablosunda 372 kıdem tazminatları karşılıkları hesabında belirli bir birikim görülmektedir. Bu uygulama sonraki yıllarda devam ettirilmediğinden bu hesaplarda biriken tutarlar yıllar itibariyle kullanılmaya devam etmiştir. Yani normal şartlarda işletme de kıdem tazminatı sadece ödeneceği yıl mali tablolarında görünmektedir bunun dışında kıdem tazminatı hesaplamaları yıllar itibariyle finansal durum tablosunda gösterilmemektedir.

Kazanılmış fayda planının bugünkü değerine getirilmesinde kullanılan iskonto oranı şu şekilde hesaplanmaktadır (Demir, 2013: 8);

$$Iskonto\ oran = \left[\frac{(1 + enflasyon\ oran)}{(1 + faiz\ oran)} \right]^{(emekliliğe\ kalan\ gün\ sayısı)/365}$$

Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı

$$= son\ ayki\ brüt\ maaş * (1 + reel\ maaş\ artış\ oranı)^{emekliliğe\ kalan\ yıl\ sayısı - 1}$$

Kazanılmış fayda planı tutarı = emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı * kıdem süresi

$$kazınılmış\ fayda\ planı\ (NBD) = \frac{kazanılmış\ fayda\ planı\ tutarı}{(1 + iskonto\ oranı)^{emekliliğe\ kalan\ yıl\ sayısı}}$$

İlk geçiş uygulamasında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve bununla ilgili vergi varlığı veya borcunun hesaplanması yeterlidir. Bu tutarlar öz kaynakla ilişkili bir hesaplama dengelenmiştir.

İşletmenin Kıdem Tazminatı Karşılıkları Karşılaştırmalı Geçiş Tablosu EK-9'da ayrıntılı olarak verilmektedir. Tüm bu varsayımlar altında ve TMS 19 çerçevesinde oluşturulan EK-9'daki tabloya göre işletme de 31.12.2013 tarihi itibarıyla yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

	31.12.2013		
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		22.890,00	
585 TFRS İlk Geçiş Farkı Zararları (-)		3.028.913,69	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı			3.051.803,69
	/		

Yukarıda yer alan kayıta VUK düzenlemelerine göre 472 Kıdem tazminatı karşılığı hesabında bulunan tutar ile TFRS düzenlemelerine göre bulunan tutardan mahsup edilerek muhasebeleştirme yapılmıştır. Normalde VUK düzenlemelerinde 472 nolu hesapta 260.676,28 TL olarak görülen tutar nedeniyle TMS 19 standardı gereğince bulunan 3.312.479,97 TL'den bu tutarın düşülmesi ile 3.051.803,69 TL'kıdem tazminatı muhasebeleştirilmiştir.

Yukarıda yapılan muhasebeleştirme işleminin vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. Bu işlemın yapılmasının sebebi TFRS'ye geçiş nedeniyle ortaya çıkan farkarın brüt değerlerinin daha açık bir şekilde raporlanmasının sağlanmasıdır.

	31.12.2013		
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı		605.782,74	
577 İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Geliri			605.782,74
	/		

İlk geçiş yılında ertelen vergi varlığı ve geçmiş yıllar kar zarar hesaplamaları yapılmaktadır takip eden yıllarda faiz maliyeti ve aktüeryal kayıp kazanç hesaplamaları da yapılacaktır.

İşletmede VUK finansal raporlarının hazırlanmasında işten ayrılan işçiler için ödenen kıdem tazminatları, uygulamanın diğer varsayımları ile birlikte TFRS finansal durum tablosunun tutarsızlaşmasına sebep olmaktadır. Bu yüzden bu nedenden kaynaklanan farklılıklar öz kaynaklarda ilgili bölümlerde raporlanmak suretiyle finansal durum tablosu açısından denge sağlanacaktır.

3.8.13. Araklı Çay Fabrikasının TFRS İlk Geçiş Finansal Durum Tablosu

Yapılan hesaplamalar sonucunda işletmenin geçmiş yıl kar/zarar ve ertelenen vergi hesapları Tablo 8'de verilmektedir.

Tablo 8: Yapılan İşlemler Sonucu Geçmiş Yıllar Kar/Zararı ve Ertelenen Vergi Hesaplarının Görünümü

284 Ertelenen Vergi Varlığı		484 Ertelenen Vergi Borcu		Açıklama: Yapılan geçiş işlemi sonucu ortaya çıkan yandaki hesaplar birbirleriyle mahsup edilmek suretiyle finansal durum tablosuna yansıtılmıştır. Yani finansal durum tablosunda sadece 484 Ertelenen Vergi Borcu Hesabı 2.428.339,93 (3.034.122,67-605.782,74) TL olarak yer almaktadır.
Borç	Alacak	Borç	Alacak	
605.782,74			525,64	
			2.033.884,80	
			5.199,91	
			994.512,32	
605.782,74			3.034.122,67	
577 İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Geliri		587 İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)		Açıklama: Öz kaynaklarda raporlanan yanda yeralan hesaplar birbirleriyle mahsup edilmek suretiyle finansal durum tablosunda sunulmuştur. Yani finansal durum tablosunda sadece 587 İlk Geçiş Farkı Ertelenmiş Vergi Gideri Hesabı (-) 2.428.339,93 (3.034.122,67-605.782,74) TL olarak sunulmuştur.
Borç	Alacak	Borç	Alacak	
	605.782,74	525,64		
		2.033.884,80		
		5.199,91		
		994.512,32		
	605.782,74	3.034.122,67		
575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları		585 TFRS İlk Geçiş Farkı Zararları (-)		Açıklama: Yanda yer alan hesaplar finansal durum tablosunda mahsup işlem yapılarak sunulmuştur. Yani sadece 575 TFRS İlk Geçiş Farkı Karları Hesabında 12.141.699,68 (15.216.111,77-3.074.412,09) TL 585 tfrs ilk geçiş farkı zararlar (-) hesabındaki tutar düşülerek sunulmuştur.
Borç	Alacak	Borç	Alacak	
	4.141.006,51	45.498,40		
	25.999,56	3.028.913,69		
	10.169.424,00			
	2.628,19			
	788.430,86			
	31.968,68			
	56.653,97			
	15.216.111,77	3.074.412,09		

Sürekli fark olarak raporlanan 580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabında 51.819,33 TL bulunmaktadır. Finansal durum tablosunda 580 Geçmiş Yıllar Zararları 1.239,94 TL eksik sunulmuştur. Bunun sebebi geçiş işlemi sırasında 1.239,94 TL'lik farkın nereden geldiğinin tam olarak tespit edilememesidir. Ancak önceki muhasebe işlemlerindeki hatalardan kaynaklandığı düşünülmektedir.

Aşağıda Tablo 9'da işletmenin TFRS 1 standardına uygun olarak VUK karşılaştırmalı ilk geçiş finansal durum tablosu özet olarak sunulmuştur. Finansal durum tablosunda özet olarak sunulan hesapların ayrıntıları dipnot numaralarına göre dipnot tablosunda sunulmuştur.

Tablo 9: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli İlk Geçiş Finansal Durum Tablosu

	Not	TFRS (a)	VUK (b)	FARKLAR (a-b)
I-DÖNEN VARLIKLAR		14.395.874,60	14.395.874,60	
A-Nakit ve Nakit Benzerleri	<u>1</u>	21.534,18	21.534,18	
B-Diğer Alacaklar	<u>2</u>	9.625,29	9.625,29	
C-Stoklar	<u>3</u>	14.308.024,39	14.308.024,39	
D-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	<u>4</u>	56.690,74	56.690,74	
II-DURAN VARLIKLAR		17.829.366,43	2.709.332,86	15.120.033,57
E-Maddi Duran Varlıklar	<u>5</u>	17.720.930,58	10.871.057,61	6.849.872,97
F-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>6</u>	4.213,82	1.585,86	2.627,96
H-Diğer Duran Varlıklar	<u>7</u>	104.222,03		104.222,03
AKTİF (VARLIK) TOPLAMI		32.225.241,02	17.105.207,46	15.120.033,56
NAZIM HESAPLAR		74.451,12	74.451,12	
GENEL TOPLAM		32.299.692,15	17.179.658,58	15.120.033,57
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		18.146.775,64		18.146.775,64
A-Ticari Borçlar	<u>8</u>	11.665,78	11.665,78	
B-Diğer Borçlar	<u>9</u>	14.453,85	14.453,85	
C-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	<u>10</u>	399.524,98	399.524,98	
D-Borç ve Gider Karşılıkları	<u>11</u>		22.890,38	-22.890,38
E-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar	<u>12</u>	777.651,20	777.651,20	
F-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	<u>13</u>	16.943.479,83	16.943.479,83	
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		5.740.819,90	260.676,28	5.480.143,62
G-Borç ve Gider Karşılıkları	<u>14</u>	5.740.819,90	260.676,28	5.480.143,62
V-ÖZ KAYNAKLAR		8.337.645,49	1.325.134,84	7.012.510,65
H-Geçmiş Yıllar Karları	<u>15</u>	12.141.699,68		12.141.699,68
I-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	<u>16</u>	2.478.919,35		2.478.919,35
J-Dönem Net Karı/Zararı (-)	<u>17</u>	1.325.134,84		1.325.134,84
PASİF (KAYNAK) TOPLAMI		32.225.241,03	17.105.207,46	15.120.033,57
NAZIM HESAPLAR		74.451,12	74.451,12	
GENEL TOPLAM		32.299.692,15	17.179.658,58	15.120.033,57

Tablo 9 TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış finansal durum tablosu ile TFRS'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunu karşılaştırmalı ve açıklamalı olarak vermektedir. İşletmenin ilk geçiş finansal durum tablosunda görülen en önemli farklılıklar maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve çalışanlara sağlanan faydalar standartlarında kendini göstermektedir. Ayrıca işletmede standartlara göre yeni bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlıklar ve finansal durum tablosunda TFRS'ye göre gösterilmemesi gereken varlıkların örnekleri de görülmektedir. TFRS 1 ve TMS 1 uyarınca gerekli yapılması gerekli dipnot açıklamaları aşağıda Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo 10: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli İlk Geçiş Dipnot Tablosu

Hesaplar ve Notlar	TFRS	VUK
Not 1: Nakit ve Nakit Benzerleri		
Bankalar	21.534,18	21.534,18
Not 2: Diğer Alacaklar		
Personelden Alacaklar	515,52	515,52
Diğer Çeşitli Alacaklar	9.109,77	9.109,77
Şüpheli Diğer Alacaklar		36.937,96
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)		36.937,96
Not 3: Stoklar		
İlk Madde Malzeme	167.828,39	167.828,39
Mamuller	14.140.196,00	14.140.196,00
Not 4: Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
Gelecek Aylara Ait Giderler	56.690,74	56.690,74
Not 5: Maddi Duran Varlıklar		
Arazi ve Arsalar	10.169.424,00	
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	24.750,00	602.685,37
Binalar Hesabı	9.665.620,00	6.783.283,10
Tesis Makina ve Cihazlar Hesabı	2.946.388,28	3.339.969,41
Taşıtlar Hesabı	80.000,00	11.682,78
Demirbaşlar Hesabı	126.629,33	124.960,84
Birikmiş Amortisman (-)	5.300.357,15	8.163.310,61
Yapılmakta Olan Yatırımlar	8.476,11	8.476,11
Not 6: Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.463,48	14.070,94
Birikmiş Amortisman (-)	4.249,66	12.485,08
Not 7: Diğer Duran Varlıklar		
Durdurulan Faaliyetler	104.222,03	
Not 8: Ticari Borçlar		
Alınan Depozito ve Teminatlar	2.310,00	2.310,00
Diğer Ticari Borçlar	9.355,78	9.355,78
Not 9: Diğer Borçlar		
Diğer Çeşitli Borçlar	14.453,85	14.453,85
Not 10: Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
Ödenecek Vergi ve Fonlar	153.922,47	153.922,47
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	245.602,51	245.602,51
Not 11: Borç ve Gider Karşılıkları		
Kıdem Tazminatı Karşılığı		22.890,38
Not 12: Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar		
Gider Tahakkukları	777.651,20	777.651,20
Not 13: Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Merkez / Şube Cari Hesabı	16.943.479,83	16.943.479,83
Not 14: Borç ve Gider Karşılıkları		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	3.312.479,97	260.676,28
Ertelenen Vergi Borcu	2.428.339,93	
Not 15: Geçmiş Yıllar Karları		
TFRS İlk Geçiş Farkı karları	12.141.699,68	
Not 16: Geçmiş Yıllar Zararları (-)		
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	50.579,42	
İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)	2.428.339,93	
Not 17: Dönem Net Karı/Zararı (-)		
Dönem Net Zararı (-)	1.325.134,84	1.325.134,84

3.9. 31.12.2014 Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

31.12.2014 tarihli TFRS finansal durum tablosu hazırlanırken gerekmedikçe açıklama yapılmayacaktır. Bu gibi durumlarda 2013 tarihli çevirilere atıf yapılarak konu açıklanacaktır.

Nakit ve nakit benzerleri hesap grubunda bulunan bankalar hesabında 31.12.2014 tarihinde 3.707,49 TL bulunmaktadır. Bu hesap TFRS ve VUK açısından herhangi bir farklılık içermediği için bir değişiklik yapılmayacaktır.

Diğer alacaklar hesap grubunda bulunan 48.711,04 TL; personelden alacaklar (4.645,09 TL), diğer çeşitli alacaklar (7.127,99 TL) ve şüpheli diğer alacaklar (36.937,96 TL) ile bu alacağa ait karşılıktan oluşmaktadır. Personelden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklar hesabında bulunan tutarların hangi kalemlerden oluştuğu ve bunların ihtivası ilk kısımda açıklanmıştı. Dolayısı ile aynı şeyler tekrar edilmeyecektir. Diğer taraftan şüpheli diğer alacaklar ve karşılığı hesapları TFRS açısından finansal durum tablosunda gösterilmeyecek kalem olduğundan finansal durum tablosundan çıkarılmıştı.

Stoklar hesap grubu ilk madde malzeme (252.848,59.- TL) ve mamuller (8.233.699,08 TL) hesaplarından oluşmaktadır. Stoklar hesabı ve içeriği 2013 yılı tablosu düzenlenirken gerekli açıklamalar yapılmıştı.

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap grubunda gelecek aylara ait giderler (76.401,48 TL) bulunmaktadır. Daha ayrıntılı bilgi için 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosunun düzenlenmesine bakınız.

Maddi duran varlıklar hesabı geçen yıl yapılan değişikliklerle düzenlenmişti. Bu yüzden bu kısım geçen yıl hazırlanan tablolar eşliğinde açıklanacaktır.

Bunun dışında normal olarak kullanımda olan varlıklar için ayrılan amortismanlar TFRS ve VUK açısından karşılaştırılarak yıllık amortismanlar nedeniyle ortaya çıkan farklar ertelenen vergi varlığı/borcu hesaplarında muhasebeleştirilmiştir.

Tablo 11'e göre maddi duran varlıklar için ayrılan yıllık amortismanlar VUK'a düzenlemelerince daha yüksek gerçekleşmiştir. Üstelik bazı maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri VUK açısından tükenmiş ve yeniden değerlendirilen maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları önemli ölçüde artmış olmasına rağmen. Bu

durumun ortaya çıkmasındaki en önemli etken yeniden değerlendirilen maddi duran varlıkların faydalı ömürleri önemli ölçüde uzatılmasıdır. Böylece VUK düzenlemelerine göre daha kısa sürede amorti edilmesi gereken maddi duran varlıklar TFRS'ye göre çok daha uzun yıllar içerisinde amorti edilebilir duruma gelmiştir. Bu yüzden de yıllık amortismanlar TFRS'ye göre daha düşük gerçekleşmiştir. Sonuç olarak ticari kara göre daha fazla vergi verilmesi gereken ancak mali kara göre daha düşük olarak gerçekleşen vergi sonraki yıllarda mahsup edilmek üzere ertelenen vergi borcu hesabında izlenmektedir.

Tablo 11'in anlaşılması için üzerindeki renklerin anlamlarının açıklanması gerekmektedir. Bu bağlamda "sarı" zeminde ve "italik" olanlar ekonomik ömür ve fonksiyon artırıcı giderleri, "kahverengi" kutucuklar 2014 yılı içerisinde edinilen varlıkları ve son olarak da ertelenmiş vergi varlığı/borcu sütunundaki beyaz zeminde kırmızı ile gösterilenler ertelenmiş vergi borcunu aksi durumda olanlar (siyah renkli) ise ertelenmiş vergi varlığını temsil etmektedir. Yine "yeşil" renk ile gösterilen varlıklar satış amaçlı duran varlıkları temsil etmektedir. Ancak yeşil "renk" ile gösterilen varlıklar yapılan toplam tutarlara dahil edilmemiştir.

Tablo 11'e göre 31.12.2014 tarihinde TFRS'ye göre hesaplanan amortisman gideri VUK düzenlemelerine göre hesaplanan amortisman giderinden düşük çıkmıştır. Aşağıda önce TFRS'ye göre hesaplanan amortisman gideri muhasebeleştirilmiş ardından oluşan farkların ertelenen vergi etkisi muhasebeleştirilmiştir;

	31.12.2014			
730 Genel Üretim Giderleri		188.516,65		
257 Birikmiş Amortismanlar			188.516,65	
	/			

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi;

	31.12.2014			
693 Sür. Faal. Ert. Vergi Gideri		8.907,88		
484 Ertelenen Vergi Borcu			8.907,88	
	/			

Yukarıda yer alan vergi kaydıyla birlikte VUK düzenlemelerine göre daha fazla gider yazılması sebebiyle ortaya çıkan fark düzeltilmiştir.

Tablo 11: 31.12.2014 Tarihinde Maddi Duran Varlıkların Görünümü

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		Fayd. Ömür	TFRS		FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)		Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelenmiş Vergi Etkisi (c*0,2)
251	Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri		11.338,78		24.750,00	412,50	-10.926,28	-2.185,26
251.01	su kulesi	31.12.1975	11.338,78	60	14.750,00	245,83	-11.092,95	-2.218,59
251.02	su kuyusu*	31.12.2008	1.192,12	60	14.000,00	233,33	-958,79	-191,76
251.03	yakıt depolama tankı* (20 ton)	31.12.1977	0,00	60	10.000,00	166,67	166,67	33,33
251.04	yakıt depolama tankı (10 ton)	31.12.1977	0,00	60	10.000,00	166,67	166,67	33,33
252	Binalar		133.812,31		9.804.169,67	96.656,20	-37.156,11	-7.431,22
252.01	İdari Binalar							
252.01.01	işletme idare binaları	31.12.1979	35.566,48	100	1.935.050,00	19.350,50	-16.215,98	-3.243,20
252.02	Fabrika Binaları							
252.02.01	traf soldurma binaları	20.09.1979	4.094,45	100	2.057.330,00	20.573,30	16.478,85	3.295,77
252.02.02	fırın binası	31.12.1982	6.211,06	100	1.843.750,00	18.437,50	12.226,44	2.445,29
252.02.03	tasnif binaları	31.12.1982	14.826,76	100	719.800,00	7.198,00	-7.628,76	-1.525,75
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.12.2014	461,83	25	138.549,67	0,00	-461,83	-92,37
252.02.04	kazan dairesi	30.03.1989	765,98	100	322.760,00	3.227,60	2.461,62	492,32
252.02.05	kantar binaları (60...)	31.12.1989	413,16	100	9.990,00	99,90	-313,26	-62,65
252.02.07	kuvvet santrali	31.12.1989	10.222,45	100	170.510,00	1.705,10	-8.517,35	-1.703,47
252.02.08	dizel jeneratör	31.12.1975	2.583,51	100	118.000,00	1.180,00	-1.403,51	-280,70
252.02.09	beton baca	30.03.1989	1.482,11	100	28.910,00	289,10	-1.193,01	-238,60
252.03	Ambar Binaları							
252.03.01	kuru çay ambar binaları	31.12.1981	10.191,57	100	421.430,00	4.214,30	-5.977,27	-1.195,45
252.03.02	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	1.552,94	100	284.530,00	2.845,30	1.292,36	258,47
252.03.03	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	9.628,45	100	387.760,00	3.877,60	-5.750,85	-1.150,17
252.03.04	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	17.688,34	100	490.990,00	4.909,90	-12.778,44	-2.555,69
252.04	Lojman Binaları							
252.04.01	lojman binaları	31.12.1979	5.905,88	100	125.080,00	1.250,80	-4.655,08	-931,02
252.04.02	lojman binaları	31.12.1979	5.905,88	100	119.770,00	1.197,70	-4.708,18	-941,64
252.05	Bekçi Binaları							
252.05.01	bekçi kulübeleri	31.12.1975	67,37	100	15.000,00	150,00	82,63	16,53
252.06	Bakım Onarım ve Diğer Binalar							
252.06.01	garaj binası	31.12.1979	1.313,29	100	79.650,00	796,50	-516,79	-103,36
252.06.02	bakımhane binaları	31.12.1977	4.096,72	100	75.110,00	751,10	-3.345,62	-669,12
252.06.03	sundurma binaları (çelik döküm)	31.12.1984	834,08	100	460.200,00	4.602,00	3.767,92	753,58
253	Tesis, Makina ve Cihazlar		62.650,59		3.534.013,80	77.678,47	15.027,88	3.005,58

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		Fayd. Ömür	TFRS		FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)		Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelemiş Vergi Etkisi (c*0,2)
253.01	Makinalar		24.972,76		2.979.767,30	66.666,29	41.693,53	8.338,71
253.01.01	kaynak makinesi	31.12.1984	0,00	40	680,00	17,00	17,00	3,40
253.01.02	çanta kaynak makinesi	31.07.2011	280,00	20	1.400,00	70,00	-210,00	-42,00
253.01.03	profil kesme makinesi	13.02.2008	146,40	15	1.220,00	81,33	-65,07	-13,01
253.01.04	münferit pompan panosu	30.09.1984	0,00	50	2.250,00	45,00	45,00	9,00
253.01.05	güç kaynağı mge extreme 9kwat	29.12.2006	0,00	30	4.054,90	135,16	135,16	27,03
253.01.06	gerilim trafosu (15/0,1)	11.07.1988	0,00	50	18.700,00	374,00	374,00	74,80
253.01.11	pistonlu hava kompresörü	13.04.2007	210,00	20	2.300,00	115,00	-95,00	-19,00
253.01.12	santrifüj pompa	31.12.1984	0,00	40	4.688,00	117,20	117,20	23,44
253.01.13	santrifüj pompa	31.12.1984	0,00	40	2.930,00	73,25	73,25	14,65
253.01.14	santrifüj pompa	30.04.1994	0,00	40	586,00	14,65	14,65	2,93
253.01.15	santrifüj pompa	31.12.1982	0,00	40	375,00	9,38	9,38	1,88
253.01.16	santrifüj pompa	27.10.2005	32,63	40	586,00	14,65	-17,98	-3,60
253.01.17	kuru rotorlu sirkülasyon	31.12.1982	0,00	44	257,00	5,84	5,84	1,17
253.01.18	dizel jeneratör 60 (hp)	31.12.1976	0,00	45	51.904,90	1.153,44	1.153,44	230,69
253.01.19	kırıcı delici 7 kg (hilti)	28.05.2013	195,00	15	975,00	65,00	-130,00	-26,00
253.01.20	münferit kompan. panosu	31.12.1982	0,00	45	2.650,41	58,90	58,90	11,78
253.01.21	münferit kompan. panosu	31.05.1987	0,00	45	8.180,42	181,79	181,79	36,36
253.01.22	münferit kompan. panosu	31.12.2007	22,45	45	740,83	16,46	-5,99	-1,20
253.01.23	münferit kompan. panosu	31.12.2011	414,87	45	4.855,47	107,90	-306,97	-61,39
253.01.24	münferit kompan. panosu	30.09.1984	0,00	45	2.077,63	46,17	46,17	9,23
253.01.25	münferit kompan. panosu	07.08.2008	109,56	45	2.137,03	47,49	-62,07	-12,41
	ö. ve f. arttırıcı giderler	30.12.2011	12,40	15	198,29	13,22	0,82	0,16
253.01.26	münferit kompan. panosu	31.05.1994	0,00	45	11.997,39	266,61	266,61	53,32
253.01.27	katı kakıtlı skoç tipi buhar kazanı 100 m3	30.05.1989	0,00	30	75.000,00	2.500,00	2.500,00	500,00
253.01.28	katı kakıtlı skoç tipi buhar kazanı 100 m4	31.05.1989	0,00	30	75.000,00	2.500,00	2.500,00	500,00
253.01.29	tamburlu kırıcı 60 cm	13.08.2014	239,76	30	3.600,00	46,03	-193,73	-38,75
253.01.30	Baca gazı filtre sistemi (hopa)	01.05.2014	281,25	16	4.500,00	188,01	-93,24	-18,65
253.01.31	baçalı tip toz toplama sistemi*	26.05.2008	6.321,33	20	100.000,00	5.000,00	-1.321,33	-264,27
253.01.32	elektrik tesisatı	31.12.2012	22,98	30	345,12	11,50	-11,48	-2,30
253.01.33	hareketli soldurma ünitesi (kontinü sistem)	18.03.1999	12.744,77	35	427.000,00	12.200,00	-544,77	-108,95
253.01.34	fermantasyon üniteleri	18.03.1999	3.820,35	35	92.356,00	2.638,74	-1.181,61	-236,32
253.01.35	kıvrma makinesi (düz)	31.12.1973	0,00	48	320.000,00	6.666,67	6.666,67	1.333,33
253.01.36	kıvrma makinesi (düz)	31.12.1975	0,00	50	80.000,00	1.600,00	1.600,00	320,00
253.01.37	kıvrma makinesi (düz)	31.12.1981	0,00	44	320.000,00	7.272,73	7.272,73	1.454,55
253.01.38	kıvrma makinesi (presli)	31.12.1973	0,00	48	540.000,00	11.250,00	11.250,00	2.250,00

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		Fayd. Ömür	TFRS		FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)		Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelemiş Vergi Etkisi (c*0,2)
253.01.39	kıvırma makinesi (presli)	31.12.1973	0,00	48	45.000,00	937,50	937,50	187,50
253.01.40	kıvırma makinesi (presli)	30.04.1981	0,00	44	45.000,00	1.022,73	1.022,73	204,55
253.01.41	rotervan makinesi	31.12.1996	0,00	40	80.000,00	2.000,00	2.000,00	400,00
253.01.42	rotervan makinesi	22.05.2001	172,19	40	40.000,00	1.000,00	827,81	165,56
253.01.44	yaş çay eleği*	31.12.1988	0,00	40	5.000,00	125,00	125,00	25,00
253.01.45	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1973	0,00	60	360.000,00	6.000,00	6.000,00	1.200,00
253.01.46	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1973	0,00	60	60.000,00	1.000,00	1.000,00	200,00
253.01.47	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1988	0,00	60	60.000,00	1.000,00	1.000,00	200,00
253.01.48	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1994	0,00	60	60.000,00	1.000,00	1.000,00	200,00
253.01.49	kırıcı tambur (kuru çay öğütücü)	31.12.1995	0,00	30	2.000,00	66,67	66,67	13,33
253.01.50	çöp ayırma makinesi (m...)	31.12.1982	0,00	35	14.000,00	400,00	400,00	80,00
253.01.51	çöp ayırma makinesi (m...)	31.12.1973	0,00	45	21.000,00	466,67	466,67	93,33
253.01.52	midfilton eleği (küçük)	25.12.2012	161,55	20	4.900,00	245,00	83,45	16,69
253.01.53	pakka eleği (tasnif ma...)	31.12.1978	0,00	40	39.000,00	975,00	975,00	195,00
253.01.54	pakka eleği (tasnif ma...)	31.12.1978	0,00	40	7.800,00	195,00	195,00	39,00
253.01.55	tasnif makinesi (siyah çay kurutma)	13.08.2014	659,34	20	9.900,00	189,86	-469,48	-93,90
253.01.56	kanal tipi radyal fanlar	31.12.2008	0,00	23	7.500,00	326,09	326,09	65,22
253.01.57	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.2012	208,38	35	3.128,88	89,40	-118,98	-23,80
253.01.58	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1987	0,00	35	3.150,00	90,00	90,00	18,00
253.01.59	fermantasyon ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1987	0,00	35	3.150,00	90,00	90,00	18,00
253.01.60	fırın ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1989	0,00	35	4.800,00	137,14	137,14	27,43
253.01.61	kuru çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1989	0,00	35	4.600,00	131,43	131,43	26,29
253.01.62	tasnif ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1989	0,00	35	5.200,00	148,57	148,57	29,71
253.01.64	kıvırma ünitesi konveyörü (taşıma bandı komple)	31.12.1989	0,00	35	25.000,00	714,29	714,29	142,86
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.12.2014	0,00	10	9.406,69	0,00	0,00	0,00
253.01.66	seyyar konveyörler (amb...)	31.12.1989	0,00	35	4.800,00	137,14	137,14	27,43
253.01.67	yaş çay ünitesi konveyörü (ya...)	31.12.2012	316,31	35	4.800,00	137,14	-179,17	-35,83
253.01.68	midfilton eleği konveyörü (taşıma bantı komple)	31.12.2012	67,34	35	1.050,00	30,00	-37,34	-7,47
253.01.69	robot kollu yaş çay boşaltma makinesi	21.12.2012	1.531,80	35	23.000,00	657,14	-874,66	-174,93
253.01.70	yaş çay boşaltma makinesi	31.12.2014	1.623,82	20	24.381,73	0,00	-1.623,82	-324,76
253.01.71	hareketli konveyörler (eşit dağıtıcı bantlar)	31.12.2014	472,49	20	7.094,38	0,00	-472,49	-94,50
253.01.72	hareketli konveyörler (eşit dağıtıcı bantlar)	31.12.2014	465,42	20	6.988,22	0,00	-465,42	-93,08
253.01.73	güneş enerji sistemi	31.10.2014	761,70	10	4.572,00	76,41	-685,29	-137,06
253.02	Cihaz ve Aygıtlar		37.677,83		554.246,50	11.012,18	-26.665,65	-5.333,13
253.02.02	yüksek çekerli mekanik kantar	31.12.1995	0,00	35	12.000,00	342,86	342,86	68,57
253.02.03	mekanik kantar	07.08.2008	50,00	15	680,00	45,33	-4,67	-0,93

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		TFRS			FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelemiş Vergi Etkisi (c*0,2)
253.02.04	mekanik kantar	31.12.2009	232,00	15	2.530,00	168,67	-63,33	-12,67
253.02.05	mekanik kantar	29.06.2010	50,00	15	680,00	45,33	-4,67	-0,93
253.02.06	elektronik kantar	13.11.2002	0,00	15	500,00	33,33	33,33	6,67
253.02.07	elektronik kantar	24.08.2007	40,00	15	500,00	33,33	-6,67	-1,33
253.02.08	barkodlu terazi	26.11.2013	77,45	20	1.549,00	77,45	0,00	0,00
253.02.09	mekanik kantar	31.12.2012	1.350,00	15	13.500,00	900,00	-450,00	-90,00
253.02.10	elektrik sayacı	31.05.1994	0,00	30	150,00	5,00	5,00	1,00
253.02.11	nem (rutubet) ölçme cihazı	11.03.2008	276,00	15	2.500,00	166,67	-109,33	-21,87
253.02.13	saf su cihazı	31.05.2013	495,00	10	2.475,00	247,50	-247,50	-49,50
253.02.14	soğuk hava deposu (modüler tip)	31.10.2014	886,75	20	8.867,50	74,10	-812,65	-162,53
253.02.15	nem ölçme cihazı	13.05.2014	550,00	6	2.750,00	291,32	-258,68	-51,74
253.02.16	ön ocaklı stokerli yakma sistemi	31.07.2014	33.257,71	25	499.365,00	8.372,91	-24.884,80	-4.976,96
253.02.17	kömür analiz cihazı	30.06.2014	412,92	15	6.200,00	208,37	-204,55	-40,91
254	Taşıtlar		0,00		80.000,00	2.285,71	2.285,71	457,14
254.01	iveco kamyon	31.12.1992	0,00	35	80.000,00	2.285,71	2.285,71	457,14
255	Demirbaşlar		20.308,08		187.503,02	10.447,12	-9.860,96	-1.972,19
255.01	Döşeme Mefrüşat		2.608,59		35.800,40	1.260,14	-1.348,45	-269,69
255.01.01	ataturk büstü	31.12.1983	0,00	60	850,00	14,17	14,17	2,83
255.01.06	sabit merkez telsizi	30.09.1980	0,00	40	650,00	16,25	16,25	3,25
255.01.07	sabit merkez telsizi anteni	30.09.1980	0,00	40	200,00	5,00	5,00	1,00
255.01.11	klima (kantar)	18.10.2012	73,48	20	1.103,30	55,17	-18,32	-3,66
255.01.13	pencere tipi klima	29.05.2007	18,73	20	1.849,00	92,45	73,72	14,74
255.01.14	pencere tipi klima	29.05.2007	19,35	20	1.849,00	92,45	73,10	14,62
255.01.15	pencere tipi klima	29.05.2007	18,73	20	1.849,00	92,45	73,72	14,74
255.01.17	stor perde (müdür odası)	01.04.2013	260,00	10	1.300,00	130,00	-130,00	-26,00
255.01.18	fotokopi makinesi	26.11.2013	404,84	15	2.430,00	162,00	-242,84	-48,57
255.01.20	yüksek basınçlı yer yıkama	25.09.2012	149,94	10	1.050,00	105,00	-44,94	-8,99
255.01.21	vakumlu temizleyiciler	14.09.2011	285,00	10	2.300,00	230,00	-55,00	-11,00
255.01.23	karel ds 200 ıp telefon	05.06.2014	926,31	20	9.263,10	265,20	-661,11	-132,22
255.01.24	ısı eşanjörü	31.12.2014	452,21	25	11.107,00	0,00	-452,21	-90,44
255.02	Bilgisayar ve Yazıcılar		8.755,09		80.308,62	5.396,27	-3.358,82	-671,76
255.02.01	adsl modem cisco 837	31.12.2004	0,00	20	2.500,00	125,00	125,00	25,00
255.02.02	bölge güvenlik duvarı	01.11.2011	409,74	10	1.639,00	163,90	-245,84	-49,17
255.02.03	masa üstü bilgisayar fujitsu esprimo p500	31.12.2011	1.313,22	10	5.253,00	525,30	-787,92	-157,58
255.02.06	masaüstü bilgisayar hp dc 5700	30.11.2007	0,00	10	3.824,00	382,40	382,40	76,48
255.02.07	masaüstü bilgisayar hp dc 5800 micro tower	31.12.2005	0,00	10	5.036,97	503,70	503,70	100,74

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		Fayd. Ömür	TFRS		FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)		Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelemiş Vergi Etkisi (c*0,2)
255.02.08	masaüstü bilgisayar hp pavilion p6720 tr	17.11.2011	385,86	10	2.199,00	219,90	-165,96	-33,19
255.02.09	masaüstü bilgisayar hp copmaq pro 6300 micro tower	31.10.2012	1.600,00	10	8.796,00	879,60	-720,40	-144,08
255.02.10	masaüstü bilgisayar oem (muhtlf. toplama bilgisayar)	20.12.2011	252,63	10	1.500,00	150,00	-102,63	-20,53
255.02.11	sunucu dell poweredge 2800	25.12.2006	0,00	20	13.465,00	673,25	673,25	134,65
255.02.12	matris yazıcı epson dfx 8500	22.05.2001	0,00	15	4.125,00	275,00	275,00	55,00
255.02.13	matris yazıcı epson fx 2190	30.11.2007	0,00	15	1.298,00	86,53	86,53	17,31
255.02.14	lazer yazıcı lexmark e 340	25.12.2006	0,00	15	558,48	37,23	37,23	7,45
255.02.15	lazer yazıcı lexmark e 250 d	31.12.2008	0,00	15	699,00	46,60	46,60	9,32
255.02.16	lazer yazıcı lexmark e 260 d	31.12.2009	0,00	15	1.099,00	73,27	73,27	14,65
255.02.17	lazer yazıcı lexmark e 460 dn	31.12.2011	217,74	15	1.362,00	90,80	-126,94	-25,39
255.02.18	network lazer yazıcı lexmark t 650 dn	13.05.2011	524,08	15	2.421,58	161,44	-362,64	-72,53
255.02.19	switch cisco catalyst ws-c2960	25.12.2006	0,00	15	3.100,00	206,67	206,67	41,33
255.02.20	hub hp procurve hub 24	30.10.2000	0,00	20	3.250,00	162,50	162,50	32,50
255.02.21	doküman tarayıcı	31.12.2013	272,25	10	1.089,00	108,90	-163,35	-32,67
255.02.22	projeksiyon cihazı	17.06.2014	198,00	6	990,00	89,05	-108,95	-21,79
255.02.23	video kayıt cihazı	31.12.2014	1.417,40	10	7.087,00	0,00	-1.417,40	-283,48
255.02.24	all in one desktop asus et2020	31.10.2014	1.344,78	6	5.739,06	159,86	-1.184,92	-236,98
255.02.25	all in one desktop asus et2020	30.06.2014	499,80	6	1.999,19	167,97	-331,83	-66,37
255.02.26	lazer yazıcı lexmark	30.06.2014	87,69	6	350,74	29,47	-58,22	-11,64
255.02.27	xerox documante 3220	30.06.2014	231,90	6	927,60	77,94	-153,96	-30,79
255.03	Mobilyalar		7.451,97		41.290,00	2.455,43	-4.996,54	-999,31
255.03.04	işçi soyunma dolabı	30.04.2013	585,00	10	2.925,00	292,50	-292,50	-58,50
255.03.05	işçi soyunma dolabı	31.10.2011	455,00	10	2.275,00	227,50	-227,50	-45,50
255.03.06	işçi soyunma dolabı	26.11.2013	334,40	10	1.672,00	167,20	-167,20	-33,44
255.03.07	çelik raf (klasör dosya için)	31.07.2007	290,57	20	3.000,00	150,00	-140,57	-28,11
255.03.11	çalışma masası (koltuk)	31.05.2013	451,00	15	2.255,00	150,33	-300,67	-60,13
255.03.24	oturma grubu	31.05.2013	572,00	10	2.860,00	286,00	-286,00	-57,20
255.03.25	et kıyma makinesi	28.02.2010	175,00	15	2.000,00	133,33	-41,67	-8,33
255.03.26	personel servis tabakları	30.06.2013	297,00	20	1.485,00	74,25	-222,75	-44,55
255.03.27	su arıtma cihazı (oto ölçüm cihazı)	20.12.2011	530,00	20	2.850,00	142,50	-387,50	-77,50
255.03.28	krom çelik tencere	31.12.1995	0,00	25	1.158,00	46,32	46,32	9,26
255.03.29	yataklar	27.06.2014	300,00	8	1.500,00	96,06	-203,94	-40,79
255.03.30	dosya dolapları (ahşap)	30.10.2014	1.410,00	10	7.050,00	119,75	-1.290,25	-258,05
255.03.31	işçi soyunma dolabı	31.07.2014	322,00	10	1.610,00	67,49	-254,51	-50,90
255.03.32	işçi soyunma dolabı	31.08.2014	138,00	10	690,00	23,06	-114,94	-22,99
255.03.33	koltuk takımları	27.06.2014	400,00	10	2.000,00	102,47	-297,53	-59,51

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK		Fayd. Ömür	TFRS		FARKLAR	
		Aktife Giriş Tarihi	Yıllık Amort. (a)		Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	Geçmiş Yıl Kar/Zararı (b-a)=c	Ertelemiş Vergi Etkisi (c*0,2)
255.03.34	bazalar	27.06.2014	392,00	8	1.960,00	125,52	-266,48	-53,30
255.03.35	yemek masası	25.04.2014	200,00	15	1.000,00	45,66	-154,34	-30,87
255.03.36	yemek sandalyeleri	25.04.2014	600,00	10	3.000,00	205,48	-394,52	-78,90
255.04	Güvenlik ve Kontrol		1.492,43		30.104,00	1.335,28	-157,15	-31,43
255.04.02	kart basma saatleri	30.12.2005	310,51	15	2.950,00	196,67	-113,84	-22,77
255.04.03	personel devam kontrol sistemi	31.12.2007	45,49	15	655,00	43,67	-1,82	-0,36
255.04.04	yangın söndürme cihazları	31.12.2008	50,94	20	1.034,10	51,71	0,77	0,15
255.04.05	yangın söndürme cihazları	31.12.2008	5,65	20	114,90	5,75	0,09	0,02
255.04.07	yangın dolapları	31.12.2008	159,84	20	2.500,00	125,00	-34,84	-6,97
255.04.14	ışıklı totem tabela	29.12.2006	0,00	20	18.250,00	912,50	912,50	182,50
255.04.15	sabit kamera	31.12.2014	209,00	8	1.045,00	0,00	-209,00	-41,80
255.04.16	speed dome kamera	31.12.2014	711,00	8	3.555,00	0,00	-711,00	-142,20
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar		4.946,30		21.725,52	1.036,65	-3.909,65	-781,93
256.01	dış lastik 750/16	31.03.2014	1.002,00	4	2.004,00	377,47	-624,53	-124,91
256.02	plastik paletler (kuru çay...)	31.10.2014	3.944,30	5	19.721,52	659,19	-3.285,11	-657,02
	TOPLAM		233.056,06		13.652.162,01	188.516,65	-44.539,41	-8.907,88

Maddi duran varlıklarla ilgili açıklanması gereken bir diğer konu ise yeniden değerlendirme yapılması itibarıyla normalde işletmelinin binalarının içerisinde görülen ancak finansal durum tablosunda ayrıca görülmeyen arsa ve araziler hesabıdır. Bu hesapta bulunan rakamlar TFRS açısından amortismanına konu olmamaktadır. Bu nedenle bu varlıklar için oluşan farklar ancak bu fabrika alanı devredildiğinde mahsup edilebilir. Dolayısıyla bu hesapta yer alan tutarda 31.12.2014 yılı itibarıyla herhangi bir değişiklik olmamıştır.

Satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılan varlıklar için ertelen vergi durumu ve diğer bilgiler aşağıda Tablo 12’de gösterildiği gibidir.

Tablo 12: Durdurulan Faaliyetlerde Yer Alan Varlıkların 2014 Yılı Takibi

Varlık Adı	VUK			TFRS	484 Ertelenen Vergi Borcu [(b-a)*0,2]
	Eko. Ömür	Maliyet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Yıllık Amort. (b)	
Su Kuyusu*	15	17.920,00	1.192,12	0,00	-238,42
Yakıt Depolama Tankı* (20 Ton)	15	8.414,88	0,00	0,00	0,00
Skoç Tipi Buhar Kazanı 100 M3		92.770,00	0,00	0,00	0,00
Bacalı Tip Toz Toplama Sistemi*	20	125.786,47	6.321,33	0,00	-1.264,27
Yaş Çay Eleği*		3.679,24	0,00	0,00	0,00
Toplam			7.513,45		-1.502,69

Bilindiği üzere TFRS 5 satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan varlıklar standardı gereğince satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılan varlıklara amortisman uygulaması gerçekleştirilememektedir. Bu yüzden de VUK uygulamalarında maddi duran varlık olarak takip edilen varlıklar için ayrılan amortismanlar TFRS açısından ertelenen vergi borcuna sebep olmuştur. Tablo 12’de yer alan bilgilerden hareketle gerçekleştirilen kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2014				
697 Dur. Faal. Ert. Vergi Gideri		1.502,69		
484 Ertelenen Vergi Borcu			1.502,69	
/				

Maddi olmayan duran varlıklar, hesap grubunda yer alan varlıklar bir sonraki sayfada verilen Tablo 13’te yer almaktadır. 2014 yılı içerisinde envantere giren 3 tane diğer maddi olmayan duran varlık bulunmaktadır. Bu varlıklar Tablo 13’te “kahverengi” ile işaretlenmiştir. Bu varlıklara TFRS’ye göre günlük amortisman ayrılması gerektiği için 2014 yılında diğer rakamlar aynı olsa da geçici farklar oluşmaktadır.

Ertelen vergi varlığı/borcu sütununda bulunan varlıklardan “*negatif*” işaretli olup kırmızı ile gösterilenler ertelenmiş vergi borcunu, “*siyah*” renk ve “*pozitif*” sayı ile gösterilenler ise ertelenen vergi varlığını temsil etmektedir.

Tablo 13: Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2014 Tarihli Görünümü

Kodu	Duran Varlık Adı	VUK				TFRS			FARKLAR (b-a)=c	Ertelenen Vergi C*0,2
		Eko. Ömür	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Yıllık amort. (a)	Tahmini Değerler	Fayd. Ömür	Yıllık Amort. (b)		
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar									
267.09	windows server cal 2003		31.12.2008	189,00	0,00	250,00	10	25,00	25,00	5,00
267.13	windows pro 8 sngl opl nl	3	27.11.2013	498,76	166,24	498,76	8	62,35	-103,90	-20,78
267.14	windows server cal 2012 sngl opl nl	3	27.11.2013	214,84	71,61	214,84	8	26,86	-44,76	-8,95
267.15	office 2003 standart		25.12.2006	537,00	0,00	678,26	10	67,83	67,83	13,57
267.17	office 2003 standart sa...		25.12.2006	312,00	0,00	678,26	10	67,83	67,83	13,57
267.18	office 2007 standart		30.11.2007	1.064,00	0,00	1.064,00	10	106,40	106,40	21,28
267.19	office 2007 standart		30.11.2007	1.533,00	0,00	1.533,00	10	153,30	153,30	30,66
267.20	office std 2013 sngl opl nl	3	27.11.2013	1.664,36	554,73	1.664,36	10	166,44	-388,29	-77,66
267.22	system management cal 2003		31.12.2004	541,70	0,00	627,00	10	62,70	62,70	12,54
267.23	oracle veri tabanı (oracle10g)		31.12.2004	1.912,00	0,00	2.500,00	10	250,00	250,00	50,00
267.24	bölge güvenlik duvarı yazılım	3	01.11.2011	956,00	318,72	1.252,00	10	125,20	-193,52	-38,70
267.25	windows pro 8 sngl upgrd opl nl	3	31.08.2014	1.060,00	353,30	1.060,00	3	118,10	-235,20	-47,04
267.26	windows server cal 2012 sngl opl nl	3	31.08.2014	192,00	63,99	192,00	3	21,39	-42,60	-8,52
267.27	office std 2013 sngl opl nl	3	31.08.2014	2.108,00	702,60	2.108,00	3	234,86	-467,74	-93,55
	TOLAM			12.782,66	2.231,19	14.320,48		1.488,24	-742,95	-148,59

Tablo 13'te yer alan bilgiler doğrultusunda birikmiş amortisman ve buna ait ertelenen vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

	31.12.2014			
730 Genel Üretim Giderleri		1.488,24		
268 Birikmiş Amortismanlar			1.488,24	
/				
	31.12.2014			
693 Sür. Faal. Ert. Vergi Gideri		148,59		
484 Ertelenen Vergi Borcu			148,59	
/				

İşletmenin kaynaklarını oluşturan kalemlerin 2014 itibariyle değerlendirilmesi;

Ticari borçlar hesap grubunda bulunan tutarın (18.585,57 TL), alınan depozito ve teminatlar (3.055 TL) ve diğer ticari borçlar (15.530,57 TL) hesaplarından oluşmaktadır. Bu hesaplarda bulunan tutarların ihtivası gereği VUK ve TFRS açısından bir farklılık oluşturmadığı bir önceki kısımda açıklanmıştır.

Diğer borçlar hesap grubu (290.707,25 TL), diğer çeşitli borçlar hesabından oluşmaktadır. Bu hesabın ihtivası TFRS ile VUK açısından bir farklılık oluşturmamaktadır.

Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler hesap grubu (358.848,09 TL); ödenecek vergi ve fonlar (148.549,93), ve ödenecek sosyal güvenlik kesintileri (210.298,16) hesaplarında oluşmaktadır. Bu hesaplar açısından TFRS ve VUK açısından herhangi bir değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılığı bulunmamaktadır.

Gelecek aylara ait gelir ve gider tahakkukları hesap grubu (110.612,51 TL), gider tahakkuklarından oluşmaktadır. Bu hesap açısından TFRS ve VUK için bir değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılığı bulunmamaktadır.

Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubunda (11.364.297,09 TL), merkez şube cari hesabı bulunmaktadır. Bu hesap ve içeriği önceki kısımlarda açıklanmıştır.

Araklı çay fabrikasının hesaplarında **uzun vadeli yabancı kaynak olarak sadece** kıdem tazminatları bulunmaktadır. Bu hesap açısından bir değerlendirmelere yapılacak olunursa geçen yıl ki uygulamalara devam edilecektir.

	31.12.2014		
730 Genel Üretim Giderleri	258.749,48		
780 Finansman Giderleri	166.777,46		
586 Aktüeryal Kayıp ve Kazançlar (-)	115.193,11		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı			540.720,05
/			

. VUK uygulamalarında ne finansman maliyeti ne de aktüeryal kayıp kazanç rakamları hesaplanmaktadır. Sadece kanun koyucunun belirlediği oranlar üzerinden kıdem tazminatı hesaplamaları yapılmaktadır. Bulunan rakamlar ise sadece çalışanın işten ayrılması durumunda ödendiği zaman kanunen kabul edilen gider niteliğinde olmuştur.

Tablo 14: 31.12.2014 Tarihli Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Bilgiler

Kurum No:	Kurum giriş tarihi	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti [(emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı) / (1+iskonto oranı)^(emekliliğe kalan yıl sayısı)]	Faiz maliyeti (bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmamış fayda planının net bu günkü değeri*bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı)	Aktüeryal kazanç / kayıp (kazanılmış fayda planının net bu günkü değerindeki artış-cari dönem hizmet maliyeti-faiz maliyeti)	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1880	21.7.1998	2.592,86	2.848,30	37.668,03	2.055,00	2.376,65	1.922,94	0,0785	0,1676	0,0481	0,0806
1873	17.7.1998	2.657,46	2.919,26	38.624,72	2.105,79	2.439,01	1.970,91	0,0785	0,1676	0,0481	0,0806
1924	24.8.1998	2.598,42	2.854,40	37.597,02	2.062,80	2.355,67	1.926,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0800
1926	31.8.1998	2.629,30	2.888,32	38.012,09	2.088,02	2.378,25	1.949,23	0,0785	0,1676	0,0481	0,0799
1864	15.7.1998	2.655,55	2.917,16	38.605,93	2.104,07	2.438,82	1.969,52	0,0785	0,1676	0,0481	0,0807
1996	17.7.1998	2.592,87	2.848,31	37.685,90	2.054,61	2.379,73	1.923,01	0,0785	0,1676	0,0481	0,0806
1856	10.7.1998	2.642,72	2.903,07	38.442,04	2.093,40	2.430,96	1.960,07	0,0785	0,1676	0,0481	0,0808
1952	12.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.220,15	1.752,88	1.586,00	528,34	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1516	13.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.218,24	1.752,95	1.585,72	528,49	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1862	14.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.466,48	1.681,42	829,69	583,65	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1757	13.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.218,24	1.752,95	1.585,72	528,49	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1616	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1965	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1625	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1676	19.8.1989	2.642,72	3.503,22	30.028,63	1.760,38	1.559,05	542,36	0,0785	0,1676	0,0481	0,0598
1633	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1609	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1959	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1960	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1975	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1653	29.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.660,86	1.743,84	1.283,04	689,16	0,0785	0,1676	0,0481	0,0533
1954	21.7.1992	2.642,72	3.671,73	27.613,54	1.745,53	1.277,89	687,96	0,0785	0,1676	0,0481	0,0532
1888	24.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.439,93	1.682,23	827,80	582,79	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1527	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1985	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1917	15.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.381,36	1.684,01	823,63	580,91	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1989	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1639	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534

Kurum No:	Kurum giriş tarih	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti [(emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı) / (1+iskonto oran)^(emekliliğe kalan yıl sayısı)]	Faiz maliyeti (bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmamış fayda planının net bu günkü değeri*bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı)	Aktüeryal kazanç / kayıp (kazanılmış fayda planının net bu günkü değerindeki artış-cari dönem hizmet maliyeti-faiz maliyeti)	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1585	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1738	23.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.199,04	1.753,71	1.582,99	529,94	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1708	14.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.216,32	1.753,03	1.585,45	528,63	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1936	11.8.1992	2.642,72	3.671,73	27.568,21	1.747,14	1.272,99	686,80	0,0785	0,1676	0,0481	0,0531
1829	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1699	13.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.218,24	1.752,95	1.585,72	528,49	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1543	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1638	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1840	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1969	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1613	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1870	16.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.461,18	1.681,58	829,32	583,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1981	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1887	24.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.439,93	1.682,23	827,80	582,79	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1885	23.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.442,59	1.682,15	827,99	582,88	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1567	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1599	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1979	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1877	17.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.458,52	1.681,67	829,13	583,39	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1704	27.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.191,36	1.754,02	1.581,90	530,52	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1838	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1565	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1832	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1839	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1835	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1808	23.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.199,04	1.753,71	1.582,99	529,94	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1971	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1773	22.7.1992	2.642,72	3.671,73	27.611,39	1.745,61	1.277,66	687,91	0,0785	0,1676	0,0481	0,0532
1825	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1698	19.8.1989	2.642,72	3.503,22	30.028,63	1.760,38	1.559,05	542,36	0,0785	0,1676	0,0481	0,0598
1819	1.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.580,19	1.677,94	837,86	587,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422

Kurum No:	Kurum giriş tarih	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti [(emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı) / (1+iskonto oran)^(emekliliğe kalan yıl sayısı)]	Faiz maliyeti (bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmamış fayda planının net bu günkü değeri*bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı)	Aktüeryal kazanç / kayıp (kazanılmış fayda planının net bu günkü değerindeki artış-cari dönem hizmet maliyeti-faiz maliyeti)	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1899	7.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.402,68	1.683,37	825,15	581,59	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1566	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1974	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1571	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1572	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1545	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1846	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1916	15.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.381,36	1.684,01	823,63	580,91	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1967	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1902	7.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.402,68	1.683,37	825,15	581,59	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1890	29.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.426,64	1.682,64	826,85	582,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1901	7.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.402,68	1.683,37	825,15	581,59	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1797	15.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.214,40	1.753,10	1.585,18	528,78	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1549	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1814	12.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.220,15	1.752,88	1.586,00	528,34	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1621	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1667	21.7.1992	2.642,72	3.671,73	27.613,54	1.745,53	1.277,89	687,96	0,0785	0,1676	0,0481	0,0532
1645	27.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.665,15	1.743,69	1.283,50	689,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1532	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1849	9.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.479,75	1.681,02	830,64	584,07	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1517	1.1.1989	2.642,72	3.503,22	30.468,20	1.742,88	1.621,98	508,60	0,0785	0,1676	0,0481	0,0613
1947	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1557	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1962	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1898	7.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.402,68	1.683,37	825,15	581,59	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1911	12.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.389,36	1.683,77	824,20	581,16	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1830	1.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.580,19	1.677,94	837,86	587,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1966	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1542	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1963	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1827	1.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.580,19	1.677,94	837,86	587,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422

Kurum No:	Kurum giriş tarih	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti [(emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı) / (1+iskonto oran)^(emekliliğe kalan yıl sayısı)]	Faiz maliyeti (bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmamış fayda planının net bu günkü değeri*bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı)	Aktüeryal kazanç / kayıp (kazanılmış fayda planının net bu günkü değerindeki artış-cari dönem hizmet maliyeti-faiz maliyeti)	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1637	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1604	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1537	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1761	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1958	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1652	29.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.660,86	1.743,84	1.283,04	689,16	0,0785	0,1676	0,0481	0,0533
1610	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1903	7.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.402,68	1.683,37	825,15	581,59	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1826	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1538	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1999	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
2001	25.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.669,44	1.743,54	1.283,97	689,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
2002	22.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.200,96	1.753,64	1.583,27	529,79	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1998	27.5.2005	2.642,72	5.101,40	15.495,59	1.648,98	421,43	730,80	0,0785	0,1676	0,0481	0,0319
2000	26.5.2007	2.642,72	5.346,78	12.944,89	1.659,47	317,32	675,24	0,0785	0,1676	0,0481	0,0295
1857	10.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.477,10	1.681,10	830,45	583,99	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1942	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1957	27.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.816,07	1.662,12	312,58	669,35	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1945	10.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.701,57	1.742,38	1.287,48	690,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1986	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1805	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1837	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1918	17.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.376,02	1.684,17	823,26	580,73	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1627	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1922	19.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.370,69	1.684,34	822,88	580,56	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1650	27.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.665,15	1.743,69	1.283,50	689,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1692	22.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.200,96	1.753,64	1.583,27	529,79	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1881	23.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.442,59	1.682,15	827,99	582,88	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1904	8.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.400,02	1.683,45	824,96	581,51	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1995	28.5.2005	2.642,72	5.101,40	15.491,96	1.649,06	421,27	730,66	0,0785	0,1676	0,0481	0,0319
1818	1.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.580,19	1.677,94	837,86	587,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422

Kurum No:	Kurum giriş tarih	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti [(emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı) / (1+iskonto oran)^(emekliliğe kalan yıl sayısı)]	Faiz maliyeti (bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmamış fayda planının net bu günkü değeri*bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı)	Aktüeryal kazanç / kayıp (kazanılmış fayda planının net bu günkü değerindeki artış-cari dönem hizmet maliyeti-faiz maliyeti)	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1933	3.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.574,92	1.678,10	837,48	587,10	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1984	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1912	13.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.386,69	1.683,85	824,01	581,08	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1943	24.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.197,12	1.753,79	1.582,72	530,08	0,0785	0,1676	0,0481	0,0603
1622	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1535	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1908	11.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.392,02	1.683,69	824,39	581,25	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1972	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1980	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1777	11.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.699,44	1.742,46	1.287,25	690,12	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1851	10.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.477,10	1.681,10	830,45	583,99	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1694	13.5.1989	2.642,72	3.503,22	30.218,24	1.752,95	1.585,72	528,49	0,0785	0,1676	0,0481	0,0604
1914	14.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.384,03	1.683,93	823,82	580,99	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1843	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1990	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1895	3.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.413,33	1.683,04	825,91	581,94	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1982	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1976	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1842	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1540	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1824	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1546	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1994	30.5.2005	2.642,72	5.101,40	15.484,68	1.649,23	420,96	730,37	0,0785	0,1676	0,0481	0,0319
1844	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1935	1.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.580,19	1.677,94	837,86	587,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
1896	6.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.405,34	1.683,28	825,34	581,68	0,0785	0,1676	0,0481	0,0419
1544	16.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.688,73	1.742,84	1.286,08	689,86	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1804	6.6.1989	2.642,72	3.503,22	30.172,12	1.754,78	1.579,17	531,96	0,0785	0,1676	0,0481	0,0602
1941	10.8.1998	2.642,72	4.227,45	22.394,69	1.683,61	824,58	581,34	0,0785	0,1676	0,0481	0,0418
1938	21.7.1992	2.642,72	3.671,73	27.613,54	1.745,53	1.277,89	687,96	0,0785	0,1676	0,0481	0,0532
1852	10.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.477,10	1.681,10	830,45	583,99	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420

Kurum No:	Kurum giriş tarihi	2014 yılı en son brüt ücretler	Emeklilik döneminde tahmin edilen bir aylık kıdem taz. Tutarı	NBD (kazanılmış fayda planı)	Cari dönem hizmet maliyeti	Faiz maliyeti)	Aktüeryal kazanç / kayıp	Enflasyon oranı (%)	Faiz oranları	Reel maaş artış oranı (%)	İskonto oranı (%)
1991	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1869	16.7.1998	2.642,72	4.227,45	22.461,18	1.681,58	829,32	583,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0420
1611	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1988	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1970	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1605	24.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.671,58	1.743,46	1.284,21	689,43	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1648	27.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.665,15	1.743,69	1.283,50	689,27	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1591	23.6.1992	2.642,72	3.671,73	27.673,73	1.743,38	1.284,44	689,48	0,0785	0,1676	0,0481	0,0534
1968	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1987	26.6.2007	2.642,72	5.346,78	12.820,10	1.662,04	312,73	669,54	0,0785	0,1676	0,0481	0,0294
1823	2.6.1998	2.642,72	4.227,45	22.577,56	1.678,02	837,67	587,18	0,0785	0,1676	0,0481	0,0422
Toplam					280.676,52	166.777,46	112.257,32				

Tablo 14'te faiz maliyetinin ve aktüeryal kayıp kazanç sütunları toplamlarının pozitif sayılar olarak çıkmış olması bunların zarar anlamına geldiğini göstermektedir. Yani geçen yıldan devam eden uygulamaların işletme adına daha maliyetli olduğunu göstermektedir. Bu sayıların durumunu değiştiren faktörleri faiz oranı, enflasyon oranı, ıskonto oranı gibi çok değişkenlidir.

31.12.2014			
284	Ertelenmiş Vergi Varlığı	108.144,01	
694	Sür. Faal. Ert. Vergi Geliri		85.105,39
574	Öz Kay. Muh. Ert. Vergi Geliri		23.038,62
	/		

Yapılan kayıtlarda ertelenmiş vergi etkisinin öz kaynak ve kar/zararda ayrı olarak takip edilmesinin sebebi, TMS 19'a göre sadece öz kaynaklarda takip edilebilen aktüeryal kayıp kazançların vergi etkisinin de sadece öz kaynaklarda takip edilmesi gereğindedir. Önceki yıllarda koridor yaklaşımı uygulaması kullanılmaktaydı ve bu uygulamaya göre bazı durumlarda aktüeryal kayıp kazançlar kar zararda izlenebilmekteydi.

Aşağıda Tablo 15’te 2014 döneminde gerçekleşen işlemler sonucunda düzenlenen özet finansal durum tablosu sunulmaktadır.

Tablo 15: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2014 Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosu

	Not	31.12.2014	31.12.2013
I-DÖNEN VARLIKLAR		8.837.179,20	14.395.874,60
A-Nakit ve Nakit Benzerleri	<u>1</u>	3.707,49	21.534,18
B-Diğer Alacaklar	<u>2</u>	11.773,08	9.625,29
C-Stoklar	<u>3</u>	8.745.297,15	14.308.024,39
D-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	<u>4</u>	76.401,48	56.690,74
II-DURAN VARLIKLAR		18.445.516,82	17.829.366,43
E-Maddi Duran Varlıklar	<u>5</u>	18.332.712,21	17.720.930,58
F-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>6</u>	8.582,58	4.213,82
G-Diğer Duran Varlıklar	<u>7</u>	104.222,03	104.222,03
AKTİF(VARLIK) TOPLAMI		27.282.696,02	32.225.241,02
NAZIM HESAPLAR		133.336,09	74.451,12
GENEL TOPLAM		27.416.032,11	32.299.692,15
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		12.143.050,51	18.146.775,64
A-Ticari Borçlar	<u>8</u>	18.585,57	11.665,78
B-Diğer Borçlar	<u>9</u>	290.707,25	14.453,85
C-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	<u>10</u>	358.848,09	399.524,98
D-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar	<u>11</u>	110.612,51	777.651,20
E-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	<u>12</u>	11.364.297,09	16.943.479,83
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		6.183.955,10	5.740.819,90
F-Borç ve Gider Karşılıkları	<u>13</u>	6.183.955,10	5.740.819,90
V-ÖZ KAYNAKLAR		8.955.690,41	8.337.645,49
G-Geçmiş Yıllar Karları	<u>14</u>	12.666.463,17	12.141.699,68
H-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	<u>15</u>	-2.594.112,46	-2.478.919,35
I-Dönem Net Karı/Zararı (-)	<u>16</u>	-1.116.660,30	-1.325.134,84
PASİF (KAYNAK) TOPLAMI		27.282.696,02	32.225.241,03
NAZIM HESAPLAR		133.336,09	74.451,12
GENEL TOPLAM		27.416.032,11	32.299.692,15

Tablo 15’e göre işletmenin dönenen varlıkları 31.12.2013 tarihinde 14.395.874,60 TL iken 31.12.2014 tarihinde 8.837.179,20 TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu azalışın en önemli sebebi stoklar hesap grubunda yer alan mamul stoklarındaki azalmadır. İşletmenin stoklarındaki azalışın çeşitli sebepleri olabilir. Örneğin; merkezden alınan kararla ÇAYKUR işletmesinde bulunan ve önceki yıllardan kalan stokların elden çıkarılması

düşüncesi, 2014 yılı içerisinde toplam üretim miktarındaki azalma ya da işletmenin toplam satışlarının önemli oranda artması gibi.

İşletmenin duran varlıklarında yaklaşık 800.000,00 TL’lik bir artış gerçekleşmiştir. Bu durumun ortaya çıkmasında 2014 yılı içerisinde edinilen duran varlıklar ve VUK açısından ödenmediği müddetçe gider olarak vergi matrahından indirilemeyen kıdem tazminatı karşılıklarının standartlara göre indirilebilmesi nedeniyle oluşan ertelenen vergi varlığı etkili olmuştur.

Finansal durum tablosunun pasif kısmında kısa vadeli yabancı kaynaklardaki azalışın en temel nedeni işletmenin merkez/şube cari hesabındaki azalmadır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar ise kıdem 2014 yılı sonunda eklenen kıdem taminatı söz konusudur.

Son olarak öz kaynaklar 31.12.2014 tarihindeki değerlerle hemen hemen aynı seyretmiştir.

Tablo 16: 2014 Dönemi Ertelenen Vergi Hesaplarının Görünümü

284 Ertelenen Vergi Varlığı		484 Ertelenen Vergi Borcu	
Borç	Alacak	Borç	Alacak
108.144,01			8.907,88
			1.502,69
			148,59
<u>108.144,01</u>			<u>10.559,16</u>

Dönem içerisinde 108.144,01 TL ertelenen vergi varlığı gerçekleşirken 10.559,16 TL ertelenen vergi borcu gerçekleşmiştir. Bu durumda net ertelenen vergi varlığı dönem içinde 97.584,85 TL olarak gerçekleşmiş olur. Ancak önceki dönemlerde bu hesapların durumu da önemlidir. 2.428.339,93 TL ertelenen vergi borcu finansal durum tablosunda bulunmaktadır. Dolayısıyla 31.12.2014 tarihindeki ertelenen vergi borcu 2.330.755,08 (2.428.339,93-97.584,85) TL olarak sunulmuştur.

Tablo 17: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2014 Tarihli Dipnot Tablosu

Hesaplar ve Notlar	31.12.2014	31.12.2013
Not 1: Nakit ve Nakit Benzerleri		
Bankalar	3.707,49	21.534,18
Not 2: Diğer Alacaklar		
Personelden Alacaklar	4645,09	515,52
Diğer Çeşitli Alacaklar	7.127,99	9.109,77
Not 3: Stoklar		
İlk Madde Malzeme	252.848,59	167.828,39
Mamuller	8.492.448,56	14.140.196,00
Not 4: Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
Gelecek Aylara Ait Giderler	76.401,48	56.690,74
Not 5: Maddi Duran Varlıklar		
Arazi ve Arsalar	10.169.424,00	10.169.424,00
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	24.750,00	24.750,00
Binalar Hesabı	9.804.169,67	9.665.620,00
Tesis Makina ve Cihazlar Hesabı	3.534.013,80	2.946.388,28
Taşıtlar Hesabı	80.000,00	80.000,00
Demirbaşlar Hesabı	187.503,02	126.629,33
Diğer Maddi Duran Varlıklar	21.725,52	
Birikmiş Amortismanlar (-)	5.488.873,80	5.300.357,15
Yapılmakta Olan Yatırımlar		8.476,11
Not 6: Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	14.320,48	8.463,48
Birikmiş Amortismanlar (-)	5.737,90	4.249,66
Not 7: Diğer Duran Varlıklar		
Durdurulan Faaliyetler	104.222,03	104.222,03
Not 8: Ticari Borçlar		
Alınan Depozito ve Teminatlar	3.055,00	2.310,00
Diğer Ticari Borçlar	15.530,57	9.355,78
Not 9: Diğer Borçlar		
Diğer Çeşitli Borçlar	290.707,25	14.453,85
Not 10: Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
Ödenecek Vergi ve Fonlar	148.549,93	153.922,47
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	210.298,16	245.602,51
Not 11: Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
Gider Tahakkukları	110.612,51	777.651,20
Not 12: Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Merkez/Şube Cari Hesabı	11.364.297,09	16.943.479,83
Not 13: Borç ve Gider Karşılıkları		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	3.853.200,02	3.312.479,97
Ertelenen Vergi Borcu	2.330.755,08	2.428.339,93
Not 14: Geçmiş Yıllar Karları		
Öz Kay. Muh. Ert. Vergi Gelir Etkisi	23.038,62	
TFRS İlk Geçiş Farkı Karları	12.643.424,55	12.141.699,68
Not 15: Geçmiş Yıllar Zararları (-)		
Geçmiş Yıl Zararları (-)	50.579,42	50.579,42
Aktüeryal Kayıp/Kazançlar (-)	115.193,11	
İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)	2.428.339,93	2.428.339,93
Not 16: Dönem Net Karı/Zararı (-)		
Dönem Net Zararı (-)	1.116.660,30	1.325.134,84

3.10.31.12.2015 (veya 01.01.2016) Tarihli TFRS Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

İşlemler 31.12.2014 finansal durum tablosunun hazırlanmasında olduğu gibi gerekmedikçe açıklama yapılmaksızın özetlenecektir.

Nakit ve nakit benzerleri işletme açısından sadece bankalar olarak değerlendirilebilir. 31.12.2015 tarihinde bankalar hesabında 9.119,35.- TL bulunmaktadır. Bu hesap vade içermediği ve sadece TL cinsinden ifade edildiği için TFRS ve VUK açısından farklılıklara sebep olmamaktadır.

Diğer alacaklar hesap grubunda bulunan 7.910,91.- TL; personelden alacaklar (1.216,23 TL) , diğer çeşitli alacaklar (6.694,68.- TL) ve şüpheli diğer alacaklar (36.937,96 TL) ile bu alacağa ait karşılıktan oluşmaktadır. Personelden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklar hesabında bulunan tutarların hangi kalemlerden oluştuğu ve bunların ihtivası 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosunun düzenlenmesi sırasında açıklanmıştır. Diğer taraftan şüpheli diğer alacaklar ve karşılığı hesapları TFRS açısından finansal durum tablosunda gösterilmeyecek kalem olduğundan bilançodan çıkarılmıştır.

Stoklar hesap grubu ilk madde malzeme (226.116,82.- TL) ve mamuller (13.276.387,34.- TL) hesaplarından oluşmaktadır. Stoklar hesabı ve içeriği 2013 yılı tablosu düzenlenirken açıklanmıştır.

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap grubunda gelecek aylara ait giderler (67.027,20.- TL) bulunmaktadır. Bu hesap için 2013 tarihinde yapılan açıklamalar aynı şekilde geçerli olacaktır.

Maddi duran varlıklar hesap gurubu aşağıda Tablo 18’de gösterildiği üzere TMS/TFRS uygulamalarına göre düzenlenmeye devam edilmiştir. Tablo 18 incelendiğinde maddi duran varlıkların toplam değerinde artış olduğu görülmektedir. Bunun sebebi “kahverengi” kutucuklarda gösterilmekte olan 2015 yılı içerisinde elde edilen varlıklardır. Yeni alınan varlıkların TMS’ye göre kıst amortisman yöntemi ile değerlendirilmesinden dolayı toplam ertelenen vergi borcu önemli düzeyde artış göstermiştir. Tablo 18’de ertelenen vergi varlığı/borcu sütununda gösterilen öğelerden “eksi” işaretli ve “kırmızı” ile gösterilenler ertelenen vergi borcunu temsil etmektedir. Bunun dışında renklerin ve karakterlerin içerdiği anlamlar önceki uygulamalarda anlatılanlarla aynıdır.

Tablo 18: 31.12.2015 Tarihli Araklı Çay Fabrikası Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırmalı Görünümü

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malitet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
251	Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri		576.350,49	11.338,78		24.750,00	412,50	-2.185,26
251.01	su kulesi	31.12.1975	566.939,11	11.338,78	60	14.750,00	245,83	-2.218,59
251.02	su kuyusu*	31.12.2008	17.920,00	1.192,12	60	14.000,00	0,00	-238,42
251.03	yakıt depolama tankı* (20 ton)	31.12.1977	8.414,88	0,00	60	10.000,00	0,00	0,00
251.04	yakıt depolama tankı (10 ton)	31.12.1977	9.411,38	0,00	60	10.000,00	166,67	33,33
252	Binalar		6.862.336,50	138.905,33		9.852.319,67	102.198,19	-7.341,43
252.01	İdari Binalar							
252.01.01	işletme idare binaları	31.12.1979	1.778.323,77	35.566,48	100	1.935.050,00	19.350,50	-3.243,20
252.02	Fabrika Binaları							
252.02.01	traf soldurma binaları	20.09.1979	204.722,39	4.094,45	100	2.057.330,00	20.573,30	3.295,77
252.02.02	fırın binası	31.12.1982	310.553,02	6.211,06	100	1.843.750,00	18.437,50	2.445,29
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.12.2015	48.150,00	80,25	25	48.150,00	0,00	-16,05
252.02.03	tasnif binaları	31.12.1982	741.338,24	14.826,77	100	719.800,00	7.198,00	-1.525,75
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.12.2014	138.549,67	5.541,99	25	138.549,67	5.541,99	-0,00
252.02.04	kazan dairesi	30.03.1989	38.299,19	765,98	100	322.760,00	3.227,60	492,32
252.02.05	kantar binaları (60...)	31.12.1989	20.657,79	413,15	100	9.990,00	99,90	-62,65
252.02.07	kuvvet santrali	31.12.1989	511.122,29	10.222,44	100	170.510,00	1.705,10	-1.703,47
252.02.08	dizel jeneratör	31.12.1975	129.175,52	2.583,51	100	118.000,00	1.180,00	-280,70
252.02.09	beton baca	30.03.1989	74.105,55	1.482,11	100	28.910,00	289,10	-238,60
252.03	Ambar Binaları							
252.03.01	kuru çay ambar binaları	31.12.1981	509.578,30	10.191,56	100	421.430,00	4.214,30	-1.195,45
252.03.02	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	77.646,87	1.552,94	100	284.530,00	2.845,30	258,47
252.03.03	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	481.422,28	9.628,44	100	387.760,00	3.877,60	-1.150,17
252.03.04	kuru çay ambar binaları	31.12.1979	884.416,71	17.688,33	100	490.990,00	4.909,90	-2.555,69
252.04	Lojman Binaları							
252.04.01	lojman binaları	31.12.1979	295.294,22	5.905,89	100	125.080,00	1.250,80	-931,02
252.04.02	lojman binaları	31.12.1979	295.294,22	5.905,89	100	119.770,00	1.197,70	-941,64
252.05	Bekçi Binaları							
252.05.01	bekçi kulübeleri	31.12.1975	11.482,21	0,00	100	15.000,00	150,00	30,00
252.06	Bakım Onarım ve Diğer Binalar							
252.06.01	garaj binası	31.12.1979	65.664,35	1.313,29	100	79.650,00	796,50	-103,36
253	Tesis, Makina ve Cihazlar		3.832.356,34	72.882,52		3.735.470,89	96.665,52	4.756,60
253.01	Makinalar		3.235.522,91	26.617,28		3.126.775,39	72.497,13	9.175,97

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malîyet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
253.01.01	kaynak makinesi	31.12.1984	404,60	0,00	40	680,00	17,00	3,40
253.01.02	çanta kaynak makinesi	31.07.2011	1.400,00	279,99	20	1.400,00	70,00	-42,00
253.01.03	profil kesme makinesi	13.02.2008	1.220,00	195,19	15	1.220,00	81,33	-22,77
253.01.04	münferit pompan panosu	30.09.1984	1.775,22	0,00	50	2.250,00	45,00	9,00
253.01.05	güç kaynağı mge extreme 9kwat	29.12.2006	5.831,00	0,00	30	4.054,90	135,16	27,03
253.01.06	gerilim trafosu (15/0,1)	11.07.1988	18.737,55	0,00	50	18.700,00	374,00	74,80
253.01.11	pistonlu hava kompresörü	13.04.2007	2.100,00	210,00	20	2.300,00	115,00	-19,00
253.01.12	santrifüj pompa	31.12.1984	4.636,16	0,00	40	4.688,00	117,20	23,44
253.01.13	santrifüj pompa	31.12.1984	2.897,65	0,00	40	2.930,00	73,25	14,65
253.01.14	santrifüj pompa	30.04.1994	573,71	0,00	40	586,00	14,65	2,93
253.01.15	santrifüj pompa	31.12.1982	250,99	0,00	40	375,00	9,38	1,88
253.01.16	santrifüj pompa	27.10.2005	547,75	32,64	40	586,00	14,65	-3,60
253.01.17	kuru rotorlu sirkülasyon	31.12.1982	250,99	0,00	44	257,00	5,84	1,17
253.01.18	dizel jeneratör 60 (hp)	31.12.1976	64.795,34	0,00	45	51.904,90	1.153,44	230,69
253.01.19	kırıcı delici 7 kg (hilti)	28.05.2013	975,00	195,00	15	975,00	65,00	-26,00
253.01.20	münferit kompan. panosu	31.12.1982	2.264,80	0,00	45	2.650,41	58,90	11,78
253.01.21	münferit kompan. panosu	31.05.1987	6.989,71	0,00	45	8.180,42	181,79	36,36
253.01.22	münferit kompan. panosu	31.12.2007	633,00	22,45	45	740,83	16,46	-1,20
253.01.23	münferit kompan. panosu	31.12.2011	4.148,73	414,88	45	4.855,47	107,90	-61,40
253.01.24	münferit kompan. panosu	30.09.1984	1.775,22	0,00	45	2.077,63	46,17	9,23
253.01.25	münferit kompan. panosu	07.08.2008	1.825,97	109,56	45	2.137,03	47,49	-12,41
	ö. ve f. arttırıcı giderler	30.12.2011	169,43	12,40	15	198,29	13,22	0,16
253.01.26	münferit kompan. panosu	31.05.1994	10.251,10	0,00	45	11.997,39	266,61	53,32
253.01.27	katı kakıtlı skoç tipi buhar kazanı 100 m3	30.05.1989	92.770,00	0,00	30	75.000,00	0,00	0,00
253.01.28	katı kakıtlı skoç tipi buhar kazanı 100 m4	31.05.1989	23.192,50	0,00	30	75.000,00	2.500,00	500,00
253.01.29	tamburlu kırıcı 60 cm	13.08.2014	3.600,00	239,76	30	3.600,00	120,00	-23,95
253.01.30	Baca gazı filtre sistemi (hopa)	01.05.2014	4.500,00	421,87	16	4.500,00	281,25	-28,12
253.01.31	bacalı tip toz toplama sistemi*	26.05.2008	125.786,47	6.321,33	20	100.000,00	0,00	-1.264,27
253.01.32	elektrik tesisatı	31.12.2012	345,12	22,99	30	345,12	11,50	-2,30
253.01.33	hareketli soldurma ünitesi (kontinü sistem)	18.03.1999	219.976,36	0,00	35	427.000,00	12.200,00	2.440,00
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.10.2015	1.315,53	19,05	10	1.315,53	21,99	0,59
253.01.34	fermantasyon üniteleri	18.03.1999	63.672,60	2.546,89	35	92.356,00	2.638,74	18,37
253.01.35	kıvrırma makinesi (düz)	31.12.1973	381.404,88	0,00	48	320.000,00	6.666,67	1.333,33
253.01.36	kıvrırma makinesi (düz)	31.12.1975	2.100,50	0,00	50	80.000,00	1.600,00	320,00
253.01.37	kıvrırma makinesi (düz)	31.12.1981	80.546,08	0,00	44	320.000,00	7.272,73	1.454,55
253.01.38	kıvrırma makinesi (presli)	31.12.1973	283.194,84	0,00	48	540.000,00	11.250,00	2.250,00

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malilet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
253.01.39	kıvırma makinesi (presli)	31.12.1973	47.675,61	0,00	48	45.000,00	937,50	187,50
253.01.40	kıvırma makinesi (presli)	30.04.1981	24.331,62	0,00	44	45.000,00	1.022,73	204,55
253.01.41	rotervan makinesi	31.12.1996	18.209,16	0,00	40	80.000,00	2.000,00	400,00
253.01.42	rotervan makinesi	22.05.2001	2.869,91	172,20	40	40.000,00	1.000,00	165,56
253.01.44	yaş çay eleği*	31.12.1988	3.679,24	0,00	40	5.000,00	0,00	0,00
253.01.45	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1973	987.131,94	0,00	60	360.000,00	6.000,00	1.200,00
253.01.46	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1973	164.521,98	0,00	60	60.000,00	1.000,00	200,00
253.01.47	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1988	171.484,45	0,00	60	60.000,00	1.000,00	200,00
253.01.48	çay kurutma fırını (15 ton/gün kapasiteli)	31.12.1994	165.926,56	0,00	60	60.000,00	1.000,00	200,00
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.10.2015	1.022,06	15,33	5	1.022,06	34,16	3,77
253.01.49	kırıcı tambur (kuru çay öğütücü)	31.12.1995	979,35	0,00	30	2.000,00	66,67	13,33
253.01.50	çöp ayırma makinesi (m...)	31.12.1982	93,70	0,00	35	14.000,00	400,00	80,00
253.01.51	çöp ayırma makinesi (m...)	31.12.1973	584,10	0,00	45	21.000,00	466,67	93,33
253.01.52	midfilton eleği (küçük)	25.12.2012	2.425,72	161,55	20	4.900,00	245,00	16,69
253.01.53	pakka eleği (tasnif ma...)	31.12.1978	52.663,45	0,00	40	39.000,00	975,00	195,00
253.01.54	pakka eleği (tasnif ma...)	31.12.1978	10.641,77	0,00	40	7.800,00	195,00	39,00
253.01.55	tasnif makinesi (siyah çay kurutma)	13.08.2014	9.900,00	659,34	20	9.900,00	495,00	-32,87
253.01.56	kanal tipi radyal fanlar	31.12.2008	7.216,02	0,00	23	7.500,00	326,09	65,22
253.01.57	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.2012	3.128,88	208,38	35	3.128,88	89,40	-23,80
253.01.58	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1987	20.077,18	0,00	35	3.150,00	90,00	18,00
253.01.59	fermantasyon ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1987	20.077,18	0,00	35	3.150,00	90,00	18,00
253.01.60	fırın ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1989	20.077,18	0,00	35	4.800,00	137,14	27,43
253.01.61	kuru çay ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1989	20.077,18	0,00	35	4.600,00	131,43	26,29
253.01.62	tasnif ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1989	20.077,18	0,00	35	5.200,00	148,57	29,71
253.01.64	kıvırma ünitesi konveyörü (taşıma bandı)	31.12.1989	20.077,18	0,00	35	25.000,00	714,29	142,86
	ö. ve f. arttırıcı giderler	31.12.2014	9.406,69	0,00	10	9.406,69	940,67	188,13
253.01.66	seyyar konveyörler (amb...)	31.12.1989	20.077,20	0,00	35	4.800,00	137,14	27,43
253.01.67	yaş çay ünitesi konveyörü (ya...)	31.12.2012	4.749,34	316,31	35	4.800,00	137,14	-35,83
253.01.68	midfilton eleği konveyörü (taşıma bantı)	31.12.2012	1.011,16	67,34	35	1.050,00	30,00	-7,47
253.01.69	robot kollu yaş çay boşaltma makinesi	21.12.2012	23.000,00	1.531,80	35	23.000,00	657,14	-174,93
253.01.70	yaş çay boşaltma makinesi	31.12.2014	24.381,73	1.623,82	20	24.381,73	1.219,09	-80,95
253.01.71	hareketli konveyörler (eşit dağıtıcı)	31.12.2014	7.094,38	472,49	20	7.094,38	354,72	-23,55
253.01.72	hareketli konveyörler (eşit dağıtıcı)	31.12.2014	6.988,22	465,42	20	6.988,22	349,41	-23,20
253.01.73	güneş enerji sistemi	31.10.2014	4.572,00	761,69	10	4.572,00	457,20	-60,90
253.01.74	stokerli buhar kazanı (100 m3)	23.12.2015	8.800,00	586,08	15	8.800,00	12,85	-114,65
253.01.75	stokerli buhar kazanı (125 m3)	23.12.2015	11.000,00	732,60	15	11.000,00	16,06	-143,31

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
253.01.76	network veri iletişim sistemi	31.12.2015	24.117,50	4.044,96	3	24.117,50	0,00	-808,99
253.01.77	network enetji altyapı	31.12.2015	3.472,00	347,20	10	3.472,00	0,00	-69,44
253.01.78	merkezi kompanizasyon panosu	31.12.2015	20.600,00	2.060,00	10	20.600,00	0,00	-412,00
253.01.79	dizel jeneratör	11.06.2015	31.700,00	3.170,00	10	31.700,00	1.763,04	-281,39
253.01.80	elektrik güç dağıtım	16.12.2015	43.000,00	4.300,00	10	43.000,00	176,71	-824,66
253.01.81	elektrik güç dağıtım aksamı	20.07.2015	1.981,00	198,10	10	1.981,00	89,01	-21,82
253.02	Cihaz ve Aygıtlar		596.833,43	46.265,24		608.695,50	24.168,39	-4.419,37
253.02.02	yüksek çekerli mekanik kantar	31.12.1995	941,71	0,00	35	12.000,00	342,86	68,57
253.02.03	mekanik kantar	07.08.2008	500,00	49,99	15	680,00	45,33	-0,93
253.02.04	mekanik kantar	31.12.2009	2.320,00	232,00	15	2.530,00	168,67	-12,67
253.02.05	mekanik kantar	29.06.2010	500,00	50,00	15	680,00	45,33	-0,93
253.02.06	elektronik kantar	13.11.2002	466,92	0,00	15	500,00	33,33	6,67
253.02.07	elektronik kantar	24.08.2007	400,00	40,01	15	500,00	33,33	-1,34
253.02.08	barkodlu terazi	26.11.2013	1.549,00	77,45	20	1.549,00	77,45	0,00
253.02.09	mekanik kantar	31.12.2012	13.500,00	1.350,00	15	13.500,00	900,00	-90,00
253.02.10	elektrik sayacı	31.05.1994	249,30	0,00	30	150,00	5,00	1,00
253.02.11	nem (rutubet) ölçme cihazı	11.03.2008	2.300,00	367,99	15	2.500,00	166,67	-40,26
253.02.13	saf su cihazı	31.05.2013	2.475,00	495,00	10	2.475,00	247,50	-49,50
253.02.14	soğuk hava deposu (modüler tip)	31.10.2014	8.867,50	886,75	20	8.867,50	443,38	-88,68
253.02.15	nem ölçme cihazı	13.05.2014	2.750,00	550,00	6	2.750,00	458,33	-18,33
253.02.16	ön ocaklı stokerli yakma sistemi	31.07.2014	499.365,00	33.257,71	25	499.365,00	19.974,60	-2.656,62
253.02.17	kömür analiz cihazı	30.06.2014	6.200,00	412,92	15	6.200,00	413,33	0,08
253.02.18	temizleme kompresörü	31.03.2015	15.700,00	1.045,62	15	15.700,00	787,80	-51,56
253.02.19	mekanik kantar	30.11.2015	3.000,00	300,00	10	3.000,00	25,48	-54,90
253.02.20	elektrik aktüatörlü sıcaklık sistemi	31.12.2015	31.776,00	6.355,20	5	31.776,00	0,00	-1.271,04
253.02.21	elektrik aktüatörlü sıcaklık sistemi	31.12.2015	3.973,00	794,60	5	3.973,00	0,00	-158,92
254	Taşıtlar		11.682,78	0,00		80.000,00	2.285,71	457,14
254.01	iveco kamyon	31.12.1992	11.682,78	0,00	35	80.000,00	2.285,71	457,14
255	Demirbaşlar		295.019,81	42.883,08		321.087,62	17.828,35	-5.010,95
255.01	Döşeme Mefrüşat		39.648,40	2.997,08		45.200,40	1.932,09	-213,00
255.01.01	atatürk büstü	31.12.1983	7,17	0,00	60	850,00	14,17	2,83
255.01.06	sabit merkez telsizi	30.09.1980	639,98	0,00	40	650,00	16,25	3,25
255.01.07	sabit merkez telsizi anteni	30.09.1980	167,85	0,00	40	200,00	5,00	1,00
255.01.11	klima (kantar)	18.10.2012	1.103,30	73,48	20	1.103,30	55,17	-3,66
255.01.13	pencere tipi klima	29.05.2007	300,00	19,36	20	1.849,00	92,45	14,62
255.01.14	pencere tipi klima	29.05.2007	300,00	18,73	20	1.849,00	92,45	14,74

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
255.01.15	pencere tipi klima	29.05.2007	300,00	18,73	20	1.849,00	92,45	14,74
255.01.17	stor perde (müdür odası)	01.04.2013	1.300,00	260,00	10	1.300,00	130,00	-26,00
255.01.18	fotokopi makinesi	26.11.2013	2.430,00	404,84	15	2.430,00	162,00	-48,57
255.01.20	yüksek basınçlı yer yıkama	25.09.2012	1.050,00	149,94	10	1.050,00	105,00	-8,99
255.01.21	vakumlu temizleyiciler	14.09.2011	2.280,00	285,00	10	2.300,00	230,00	-11,00
255.01.22	bulaşık makinesi	30.11.2015	3.500,00	350,00	10	3.500,00	29,73	-64,05
255.01.23	karel ds 200 ıp telefon	05.06.2014	9.263,10	926,31	20	9.263,10	463,16	-92,63
255.01.24	ısı eşanjörü	31.12.2014	11.107,00	452,21	25	11.107,00	444,28	-1,59
255.01.25	galoş makinası	31.12.2015	5.900,00	38,48	10	5.900,00	0,00	-7,70
255.02	Bilgisayar ve Yazıcılar		170.830,70	27.594,08		182.118,62	8.880,86	-3.742,64
255.02.01	adsl modem cisco 837	31.12.2004	1.021,01	0,00	20	2.500,00	125,00	25,00
255.02.02	bölge güvenlik duvarı	01.11.2011	1.639,00	0,00	10	1.639,00	163,90	32,78
255.02.03	desktop fujitsu esprimo p500	31.12.2011	5.253,00	0,00	10	5.253,00	525,30	105,06
255.02.06	desktop hp dc 5700	30.11.2007	2.998,00	0,00	10	3.824,00	382,40	76,48
255.02.07	desktop hp dc 5800 micro tower	31.12.2008	5.001,00	0,00	10	5.036,97	503,70	100,74
255.02.08	desktop hp pavilion p6720 tr	17.11.2011	1.543,49	0,00	10	2.199,00	219,90	43,98
255.02.09	desktop hp copmaq pro 6300 micro tower	31.10.2012	6.400,00	1.599,96	10	8.796,00	879,60	-144,07
255.02.10	desktop oem (muhtlf. toplama bilgisayar)	20.12.2011	1.010,56	0,00	10	1.500,00	150,00	30,00
255.02.11	sunucu dell poweredge 2800	25.12.2006	10.861,00	0,00	20	13.465,00	673,25	134,65
255.02.12	matris yazıcı epson dfx 8500	22.05.2001	3.903,65	0,00	15	4.125,00	275,00	55,00
255.02.13	matris yazıcı epson fx 2190	30.11.2007	1.105,00	0,00	15	1.298,00	86,53	17,31
255.02.14	lazer yazıcı lexmark e 310	25.12.2006	391,00	0,00	15	558,48	37,23	7,45
255.02.15	lazer yazıcı lexmark e 250 d	31.12.2008	620,00	0,00	15	699,00	46,60	9,32
255.02.16	lazer yazıcı lexmark e 260 d	31.12.2009	790,00	0,00	15	1.099,00	73,27	14,65
255.02.17	lazer yazıcı lexmark e 460 dn	31.12.2011	871,00	0,00	15	1.362,00	90,80	18,16
255.02.18	network lazer yazıcı lexmark t 650 dn	13.05.2011	2.096,40	0,00	15	2.421,58	161,44	32,29
255.02.19	switch cisco catalyst ws-c2960	25.12.2006	2.909,00	0,00	15	3.100,00	206,67	41,33
255.02.20	hub hp procure hub 24	30.10.2000	2.425,00	0,00	20	3.250,00	162,50	32,50
255.02.21	doküman tarayıcı	31.12.2013	1.089,00	272,25	10	1.089,00	108,90	-32,67
255.02.22	projeksiyon cihazı	17.06.2014	990,00	198,00	6	990,00	165,00	-6,60
255.02.23	video kayıt cihazı	31.12.2014	7.087,00	1.417,40	10	7.087,00	708,70	-141,74
255.02.24	all in one desktop asus et2020	31.10.2014	5.739,06	1.344,75	6	5.739,06	956,51	-77,65
255.02.25	all in one desktop asus et2020	30.06.2014	1.999,19	499,80	6	1.999,19	333,20	-33,32
255.02.26	lazer yazıcı lexmark	30.06.2014	350,74	87,68	6	350,74	58,46	-5,84
255.02.27	xerox documante 3220	30.06.2014	927,60	231,90	6	927,60	154,60	-15,46
255.02.28	batarya pili	26.11.2015	3.612,00	903,00	4	3.612,00	86,59	-163,28

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malitet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
255.02.29	cep telefonları	26.11.2015	35.000,00	8.750,00	4	35.000,00	839,04	-1.582,19
255.02.30	speed dome kamera	30.11.2015	11.605,03	2.321,01	5	11.605,03	197,13	-424,78
255.02.31	salon tipi klimalar	30.11.2015	10.000,00	666,00	15	10.000,00	56,56	-121,89
255.02.32	all in one desktop lenovo	23.12.2015	5.310,00	1.327,50	4	5.310,00	29,10	-259,68
255.02.34	termal yazıcı tsc alpha	26.11.2015	17.080,00	4.270,00	4	17.080,00	409,45	-772,11
255.02.35	network endüstriyel	31.12.2015	14.250,00	2.850,00	5	14.250,00	0,00	-570,00
255.02.36	swich juniper ex	23.12.2015	2.652,97	663,24	4	2.652,97	14,54	-129,74
255.02.37	kabinet 42 u	31.12.2015	1.400,00	116,62	12	1.400,00	0,00	-23,32
255.02.38	kabinet 12u	31.12.2015	900,00	74,97	12	900,00	0,00	-14,99
255.03	Mobilyalar		58.205,38	10.540,01		59.064,60	4.675,67	-1.172,87
255.03.04	işçi soyunma dolabı	30.04.2013	2.925,00	585,00	10	2.925,00	292,50	-58,50
255.03.05	işçi soyunma dolabı	31.10.2011	2.275,00	454,90	10	2.275,00	227,50	-45,48
255.03.06	işçi soyunma dolabı	26.11.2013	1.672,00	334,40	10	1.672,00	167,20	-33,44
255.03.07	çelik raf (klasör dosya için)	31.07.2007	2.712,00	290,58	20	3.000,00	150,00	-28,12
255.03.11	çalışma masası (koltuk)	31.05.2013	2.255,00	451,00	15	2.255,00	150,33	-60,13
255.03.24	oturma grubu	31.05.2013	2.860,00	572,00	10	2.860,00	286,00	-57,20
255.03.25	et kıyma makinesi	28.02.2010	1.750,00	175,00	15	2.000,00	133,33	-8,33
255.03.26	personel servis tabakları	30.06.2013	1.485,00	297,00	20	1.485,00	74,25	-44,55
255.03.27	su arıtma cihazı (oto ölçüm cihazı)	20.12.2011	2.650,00	529,99	20	2.850,00	142,50	-77,50
255.03.28	krom çelik tencere	31.12.1995	1.036,78	0,00	25	1.158,00	46,32	9,26
255.03.29	yataklar	27.06.2014	1.500,00	300,00	8	1.500,00	187,50	-22,50
255.03.30	dosya dolapları (ahşap)	30.10.2014	7.050,00	1.410,00	10	7.050,00	705,00	-141,00
255.03.31	işçi soyunma dolabı	31.07.2014	1.610,00	322,00	10	1.610,00	161,00	-32,20
255.03.32	işçi soyunma dolabı	31.08.2014	690,00	138,00	10	690,00	69,00	-13,80
255.03.33	koltuk takımları	27.06.2014	2.000,00	400,00	10	2.000,00	200,00	-40,00
255.03.34	bazalar	27.06.2014	1.960,00	392,00	8	1.960,00	245,00	-29,40
255.03.35	yemek masası	25.04.2014	1.000,00	200,00	15	1.000,00	66,67	-26,67
255.03.36	yemek sandalyeleri	25.04.2014	3.000,00	600,00	10	3.000,00	300,00	-60,00
255.03.37	soyunma dolabı	31.12.2015	1.275,00	255,00	10	1.275,00	0,00	-51,00
255.03.38	toplantı masaları	31.03.2015	800,00	160,00	10	800,00	60,27	-19,95
255.03.39	misafir koltukları	31.03.2015	7.500,00	1.500,00	10	7.500,00	565,07	-186,99
255.03.40	misafir koltukları	31.03.2015	1.100,00	220,00	10	1.100,00	82,88	-27,42
255.03.41	yemek masası	21.07.2015	2.000,00	400,00	10	2.000,00	89,32	-62,14
255.03.42	yemek sandalyeleri	21.07.2015	999,60	199,92	10	999,60	44,64	-31,06
255.03.43	self servis tabakları	22.04.2015	2.400,00	240,00	10	2.400,00	166,36	-14,73
255.03.44	çay ocağı	11.06.2015	1.700,00	113,22	15	1.700,00	63,03	-10,04

KODU	DURAN VARLIK ADI	VUK			TFRS			Ert. Vergi Varlığı/Borcu [(b-a)*0,2]
		Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malit Değeri	Yıllık Amort. (a)	Fayd. Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yıllık Amort. (b)	
255.04	Güvenlik ve Kontrol		26.335,33	1.751,91		34.704,00	2.339,74	117,57
255.04.02	kart basma saatleri	30.12.2005	2.700,33	0,00	15	2.950,00	196,67	39,33
255.04.03	personel devam kontrol sistemi	31.12.2007	455,00	45,49	15	655,00	43,67	-0,36
255.04.04	yangın söndürme cihazları	31.12.2008	765,00	50,94	20	1.034,10	51,71	0,15
255.04.05	yangın söndürme cihazları	31.12.2008	85,00	5,64	20	114,90	5,75	0,02
255.04.07	yangın dolapları	31.12.2008	2.400,00	159,84	20	2.500,00	125,00	-6,97
255.04.14	ışıklı totem tabela	29.12.2006	10.730,00	0,00	20	18.250,00	912,50	182,50
255.04.15	sabit kamera	31.12.2014	1.045,00	209,00	8	1.045,00	130,63	-15,68
255.04.16	speed dome kamera	31.12.2014	3.555,00	711,00	8	3.555,00	444,38	-53,33
255.04.17	otomatik kapı	31.03.2015	3.500,00	350,00	10	3.500,00	263,70	-17,26
255.04.18	yangın söndürme cihazları	31.03.2015	1.100,00	220,00	5	1.100,00	165,75	-10,85
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar		47.157,37	10.032,62		47.157,37	4.877,30	-1.031,06
256.01	dış lastik 750/16	31.03.2014	2.004,00	1.001,94	4	2.004,00	501,00	-100,19
256.02	plastik paletler (kuru çay...)	31.10.2014	19.721,52	3.944,31	5	19.721,52	3.944,30	-0,00
256.03	plastik paletler (kuru çay...)	30.11.2015	25.431,85	5.086,37	5	25.431,85	431,99	-930,88
	TOPLAM		11.624.903,29	276.042,33		14.060.785,55	224.267,57	-10.354,95

TMS'ye göre hesaplanan amortisman tutarı VUK düzenlemelerine göre heaplanan amortisman tutarından düşük gerçekleşmiştir. Üstelik VUK düzenlemelerine göre ekonomik ömrü sona eren varlıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu durumun oluşmasının en temel sebebi TFRS düzenlemelerine göre faydalı ömrün daha fazla olmasıdır. Yani ekonomik ömrü kısa olan varlıkların faydalı ömürlerinin daha uzun yılları içermesi nedeniyle TMS'ye göre varlıklar daha fazla yılda giderleştirilmektedir. Tablo 18'den elde edilen sonuçlar neticesinde işletmede yapılması gereken amortisman gideri ve ertelenen vergi kayıtları aşağıdaki gibidir.

Amortisman kaydı;

	31.12.2014			
730 Genel Üretim Giderleri			224.267,57	
257 Birikmiş Amortismanlar				224.267,57
	/			

Ertelenen vergi kaydı;

	31.12.2014			
693 Sür. Faal. Ert. Vergi Gideri			10.354,95	
484 Ertelenen Vergi Borcu				10.354,95
	/			

VUK düzenlemelerine göre 276.042,33 TL olarak hesaplanan 2014 yılı amortisman gideri TMS düzenlemelerine göre 224.267,57 TL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu tutarlar arasında oluşan farkın %20'si kadar ertelenen vergi gider etkisi kaydı yapılmıştır. Çünkü VUK düzenlemelerine göre vergi matrahından indirilen gider daha fazla ödenecek vergi ise daha azdır. Bu durumda 2014 yılında TMS'ye göre hesaplanıpta sonraki yıllarda ödenecek vergi gerçeği yansıtmak adına muhasebeleştirilmelidir.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında bulunan tutar 2015 yılı sonunda 154.160,00.- TL olarak gerçekleşmiştir. Bu hesapta bulunan rakamlar TFRS ve VUK açısından farklılık arz etmemektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu geçen yıllarda yapılan açıklamalar ve uygulamalarla aynı doğrultusunda 31.12.2015 tarihinde de değerlendirilmiştir. Tablo 19'daki "kahverengi" kutucuklar 2015 yılı içerisinde envantere dahil edilen varlıkları temsil ederken; "negatif" işaretli ve "kırmızı" ile gösterilenler ertelenen vergi borcu ile gider etkisini "pozitif" işaretli "siyah" ile gösterilenler ise ertelenen vergi varlığını ve gelir etkisini temsil etmektedir. Bu doğrultuda hazırlanan 31.12.2015 tarihli maddi olmayan duran varlıklar tablosu bir sonraki sayfada Tablo 19'da sunulmuştur.

Tablo 19: Araklı Çay Fabrikası 31.12.2015 Tarihli Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Karşılaştırmalı Görünümü

KODU	DURAN VARLIK ADI	ADET	VUK				TFRS			Ert. Vergi [(b-a)*0,2]
			Eko. Ömür	Alınış Tarihi	Kayıtlı Değer	Yıllık Amort. (a)	Kayıtlı Değer	Fayd. Ömür	Yıllık Amort. (b)	
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR									
267.09	windows server cal 2003	3		31.12.2008	189,00	0,00	250,00	10	25,00	5,00
267.13	windows pro 8 sngl opl nl	4	3	27.11.2013	498,76	166,24	498,76	8	62,35	-20,78
267.14	windows server cal 2012 sngl opl nl	4	3	27.11.2013	214,84	71,59	214,84	8	26,86	-8,95
267.15	office 2003 standart	1		25.12.2006	537,00	0,00	678,26	10	67,83	13,57
267.17	office 2003 standart sa...	1		25.12.2006	312,00	0,00	678,26	10	67,83	13,57
267.18	office 2007 standart	2		30.11.2007	1.064,00	0,00	1.064,00	10	106,40	21,28
267.19	office 2007 standart	3		30.11.2007	1.533,00	0,00	1.533,00	10	153,30	30,66
267.20	office std 2013 sngl opl nl	4	3	27.11.2013	1.664,36	554,86	1.664,36	10	166,44	-77,68
267.22	system management cal 2003	10		31.12.2004	541,70	0,00	627,00	10	62,70	12,54
267.23	oracle veri tabanı (oracle10g)	4		31.12.2004	1.912,00	0,00	2.500,00	10	250,00	50,00
267.24	bölge güvenlik duvarı yazılım	1		01.11.2011	956,00	0,00	1.252,00	10	125,20	25,04
267.25	windows pro 8 sngl upgrd opl nl	4	3	31.08.2014	1.060,00	353,30	1.060,00	3	353,33	0,01
267.26	windows server cal 2012 sngl opl nl	4	3	31.08.2014	192,00	64,00	192,00	3	64,00	0,00
267.27	office std 2013 sngl opl nl	4	3	31.08.2014	2.108,00	702,59	2.108,00	3	702,67	0,02
267.28	windows pro 8 sngl upgrd opl nl	2	3	23.12.2015	1.020,00	339,97	1.020,00	3	7,45	-66,50
267.29	winsvrsdat 2012 sngl olp c 2proc	2	3	23.12.2015	178,00	59,33	178,00	3	1,30	-11,61
267.30	office std 2013 sngl opl nl	2	3	24.12.2015	1.928,00	642,60	1.928,00	3	12,33	-126,05
	TOLAM				15.908,66	2.954,48	17.446,48		2.254,97	-139,90

Tablo 19'da diğer maddi olmayan duran varlıklar için hesaplan amortisman tutarları VUK ve TMS'ye göre ayrı sütunlarda görülmektedir. Bu anlamda ilk olarak TMS'ye göre hesaplanan amortisman gideri muhasebeleştirilmiş ardından vergi etkisi kaydı yapılmıştır.

	31.12.2015			
	730 Genel Üretim Giderleri		2.254,97	
	268 Birikmiş Amortismanlar			2.254,97
	/			

Yukardaki kayıt TFRS'ye göre yapılması gereken amortisman kayıdır. Aşağıdaki kayıt ise VUK düzenlemeleri ve TFRS'ye göre hesaplanan amortisman tutarları arasındaki farkların vergi etkisini göstermektedir.

	31.12.2015			
693 Sür. Faal. Ert. Vergi Gideri		139,90		
484 Ertelenen Vergi Borcu			139,90	
	/			

Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan varlıkların 31.12.2015 tarihindeki VUK karşılaştırmalı görünümü Tablo 20'de sunulduğu üzere değerlemeye tabi tutulmuştur.

**Tablo 20: Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerin
31.12.2015 Tarihli Görünümü**

Varlık Adı	VUK			TFRS	484 Ertelenen Vergi Borcu [(b-a)*0,2]
	Eko. Ömür	Maliyet Değeri	Yıllık Amort. (a)	Yıllık Amort. (b)	
Su Kuyusu*	15	17.920,00	1.192,12	0,00	-238,42
Yakıt Depolama Tankı* (20 Ton)		8.414,88	0,00	0,00	0,00
Skoç Tipi Buhar Kazanı 100 M3		92.770,00	0,00	0,00	0,00
Bacalı Tip Toz Toplama Sistemi*	20	125.786,47	6.321,33	0,00	-1.264,27
Yaş Çay Eleği*		3.679,24	0,00	0,00	0,00
Toplam			7.513,45		-1.502,69

Tablo 20'de sunulduğu üzere satış amaçlı olarak sınıflandırılan varlıklara amortisman uygulaması gerçekleştirilmemektedir. VUK düzenlemelerine göre ekonomik ömrü sona ermeyen varlıklar için ayrılan amortismanlar nedeniyle ertelenen vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Oluşan bu durumun sonucunda aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

	31.12.2015			
697 Dur. Faal. Ert. Vergi Gideri		1.502,69		
484 Ertelenen Vergi Borcu			1.502,69	
	/			

Yukarıda gerçekleştirilen muhasebeleştirme işlemine göre işletme bu yıl ticari kara göre ödemediği vergiyi gelecek yıllarda ödeyecektir.

İşletmenin kaynaklarını oluşturan kalemlerin 31.12.2015 itibariyle değerlendirilmesi;

Ticari borçlar hesap grubunda bulunan tutar (25.083,83.- TL), alınan depozito ve teminatlar (9.960.- TL) ile diğer ticari borçlar (15.123,83.- TL) hesaplarından oluşmaktadır. Bu hesaplarda bulunan tutarların ihtivası gereği VUK ve TFRS açısından bir farklılığa sebep olmadığı 31.12.2013 yılı finansal durum tablosunun hazırlanması sırasında açıklanmıştır.

Diğer borçlar hesap grubu (108.328,92.- TL), diğer çeşitli borçlar hesabından oluşmaktadır. Bu hesabın ihtivası TFRS ile VUK açısından bir farklılık oluşturmamaktadır.

Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler hesap grubu (288.754,88.- TL); ödenecek vergi ve fonlar (174.634,99), ve ödenecek sosyal güvenlik kesintileri (114.119,89) hesaplarında oluşmaktadır. Bu hesaplar TFRS ve VUK açısından herhangi bir değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılığı bulunmamaktadır.

Gelecek aylara ait gelir ve gider tahakkukları hesap grubu (100.622,17.- TL), gider tahakkuklarından oluşmaktadır. Bu hesap açısından TFRS ve VUK için bir değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılığı bulunmamaktadır.

Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubunda (17.708.939,27.- TL), merkez şube cari hesabı bulunmaktadır. Bu hesap ve içeriği önceki kısımlarda açıklanmıştır.

Araklı çay fabrikasının hesaplarında **uzun vadeli yabancı kaynak olarak sadece** kıdem tazminatları bulunmaktadır. Bu hesap için önceki yıllarda yapılan uygulamalar ve açıklamalar doğrultusunda işlemler devam ettirilecektir.

Aşağıda Tablo 21’de çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili hesaplamalar görülmektedir. Tabloda görüldüğü üzere “mavi” ile gösterilen çalışanlar işletme bünyesine 2015 yılı içerisinde dahil olanlardır. Bu kişiler için faiz maliyeti hesaplaması yapılmamıştır. Yine emeklilik prim gün sürelerini dolduran işçiler hesaplamalara dahil edilmemiştir. Geçen yıla göre bir karşılaştırma yapılacak olunursa cari dönem hizmet maliyetinde önemli bir artış olduğu görülecektir. Bunda en önemli etken işe yeni giren 33 geçici işçidir. Ancak aktüeryal kayıp ve kazançlar ile faiz maliyetinde ki artış nispeten daha düşük gerçekleşmiştir. Çünkü aktüeryal kayıp ve kazançlar ile faiz maliyetininin

hesaplanmasında enflasyon oranları ile faiz oranları etkili olmaktadır. Ayrıca faiz maliyetinin hesaplanması sırasında işe yeni giren 33 çalışan hesaplamalara dahil edilmemiştir.

Ayrıca Tablo 21’de koyu karakterle altı çizili olarak yazılan italik karakterler daimi kadroda çalışan işçileri temsil etmektedir.

Finansal durum tablosunda tutarların denk çıkmamasına sebep olan en önemli olay işletmede yapılan varsayımın gerçek manada işlememesidir. Yani her yıl işletmeden işçi ayrılması ve kıdem tazminatı ödemesi gerçekleşmektedir. Bu tutarları gerçek manada tespit etmek mümkün olamamıştır. Bu yüzden bu tutarlar geçmiş yıllar karı veya zararlarında ayrı olarak raporlanacaktır.

Tablo 21’de gösterildiği üzere 31.12.2015 tarihinde yapılması gereken kayıt ve vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	31.12.2015			
730 Genel Üretim Giderleri			368.087,98	
780 Finansman Giderleri			193.897,78	
575 Aktüeryal Kayıp ve Kazançlar			135.374,72	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı				697.360,48
	/			

Ertelenmiş vergi varlığı çıkmasının sebebi bu tarihte mali kara etki edecek bir kıdem tazminatı ödemesi gerçekleşmediği varsayımdır. Yani işletmede vergi matrahından düşülmeyen kıdem tazminatları nedeniyle işletme ticari kara göre ödenmemesi gereken bir vergiyi ödemiş ve bunu da ileride mahsup etmek üzere vergi varlığı olarak kaydetmiştir. Dolayısıyla 31.12.2015 tarihinde vergi varlığı ve gelir etkisi olarak yapılan muhasebeleştirme işlemi ileride vergi borcu ve gelir etkisi olarak muhasebeleştirecektir.

	31.12.2015			
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları			139.472,10	
694 Sür. Faal. Ert. Vergi Geliri				112.397,15
574 Öz Kay. Muh. Ert. Vergi Geliri				27.074,94
	/			

Tablo 21’den elde edilen bilgiler doğrultusunda yukarıda gerçekleşen hesap tutarları önceki yıllarda elde edilen tutarlara ilave edilecektir.

Tablo 21: 31.12.2015 Tarihli Çalışanlara Sağlanan Faydalar İçin Yapılan Hesaplamalar

Kurum No:	Kurum Giriş Tarihi	Emekli liğe kalan süre	2015 yılı en son brüt ücret	Emeklilik döneminde bir aylık kıdem taz. Tutarı	Kazanılmış Fayda Planı (NBD)	Cari dönem hizmet maliyeti	Faiz maliyeti	Aktüeryal kazanç/kayıp	Enf. Oranı	Faiz oranı	Reel maaş artış oranı	İskonto oranı
1880	21.7.1998	2	2.921,12	3.066,88	45.834,12	2.466,42	3.035,18	2.664,48	0,0767	0,1576	0,0499	0,0883
1873	17.7.1998	2	2.993,90	3.143,30	46.999,51	2.527,55	3.114,98	2.732,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0884
1924	24.8.1998	2	2.927,38	3.073,46	45.737,15	2.474,41	3.007,14	2.658,58	0,0767	0,1576	0,0499	0,0877
1926	31.8.1998	2	2.962,17	3.109,98	46.239,94	2.504,38	3.035,72	2.687,75	0,0767	0,1576	0,0499	0,0876
1864	15.7.1998	2	2.991,74	3.141,03	46.977,31	2.525,56	3.114,82	2.730,99	0,0767	0,1576	0,0499	0,0884
1996	17.7.1998	2	2.921,13	3.066,89	45.857,14	2.466,11	3.039,27	2.665,86	0,0767	0,1576	0,0499	0,0884
1856	10.7.1998	2	2.977,29	3.125,86	46.779,51	2.512,96	3.104,97	2.719,54	0,0767	0,1576	0,0499	0,0885
1952	12.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.082,94	2.035,26	1.825,42	1.002,11	0,0767	0,1576	0,0499	0,0655
1516	13.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.080,62	2.035,34	1.825,11	1.001,94	0,0767	0,1576	0,0499	0,0654
1862	14.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.917,26	1.797,59	942,76	710,43	0,0767	0,1576	0,0499	0,0469
1757	13.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.080,62	2.035,34	1.825,11	1.001,94	0,0767	0,1576	0,0499	0,0654
1616	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1965	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1625	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1676	19.8.1989	6	2.977,29	3.798,05	34.851,35	2.042,61	1.794,43	985,68	0,0767	0,1576	0,0499	0,0648
1633	25.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.703,41	1.889,99	1.476,49	667,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1609	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1959	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1960	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1975	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1653	29.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.694,21	1.890,33	1.475,39	667,63	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1954	21.7.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.643,45	1.892,15	1.469,35	668,41	0,0767	0,1576	0,0499	0,0583
1888	24.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.889,29	1.798,47	940,62	710,28	0,0767	0,1576	0,0499	0,0469
1527	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1985	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1917	15.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.827,60	1.800,40	935,92	709,92	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1989	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1639	25.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.703,41	1.889,99	1.476,49	667,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1902	7.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.850,06	1.799,70	937,63	710,06	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1890	29.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.875,29	1.798,90	939,55	710,20	0,0767	0,1576	0,0499	0,0469
1901	7.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.850,06	1.799,70	937,63	710,06	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1797	15.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.075,98	2.035,49	1.824,48	1.001,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0654

Kurum No:	Kurum Giriş Tarihi	Emekli liğe kalan süre	2015 yılı en son brüt ücret	Emeklilik döneminde bir aylık kıdem taz. Tutarı	Kazanılmış Fayda Planı (NBD)	Cari dönem hizmet maliyeti	Faiz maliyeti	Aktüeryal kazanç/kayıp	Enf. Oranı	Faiz oranı	Reel maaş artış oranı	İskonto oranı
1549	23.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.708,02	1.889,83	1.477,04	667,42	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1814	12.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.082,94	2.035,26	1.825,42	1.002,11	0,0767	0,1576	0,0499	0,0655
1621	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1667	21.7.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.643,45	1.892,15	1.469,35	668,41	0,0767	0,1576	0,0499	0,0583
1645	27.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.698,81	1.890,16	1.475,94	667,56	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1532	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1849	9.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.931,22	1.797,15	943,83	710,51	0,0767	0,1576	0,0499	0,0470
1517	1.1.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.384,32	2.025,47	1.866,81	1.023,84	0,0767	0,1576	0,0499	0,0663
1947	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1557	23.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.708,02	1.889,83	1.477,04	667,42	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1962	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1898	7.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.850,06	1.799,70	937,63	710,06	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1911	12.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.836,03	1.800,14	936,56	709,97	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1830	1.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.037,00	1.793,80	951,97	711,03	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1966	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1542	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1963	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1827	1.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.037,00	1.793,80	951,97	711,03	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1637	25.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.703,41	1.889,99	1.476,49	667,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1604	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1537	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1761	25.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.703,41	1.889,99	1.476,49	667,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1958	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1652	29.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.694,21	1.890,33	1.475,39	667,63	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1610	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1903	7.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.850,06	1.799,70	937,63	710,06	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1826	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1538	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1999	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
2001	25.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.703,41	1.889,99	1.476,49	667,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
2002	22.5.1989	6	2.977,29	3.798,05	35.059,70	2.036,01	1.822,28	1.000,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0654
2005	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2006	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2004	13.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.428,37	1.845,11	-16,75	378,76	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2007	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255

Kurum No:	Kurum Giriş Tarihi	Emekli liğe kalan süre	2015 yılı en son brüt ücret	Emeklilik döneminde bir aylık kıdem taz. Tutarı	Kazanılmış Fayda Planı (NBD)	Cari dönem hizmet maliyeti	Faiz maliyeti	Aktüeryal kazanç/kayıp	Enf. Oranı	Faiz oranı	Reel artış oranı	İskonto oranı
2008	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2009	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2010	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2011	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
1998	27.5.2005	14	2.977,29	5.607,18	18.222,71	1.800,16	494,98	431,98	0,0767	0,1576	0,0499	0,0366
2034	28.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.336,96	1.846,41	-18,62	376,34	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2022	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2024	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2030	22.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.373,54	1.845,89	-17,87	377,31	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2012	27.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.343,06	1.846,32	-18,50	376,50	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2031	28.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.336,96	1.846,41	-18,62	376,34	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2036	16.7.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.037,44	1.850,64	-24,71	368,36	0,0767	0,1576	0,0499	0,0253
2000	26.5.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.544,60	1.802,08	381,99	415,65	0,0767	0,1576	0,0499	0,0340
2013	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2014	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2015	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2016	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2017	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2018	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2035	10.6.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.257,63	1.847,53	-20,24	374,24	0,0767	0,1576	0,0499	0,0254
2003	11.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.440,55	1.844,94	-16,50	379,08	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2019	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2021	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2023	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2025	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2026	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2027	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2028	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2029	16.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.410,10	1.845,37	-17,12	378,27	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2032	25.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.355,25	1.846,15	-18,25	376,83	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
2033	25.5.2015	19	2.977,29	7.152,93	1.355,25	1.846,15	-18,25	376,83	0,0767	0,1576	0,0499	0,0255
1857	10.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.928,43	1.797,23	943,61	710,49	0,0767	0,1576	0,0499	0,0470
1942	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1957	27.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.410,35	1.804,90	376,87	412,51	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1945	10.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.737,89	1.888,75	1.480,62	666,94	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585

Kurum No:	Kurum Giriş Tarihi	Emekli liğe kalan süre	2015 yılı en son brüt ücret	Emeklilik döneminde bir aylık kıdem taz. Tutarı	Kazanılmış Fayda Planı (NBD)	Cari dönem hizmet maliyeti	Faiz maliyeti	Aktüeryal kazanç/kayıp	Enf. Oranı	Faiz oranı	Reel maaş artış oranı	İskonto oranı
1986	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1805	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1837	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1918	17.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.821,99	1.800,57	935,50	709,89	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1627	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1922	19.8.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.816,36	1.800,75	935,07	709,86	0,0767	0,1576	0,0499	0,0468
1982	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1976	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1842	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1540	16.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.724,11	1.889,25	1.478,97	667,16	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1824	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
1869	16.7.1998	11	2.977,29	4.845,07	25.911,67	1.797,76	942,33	710,40	0,0767	0,1576	0,0499	0,0469
1611	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1988	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1970	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1605	24.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.705,72	1.889,91	1.476,77	667,45	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1648	27.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.698,81	1.890,16	1.475,94	667,56	0,0767	0,1576	0,0499	0,0584
1591	23.6.1992	8	2.977,29	4.186,55	31.708,02	1.889,83	1.477,04	667,42	0,0767	0,1576	0,0499	0,0585
1968	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1987	26.6.2007	15	2.977,29	5.886,98	15.414,55	1.804,81	377,03	412,61	0,0767	0,1576	0,0499	0,0339
1823	2.6.1998	11	2.977,29	4.845,07	26.034,22	1.793,89	951,75	711,02	0,0767	0,1576	0,0499	0,0471
Toplam						368.087,98	193.897,78	135.374,72				

Tablo 21’de bazı işçiler ait bilgiler silinmiştir. Ancak tablonun en alt kısmında yer alan kümülatif bilgiler içerisinde bu işçilere ait unsurlar yer almaktadır.

2015 yılına ait yukarıda yapılan işlemlerden elde edilen veriler doğrultusunda hazırlanan finansal durum tablosu ile 31.12.2014 tarihli finansal durum tablosu verileri aşağıda Tablo 19’da karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır.

Tablo 22: Araklı Çay Fabrikası 3.12.2015 Tarihli Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu

	Not	31.12.2015	31.12.2014
I-DÖNEN VARLIKLAR		13.586.561,62	8.837.179,20
A-Nakit ve Nakit Benzerleri	<u>1</u>	9.119,35	3.707,49
B-Diğer Alacaklar	<u>2</u>	7.910,91	11.773,08
C-Stoklar	<u>3</u>	13.502.504,16	8.745.297,15
D-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	<u>4</u>	67.027,20	76.401,48
II-DURAN VARLIKLAR		18.801.480,51	18.445.516,82
E-Maddi Duran Varlıklar	<u>5</u>	18.687.804,87	18.332.712,21
F-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>6</u>	9.453,61	8.582,58
G-Diğer Duran Varlıklar	<u>7</u>	104.222,03	104.222,03
AKTİF (VARLIK) TOPLAMI		32.388.042,13	27.282.696,02
NAZIM HESAPLAR		134.288,73	133.336,09
GENEL TOPLAM		32.522.330,86	27.416.032,11
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		18.231.729,07	12.143.050,51
A-Ticari Borçlar	<u>8</u>	25.083,83	18.585,57
B-Diğer Borçlar	<u>9</u>	108.328,92	290.707,25
C-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	<u>10</u>	288.754,88	358.848,09
D-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar	<u>11</u>	100.622,17	110.612,51
E-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	<u>12</u>	17.708.939,27	11.364.297,09
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		7.313.552,33	6.183.955,10
F-Borç ve Gider Karşılıkları	<u>13</u>	7.313.552,33	6.183.955,10
V-ÖZ KAYNAKLAR		6.842.760,73	8.955.690,41
G-Geçmiş Yıllar Karları	<u>14</u>	10.934.028,58	12.666.463,17
H-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	<u>15</u>	2.729.487,18	2.594.112,46
I-Dönem Net Karı/Zararı (-)	<u>16</u>	1.361.780,67	1.116.660,30
PASİF (KAYNAK) TOPLAMI		32.388.042,13	27.282.696,02
NAZIM HESAPLAR		134.288,73	133.336,09
GENEL TOPLAM		32.522.330,86	27.416.032,11

Tablo 22 incelendiğinde işletmenin varlık ve kaynaklarının bir önceki döneme göre önemli bir artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Bunda en önemli etken işletmenin 2015 yılı içerisinde bünyesine kattığı beşeri ve ekonomik unsurlardır. Bu unsurlar yeni alınan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile işe alınan 33 işçidir.

Yine Tablo 22’de ertelenmiş vergi varlığı hesabında bulunan tutarın geçen yıl sunulan tutardan fazla olduğu görülmektedir. 31.12.2014 tarihinde ertelenmiş vergi varlığı hesabında 713.926,75.- TL bulunurken bu yıl kıdem tazminatından kaynaklanan

139.472,10.- TL değerindeki farklılığın eklenmesi ile birlikte 853.398,85.- TL değerinde bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmuştur.

Ertelenmiş vergi borcu maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan varlıklar nedeniyle artış göstermiştir. Bu hesaptaki artışın nedeni ise kıst amortisman uygulaması, yeniden değerleme yönteminin kullanılması ve faydalı ömür tahminlerinin yapılmasıdır. Ayrıca işletme, TMS 19 için koridor yaklaşımının kaldırılması sebebiyle aktüeryal kayıp ve kazançlar ile bu hesaba ait ertelenen vergi etkisini öz kaynaklarda sunmaktadır. Aktüeryal kayıp olarak 31.12.2014 tarihinde raporlanan 115.193,11 TL 2015 yılında da aktüeryal kayıp gerçekleşmesi dolayısıyla toplamda 250.567,83 TL’lik bir tutara ulaşmıştır. Bu aktüeryal kaybın ertelenen vergi gelir etkisi ise yine artış göstererek 50.113,56 TL’ye ulaşmıştır.

Tablo 22’de sunulan bilgilerle birlikte işletme artık ilk raporlama dönemini gerçekleştirmiştir. Finansal tabloların sunuşu şu standardı gereğince hazırlanan dipnot tablosu finansal durum tablosunun ayrıntısını göstermek üzere aşağıda Tablo 23’te verilmiştir.

Sonuç olarak 01.01.2016 tarihi itibariyle bağımsız denetime tabi olan bir işletme olarak ÇAYKUR finansal tablolarını da TMS/TFRS’ye uygun olarak hazırlamayı seçmiştir.

Tablo 23: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2015 Tarihli İlk Dipnot Tablosu

	31.12.2015	31.12.2014
Not 1: Nakit ve Nakit Benzerleri		
Bankalar	9.119,35	3.707,49
Not 2: Diğer Alacaklar		
Personelden Alacaklar	1.216,23	4645,09
Diğer Çeşitli Alacaklar	6.694,68	7.127,99
Not 3: Stoklar		
İlk Madde Malzeme	226.116,82	252.848,59
Mamuller	13.276.387,34	8.492.448,56
Not 4: Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
Gelecek Aylara Ait Giderler	67.027,20	76.401,48
Not 5: Maddi Duran Varlıklar		
Arazi ve Arsalar	10.169.424,00	10.169.424,00
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	24.750,00	24.750,00
Binalar Hesabı	9.852.319,67	9.804.169,67
Tesis Makina ve Cihazlar Hesabı	3.735.470,89	3.534.013,80
Taşıtlar Hesabı	80.000,00	80.000,00
Demirbaşlar Hesabı	321.087,62	187.503,02
Diğer Maddi Duran Varlıklar	47.157,37	21.725,52
Birikmiş Amortisman (-)	5.589.562,05	5.488.873,80
Yapılmakta Olan Yatırımlar	47.157,37	
Not 6: Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.446,48	14.320,48
Birikmiş Amortisman (-)	7.992,87	5.737,90
Not 7: Diğer Duran Varlıklar		
Durdurulan Faaliyetler	104.222,03	104.222,03
Not 8: Ticari Borçlar		
Alınan Depozito ve Teminatlar	9.960,00	3.055,00
Diğer Ticari Borçlar	15.123,83	15.530,57
Not 9: Diğer Borçlar		
Diğer Çeşitli Borçlar	108.328,92	290.707,25
Not 10: Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
Ödenecek Vergi ve Fonlar	174.634,99	148.549,93
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	114.119,89	210.298,16
Not 11: Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
Gider Tahakkukları	100.622,17	110.612,51
Not 12: Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Merkez/Şube Cari Hesabı	17.708.939,27	11.364.297,09
Not 13: Borç ve Gider Karşılıkları		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	5.110.271,81	3.853.200,02
Ertelenen Vergi Borcu	2.203.280,52	2.330.755,08
Not 14: Geçmiş Yıllar Karları		
Öz Kay. Muh. Ert. Vergi Gelir Etkisi	50.113,56	23.038,62
TFRS İlk Geçiş Farkı Karları	10.883.915,02	12.643.424,55
Not 15: Geçmiş Yıllar Zararları (-)		
Geçmiş Yıl Zararları (-)	50.579,42	50.579,42
Aktüeryal Kayıp/Kazançlar (-)	250.567,83	115.193,11
İlk Geçiş Farkı Ert. Vergi Gideri (-)	2.428.339,93	2.428.339,93
Not 16: Dönem Net Karı/Zararı (-)		
Dönem Net Zararı (-)	1.361.780,67	1.116.660,30

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde bilgiye dayalı ekonominin hızla gelişmesi ve ilerlemesi, bir işletmenin gerçek değerinin bilinmesi ihtiyacını önemli derecede artmıştır. Bu ihtiyaç hem işletme hem de işletmenin çevresindekiler açısından önemlidir. Özellikle dünya piyasalarına açılan kamu işletmelerinin rekabetçi ortamda var olabilmek için mevcut durumu bilip ona göre karar almaları gerekmektedir.

Kamu işletmelerinin genellikle hantal bir yapıya sahip olduğu ve gelişmelere ayak uydurmalarının zor ve maliyetli olduğu herkesçe kabul edilir. Gerek hantal yapıdan kurtarmak ve gerekse işletmeyi tanımak için muhasebenin çevik bir yapıda olması gerekir. Çünkü muhasebenin amacı işletmelerin gerçek durumunu en iyi şekilde yöneticilere, kreditorlere, müşterilere, çalışanlara, kamuya kısacası tüm çıkar gruplarına göstermektir. Ancak uygulamada karşılaşılan sonuçlar muhasebenin asıl fonksiyonun dışında kullanıldığını ortaya koymaktadır. Genellikle gelişmiş ülkelerde (gelişmiş sermaye piyasası olan ülkeler) muhasebe, asıl amacı doğrultusunda kullanılmaktadır. Türkiye geliştirmekte olan ülkeler sınıfında yer alan bir ekonomi olarak AB uyum süreci ile birlikte kısmen de olsa muhasebeyi gerçek bilgileri yansıtmaya amacıyla kullanmaktadır. Yapılan yeni düzenlemeler doğrultusunda muhasebenin bilgi kullanıcıları için bilgi sağlama amacı doğrultusunda kullanılması durumu yaygınlaşmaktadır.

AB uyum süreciyle kullanımı genişletilmekte olan Uluslararası Muhasebe Standartları, bilginin gerçeği yansıtmaya üzerine oluşturulmuş bir muhasebe kuralları sistemidir. Dolayısıyla bu muhasebe standartlarını kullanan işletmeler çıkar gruplarına gerekli tüm bilgiyi en doğru şekilde sunma imkânı vermektedir. Nitekim son yıllarda muhasebe ile ilgili yapılan toplantıların ana konusunu Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturmaktadır.

Bu bağlamda bağımsız denetimin yapılması ve dolayısıyla da muhasebe standartlarının uygulanmasını gerektirecek kapsam genişletmesi konusunda yapılan düzenlemeler neticesinde sermayesinin tamamı bir kamu kuruluşuna ait olan ÇAYKUR'da 01.01.2016 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olmuş ve finansal tablolarını

ya Uluslararası Muhasebe Standartları'nın tam bir çevirisi olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na göre ya da MSUGT ile ilave hususlara göre düzenlemek durumunda kalmıştır. Bu bağlamda ÇAYKUR yönetim kurulunun aldığı karar finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanması yönünde olmuştur. Dolayısıyla yapılan bu çalışmada ÇAYKUR'un bağlı üretim birimlerinden biri olan Araklı Çay Fabrikası'nın finansal tabloları TMS/TFRS'ye uygun olarak yeniden düzenlenmiştir.

ÇAYKUR gibi birçok kamu kurumunun da TFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlama ihtiyacı duyacakları bir gerçektir. Dolayısıyla TFRS'ye yönelik örnek olay çalışmalarının hem literatüre hem de uygulamaya katkısı olacağı düşünülmektedir. Zira literatür ile gerçek olay uygulamaları arasında önemli farklar bulunabilmektedir. Bu nedenle çalışmada ÇAYKUR'un faaliyet birimlerinden biri olan Araklı Çay Fabrikası'nın finansal tabloları TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması Standardı'na göre TMS/TFRS'ye uyarlanmıştır. Böylece aynı uygulama, bir yandan benzer yapıdaki öteki ÇAYKUR üretim birimlerine örnek teşkil etmiş olurken diğer yandan da TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı'na göre konsolide finansal tabloların hazırlanması için ÇAYKUR çalışanlarına bir rehber rolü üstlenebilecektir. Dolayısıyla ÇAYKUR, yönetim olarak konsolidasyon sırasında TMS/TFRS uyumlaştırması yapmaya devam etme kararı alsa bile, araştırmadan elde edilen bulgular, kuruma katkı sağlayabilecek ve merkezdeki çalışanlar işletmelerin pozisyonunu daha iyi analiz edebilecektir.

Öte yandan şunu da belirtmek gerekir ki; Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren bir müessese olarak maliye bakanlığının yayınladığı Vergi Usul Kanunu, her ne kadar finansal raporlar gerçeği yansıtmaya adına TFRS'ye göre düzenlenebilse de vergi matrahının yine bu kanuna göre belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

TFRS ve VUK uygulamalarında yer alan muhasebeleştirme ve değerlendirme esasları arasında oluşan farklar neticesinde vergi matrahı her iki durumda da farklı çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları açısından verginin belirlenen kanunlara göre alınmasının esas olması nedeniyle TFRS'ye göre oluşturulan finansal tablolar yine VUK'a göre tekrardan vergi matrahının belirlenmesinde düzenlenmektedir. Aynı anda her iki düzenlemeye de uymak zorunda olan işletmeler eş zamanlı olarak oluşan vergi matrahını takip etmek ve mutabakat sağlamak için ertelenmiş vergi hesaplarını kullanmaktadırlar.

VUK finansal tabloların düzenlenmesinde mali karı esas alırken TFRS sadece ticari karı dikkate almaktadır. Yani gerçek durumu yansıtma adına, işletmelerin muhasebenin ilkeleri çerçevesinde etik olacağını da varsayarak, oluşan matrahın gerçeği yansıtacağı görüşündedir. Bu konuda mali kar ve ticari kar arasında oluşan farklar eğer ileride eşitlenecekse geçici fark olarak değerlendirilir ve ertelenmiş vergi varlığı/borcu olarak muhasebeleştirilir. Ancak vergi kanunları açısından hiçbir zaman vergi matrahından indirilemeyecek giderlerin ticaret kanunu açısından gider kabul edilmesi durumunda sürekli farklar söz konusu olmakta, geçici nitelikte vergi farklılığı oluşmamaktadır. Bu tür farklılıklar işletmenin öz kaynakları içerisinde geçmiş yıllar kar/zararları gibi hesaplarda ayrı olarak muhasebeleştirilirler ve yönetim kurulunun alacağı kararla finansal durum tablosundan çıkarılabilirler.

Bunun dışında vergi kanunları mali karın belirlenmesini esas alacak düzenlemeler içerdiği için işletmenin gerçek durumunu ortaya koymaya çalışan TFRS ile arsında derinlik ve değerlendirme açısından birçok farklılık arz etmektedir. Nitekim ülkelerin kullandığı yerel muhasebe standartları geçmişi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında zaman açısından ilişki kurulabilmektedir (McGee ve Preobragenskaya, 2004: 13). Türkiye, muhasebe anlamında en önemli gelişmeyi 1994'ten beri yaşarken Uluslararası Muhasebe Standartları yüz yıldan daha fazla bir olgunlaşma geçmişine sahiptir. Bu da muhasebe standartlarının muhasebeleştirme işlemlerinde gerçeği yansıtma adına ne denli ayrıntılı düşünebileceğini ortaya koymaktadır.

Aslında ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön vermesi gereken bir uygulama olan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gelişmiş bir muhasebe prensipler bütünü olarak değerlendirilebilir. Ancak vergi kanunları Türkiye'de o denli etkin bir konumdadır ki; uygulamalar vergi kanununa göre yapılmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde Türkiye'de muhasebe sisteminin en önemli uygulayıcıları arasında gösterilebilecek olan yeminli mali müşavirler bile inceleme ve değerlendirmelerini VUK açısından gerçekleştirmektedir.

Yapılan çalışma neticesinde işletmenin düzenlediği finansal durum tablosu açısından önemli farklılıklar aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

- İşletmenin duran varlıklarının çoğunu kurulma aşamasında edinilen binalar ve makineler oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu varlıkların değerleri yaklaşık 35-40 yıllık

değerleri ile finansal durum tablosunda yer almaktadır. Bu da gerçeği yansıtmak adına işletmenin finansal durum tablosunun yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır. Araştırmanın bu kısmında ilk olarak işletmenin kurulu olduğu alan yeniden değerlendirmeye tabi tutulmuş ve gerçek değeri belirlenmiştir. Bu uygulama kapsamında uzman görüşünden yararlanılmıştır. Ayrıca binalar yapı malzemeleri de dikkate alınarak yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve faydalı ömürleri yeniden belirlenmiştir. TFRS 1 uygulaması kapsamında oluşturulan yeni finansal durum tablosunda ortaya çıkan farklar TFRS ilk geçiş farkı karı/zararı ve ertelenmiş vergi varlığı/borcu hesaplarında muhasebeleştirilmiştir. Bu hesapların dışında TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardının öngördüğü üzere aktüeryal kayıp ve kazançlar hesabı ile bu hesaba ait vergi farkı yine öz kaynaktan muhasebeleştirilmiştir. Makineler ve demirbaşlar gibi unsurların ise işletmeyi iyi tanıyan işletme, ilk kurulduğundan beri orada çalışan kişilere ve merkezde bu makinaların vs. teminini gerçekleştiren ilgili daire başkanlıkları ile yapılan birebir görüşmeler aracılığıyla gerçeğe uygun değer, faydalı ömür tespitleri gerçekleştirilmiştir.

- İşletmenin stokları genel olarak TFRS ile VUK arasında fark oluşturmamaktadır. Bunda temin edilen ilk madde bedellerinin müstahsile kısa süre içerisinde ödenmesi ve işletmenin normal kapasitede faaliyetlerini sürdürmesi önemli etken olmaktadır.

Tüm bunların dışında işletmenin faaliyetleri neticesinde şekillenen finansal durum tablosunda TMS/TFRS ile fark oluşturmayan unsurlar da bulunmaktadır. Örneğin, işletmenin dönen varlıkları genel olarak TFRS ile bir farka sebebiyet vermem unsurlardan oluşmaktadır.

Yapılan çalışmaya konu olan işletme bir kar merkezi olarak faaliyet göstermemektedir. Bu yüzden işletmenin performansını net bir şekilde belirlemek ve gelir tablosu oluşturmak mümkün olmamıştır. ÇAYKUR bünyesindeki fabrikaların her biri ayrı bir işletme şeklinde muhasebe organizasyon yapısı olmasına rağmen; birimlerden elde edilen verilerin merkezde birleştirilmesi, gerçeği sunma açısından sorunlar doğurmaktadır. Bütün bu sorunları ortadan kaldırmak için; ÇAYKUR bünyesinde bulunan her fabrikanın ayrı bir işletme gibi muhasebe işlemlerini gerçekleştirmesi önemli bir etken olarak değerlendirilebilir. Bu sayede her fabrikanın kendi performansıyla değerlendirilme imkanı da sağlanmış olacaktır.

Yapılan çalışmanın kapsamını aşması açısından sadece finansal durum tablosu ve dipnotları dikkate alınmıştır. Orta büyüklükte ve kar merkezi olarak faaliyet gösteren bir işletmenin tüm raporlarını hazırlama düşüncesi bundan sonra yapılacak çalışmalara yön verebilir. Ya da ÇAYKUR işletmesinin birer maliyet merkezi olarak faaliyet gösteren birimlerini kar merkezi haline getirebilecek bir transfer fiyatlandırması modeli de geliştirilebilir.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

Abdioğlu Hasan ve diğerleri (2014), “Muhasebe Standartlarının Uygulanma Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlara Bakış Açılarının ve Mesleki Yetkinliklerinin İncelenmesi Üzerine Balıkesir İlinde Bir Araştırma”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 9 (3), 207-231.

Ağca, Ahmet ve Aktaş, Rafet (2007), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi ?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (18), 227-242.

Akbulut, Akın (2013), **TFRS’ye İlk Geçiş Uygulaması**, 1. Baskı, İstanbul: Mizampaj-Baskı-Cilt Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.

————— (2015), **Karşılaştırmalı TMS/TFRS - VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları**, 2. Baskı, Ankara: Yapım Tanıtım Yayıncılık LTD. ŞTİ.

Akça, Neslihan ve Gönen, Seçkin (2015), “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 3 (3), 89-105.

Akdoğan, Uğur M. (2013), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS’ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, 15 (3), 91-113.

Akgün, Ali ihsan (2013), “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, (58), 77-96.

————— (2013), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB’ye Yönelik Bir Araştırma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 14 (1), 10-26.

- Akman, Nazlı (2009), **Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoylu, Semra (2013), “Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, 8 (3), 137-156.
- Aktürk, Ahmet (2014), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm Dergisi**, 24 (122), 63-84.
- Aktürk, Ahmet ve Akcanlı, Fatma (2013), “Muhasebe Akademisyenlerinin Muhasebe Standartlarına Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 15 (4), 21-43.
- Alagöz, Ali (2008), **Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri**, Nobel Yayınları: Konya.
- Alfredson, Keith ve diğerleri (2005), **Applying International Accounting Standards**, 1. Baskı, Ontario: Wiley.
- Alsharairi, Malek A. R. ve Al-Abdullah, Riyadh J. “The Reflections of the International Accounting Harmonization on Emerging Economies: Jordan as an Example”, <http://ssrn.com/abstract=1410084> (15.05.2016).
- American Institute of Certificated Public Accountants [AICPA], (2008), “One Set of International Standards Important for Economic Growth: World Accountancy Leaders”, http://www.ifrs.com/overview/General/International_Standards.html (28.11.2015).
- Antepli, Ali (2014), **41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arzova, S. Burak ve Arsoy, Poroy Aylin (2006), “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların

- Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (216), 138-149.
- Aslan, Sinan (2004), “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. 23 (3), 93-100.
- Ataman, Başak ve Özden Altuk, Evrim (2009), “Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (44), 59-73.
- Atasel, Oğuz Yusuf ve Gerekan, Bilal (2016), “Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 26 (133), 39-55.
- Atmaca, Metin (2010), “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeleri Finansal Analizlerine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 28 (1), 523-548.
- Ayçiçek, Fahri (2009), “**Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aysan, Mustafa (2008). “National Adoption Of International Financial Reporting Standards: The Turkish Case”, **The Journal Of Accounting And Finance MUFAD**, (40), 44-53.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (2015), **T.C. Resmi Gazete**, 29254, 01 Şubat 2015.
- Ball, Ray (2006), “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors”, **Accounting and Business Research**, 36 (2), 5-27.
- Balsarı, Çağnur Kaytmaz ve Dalkılıç, Fatih (2007), “Kural-Bazlı ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (22), 105-118.
- Başpınar, Ahmet (2004), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 146 (2), 42-57.

- Bayram, Selahattin (2010), “Kıdem ve İhbar Tazminatlarında Uygulanacak Faiz ve Başlangıcı Meselesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 98 (2), 295-310.
- Bayrı, Osman (2010), “Tek Düzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (98), 89-116.
- Bekçi, İsmail (2007), “ Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 22 (2), 27-40.
- Bhattacharjee, Sumon (2009), “Problems of Adoption and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Bangladesh”, **International Journal of Business and Management**, 4 (12), 165-175.
- Birău, Ramona ve diğerleri (2014), “The Economic Consequences of IFRS Adoption in the Latin American Countries”, **International Journal of Business Quantitative Economics and Applied Management Research**, 1 (1),1-11.
- Bostancı, Serpil (2002), “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm**, 59 (2), 1-8.
- Boyar, Ender ve Güngörmüş, Ali Haydar (2006), “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması”, **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, (32), 170-176.
- Bozdemir, Enver (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (54), 101-122.
- Briston, R. J. (1990), “Accounting in Developing Countries: Indonesia and the Solomon Islands as Case Studies for Regional Cooperation”, **Research in Third World Accounting**, (1), 195-216.
- Brown, Alistair M. (2006), “The Financial Milieu of The IASB and IASB”, **Australian Accounting Review**, 16 (38), 85-95.

- Büyükşalvarcı, Ahmet ve Uyar, Süleyman (2012), “Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Mali Tablolardan Elde Edilen Finansal Oranlar ile Şirketlerin Hisse Senedi Getirileri ve Piyasa Değerleri Arasındaki İlişki”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (53), 25-48.
- Can, İsmail ve Gör, Yusuf (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma”, **UFRS Dünyası Dergisi**, (05.04.2016).
- Chamisa, Edward E. (2000), “The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, **International Journal of Accounting**, 35 (2), 267-286.
- Chand, Parmod ve Michael White (2007), “A Critique of The Influence of Globalization and Convergence of Accounting Standards in Fiji”, **Critical Perspectives On Accounting**, 18 (5), 605-622.
- Christensen, Hans B. ve diğerleri, (2007), “Cross-Sectional Variation in The Economic Consequences of International Accounting Harmonization: The Case of Mandatory IFRS Adoption in The UK”, **The International Journal of Accounting**, 42 (4), 341-379.
- Chartered Institute of Management Accountants [CIMA] (2008), “Convergence of Accounting Standards”
http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_accounting_standards_feb08.pdf (01.01.2016).
- Çankaya, Fikret (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 3 (6), 127-148.
- Çankaya, Fikret ve Aydoğan Ertan (2008), “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 11 (1), 299-326.
- Çankaya, Fikret ve Dinç, Engin (2012), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir

Araştırma” **Süleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, 17 (1), 81-102.

Çankaya, Fikret ve Dinç, Engin (2013), **TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe I Muhasebe Teorileri ve İlkeleri**, Trabzon: Celepler Matbaa Yayın ve Dağıtım.

Çankaya, Fikret ve Hatipoğlu Oğuzhan (2011), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 7 (2), 61-89.

Çankaya, Fikret ve Şeker, Yasin (2013), “Karbon Sertifikalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 15 (4), 105-134.

Çay Kurumu Kanunu (1971), **T.C. Resmi Gazete**, 14046, 18 Aralık 1971.

ÇAYKUR (2008), **2008 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2008_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (25.09.2015).

_____ (2009), **2009 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2009_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (25.09.2015).

_____ (2010), **2010 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2010_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (25.09.2015).

_____ (2011a), **Kalite El Kitabı**, 2. Baskı, Rize: ÇAYKUR Yayınları.

_____ (2011b), **2011 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2011_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (05.09.2015).

_____ (2012), **2012 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2012_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (05.09.2015).

_____ (2013), **2013 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/2013_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf (25.09.2015).

_____ (2014a), 2014 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu, [http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/\[280442324\]2014%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf](http://www.caykur.gov.tr/Fyukle/[280442324]2014%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf) (25.09.2015).

_____ (2014b), **Stratejik Plan 2015-2019**, Rize: Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü.

_____ (2015), 2015 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu, http://www.caykur.gov.tr/uploads/2015_fzyon.pdf (05.05.2015).

_____ (t.y.), **Hakkımızda**, <http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/1/7/10079/hakkimizda.aspx> (10.09.2015).

_____ (t.y.), <http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/19/72/4/caykur.aspx> (07.10.2015).

Çelik, Nuri ve diğerleri (2014), **İş Hukuku Dersleri**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Çonkar, Kemalettin ve diğerleri (2007), “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (36), 71-84.

Çürük, Turgut (2007), “An Analysis of Turkish Accounting Regulation's Conformity With the Disclosure Provisions of the EU Directive”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 16 (2), 187-202.

Dalğar, Hüseyin ve diğerleri (2011), “Muhasebe Eğitimi Gören Öğrencilerin TMS/IFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16 (1), 217-230.

Damış, Oğuzhan (2014), **İşletmelerde Vergi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Tüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Daske, Holger (2006), “Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP-Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?”, **Journal of Business Finance & Accounting**, 33 (3-4), 329-373.

- Daske, Holger ve diğerleri (2008), “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences”, **Journal of Accounting Research**, 46 (5), 1085-1142.
- Daske, Holger ve diğerleri (2013), “Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions”, **Journal of Accounting Research**, 51 (3), 495-548.
- Davut, Aygün ve Kaya, Uğur (2013), “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 9 (2), 151-170.
- De Lange, Paul ve Howieson, Bryan (2006), “International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism”, **Critical Perspectives on Accounting**, 17 (8), 607-632.
- Deloitte, (t.y)., “UFRS 1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının İlk Uygulaması” Uygulama Örneği, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UFRS%201%20Uluslararası%20Finansal%20Raporlama%20Standartları%20Örneği.pdf> (30.04.2016).
- Demir, Volkan (2013), “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği-”, **Mali Çözüm Dergisi**, 77 (4), 1-14.
- Demirel, Burcu (2003), **Türkiye Muhasebe Standartlarının Antalya Yöresinde Faaliyette Bulunan Beş Yıldızlı Otel İşletmeleri ve 1. Sınıf Tatil Köylerindeki Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinç, Engin (2007), “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (28), 21-48.
- Dinç, Engin ve Atabay, Esra (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir

Araştırma - Trabzon Alt Bölgesi Örneği”, **UFRS Dünyası Dergisi**,
<http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5b543.pdf> (05.04.2016).

Dinç, Engin ve Çankaya, Fikret (2015), **TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe II Dönem Sonu İşlemleri**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Ding, Yuan ve diğerleri (2007), “Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications”, **Journal of Accounting and Public Policy**, 26 (1), 1-38.

Doupnik, Timothy ve Perera, Hector (2007), **International Accounting**, Boston, Mass. : McGraw-Hill.

Duman, Haluk (2010), **Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi: İMKB’ de Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durgut, Mehmet (2012), **İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye’deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dündar, Baki (2013), **Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elitaş, Cemal ve diğerleri (2011), “**Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları**”,
<http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/129/Meslek%20Men%20Muh%20Stand.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (01.05.2016).

Elliott, Barry ve Elliott, Jamie (2011), **Financial Accounting and Reporting**, 14. Baskı, İngiltere: Prentice Hall.

Erdalkıran, Turgay (2014), **İnşaat İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesine**

Yönelik Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erdoğan, Murat ve Dinç, Engin (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 43 (1), 154-169.

Ernst & Young (t.y.), Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) hazır mısınız?, [http://www.ey.com/publication/vwluassets/tfrsye_hazir_misiniz/\\$file/tfrsyehazirminiz.pdf](http://www.ey.com/publication/vwluassets/tfrsye_hazir_misiniz/$file/tfrsyehazirminiz.pdf) (12.04.2016).

Erol Mikail ve Erkan Gülgün (2008), “Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Başarılarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Biga İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesinde Bir Araştırma”, **KMU İİBF Dergisi**, 10 (14), 284-30.

Erol, Mikail ve diğerleri (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 13 (3), 225-267.

Ertuğrul, Ayşe Nilgün, (2013), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 15 (3),71-89.

Evcı, Samet (2008), **Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Fındık, Hakkı (2016), “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, 69 (1), 61-82.

Fidan Erol, Meral ve Cinit, Hasan (2013), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri ile Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 60, 1-25.

Financial Accounting Standard Board (t.y.), “Memorandum of Understanding-The Norwalk Agreement”; <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> (10.12.2015).

_____ (t.y.), “fact5s about us”;
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>
(08.12.2015).

_____ (t.y.), “FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION”
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage%26cid=1176154526571>
(20.04.2016).

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1, **T.C. Resmi Gazete**, 25702, 16 Ocak 2005.

Fortin, Henri ve diğerleri (2010), **Accounting for Growth in Latin America and the Caribbean: Improving Corporate Financial Reporting to Support Regional Economic Development**, Washington, D.C.: World Bank Publications.

Fritz, Susanne, ve Lammler Christina (2003); **The International Harmonisation Process Accounting Standards**, Yayınlanmamış Master Tezi, Linköping Universitet, International Master Program Strategy and Culture.

Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Yasemin Ertan (2012), “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 53 (1), 2-24.

Gökçen, Gürbüz ve diğerleri (2011), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gökçen, Gürbüz ve diğerleri (2015), “Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 11 (1), 121-145.

Gökdeniz, İsmail ve diğerleri (2003), “Finansal Piyasaların Ekonomik Büyümeye Etkisi ve Türkiye Örneği (1989-2002)”, **Gazi Üniversitesi Dergisi**, (1), 101-117.

Greuning, Hennie van ve diğerleri (2011), **International Financial Reporting Standards: a Practical Guide**, 6. Baskı, Washington, D.C.: International Government Publication.

- Gündüz, Ahmet (2016), 2016 Yılında Bağımsız Denetime Tabi Şirketler Belirlendi, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ahmet/047/> (05.05.2016).
- Güneş, Recep ve diğerleri (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği”, **UFRS Dünyası Dergisi**, <http://docplayer.biz.tr/4410068-Muhasebe-meslek-mensuplarinin-kobi-tfrs-ye-yonelik-bilgi-duzeyleri-ve-uygulamaya-yonelik-beklentileri-elazig-ve-malatya-illeri-ornegi.html> (05.04.2011).
- Gürdal, Kadir (2004), “Yeni Ekonomi Kavram ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (13), 87-110.
- Gürel, Ayşe Başak (2015), **Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hacılar, Samet (2010), **Türk Bankacılık Sektöründe Türkiye Muhasebe Standartlarına Geçisin Menkul Kıymetler Kalemlerine Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hatunoğlu, Zeynep ve diğerleri (2013),“Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6 (1), 51-62.
- Hirshleifer, David ve Teoh, Siew Hong (2003), “Limited Attention, Information Disclosure, and Financial Reporting”, **Journal of Accounting and Economics**, 36 (1) 337-386.
- Hopwood, Anthony G. (1994), “Some Reflections of ‘The Harmonization of Accounting Within the EU’”, **The European Accounting Review**, 3(2), 241-253.
- House, John ve Bolton, Lesley (2004), “Standard-Setters Fear for Future”, **Accountancy**, 133(1327), 14-14.
- Hove, Mfandaidza R. (1989), “The Inappropriateness of International Accounting Standards in Less Developed Countries: The Case of International Accounting

Standard Number 24 -Related Party Disclosures - Concerning Transfer Pricing”, **International Journal of Accounting**, 24, 165-179.

Hoyle, Joe Ben ve diğerkleri (2004), **Advanced Accounting**, 7. Baskı, Boston: McGraw Hill Company.

Hussey, Roger ve Audra Wei Ming Ong (2005), **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons.

International Accounting Standard Board [IASB] (2015), “Who We Are and What We Do”,

http://www.ifrs.org/Theorganisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf (08.11.2015).

_____ (t.y.), “Development and publication of a Discussion Paper”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx> (31.04.2016).

_____ (t.y.), “Planning the Project”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx> (31.04.2016).

_____ (t.y.), “Setting the Agenda” <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx> (31.04.2016).

_____ (t.y.), “How we develop IFRS Standards”, <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx> (31.04.2016).

İbiş, Cemal ve Özkan, Serdar (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, 74 (1), 25-43.

İslamoğlu, Mehmet ve Bozkurt, Orhan (2012), “Bankalarda Sabit Getirili Menkul Kıymetlerin Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 3 (7), 55-92.

Jermakowicz, Eva K., (2004) “Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies”, **Accounting in Europe**, 1 (1), 51-70.

Journal, Samira ve Vulin, Sandra (2004), **Development of Harmonization in the 21st Century-Is Financial Accounting Harmonization Possible and can it be Measured?**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Göteborg University School of Economics and Commercial Law.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (2014), **2014 Yılı Yıllık Faaliyet Raporu**, http://kgk.gov.tr/contents/files/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (05.04.2016).

_____ (2015), **Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı**, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7evesi%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf (21.04.2016).

Karabınar, Selahattin ve diğerleri (2012), “Muhasebeciler TFRS Uygulamasına Geçmeye Hazır Mı? Sakarya Örneği”, (Haz: Murat Erdoğan ve diğerleri), **II. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (112-130), Trabzon: Mumeyek Vakfı Yayını.

Karabınar, Selahattin ve Öktem, Recep (2011), “Ciro İşleminin “Sorumluluk Doğuran Olay” Bağlamında İncelenmesi: Ciro Edilen Çeklerin TFRS Çerçevesinde Raporlanması”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 13 (1), 33-49.

Karğın, Mahmut ve Aktaş, Rabia (2011), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 52 (4), 1-23.

Kaval, Hasan (2013), “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması”, http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450568a2f3-KIDEM_TAZMINATI_KARsILIGINDA_AKTUER_KAZANc_VE_KAYIPLARIN_DigER_KAPSAMLI_GELiRLER_TABLOSUNDA_RAPORLANMASI_Prof.Dr.Hasan_KAVAl.pdf (13.04.2016).

- Kaya, Gamze Ayça (2012), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 11 (39), 218-230.
- Kayı, Kayıhan (2013), **Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanması ve İMKB Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kenger, Erdal (2012), “Tfrs-Tms (Ifrs-Ias) Açısından, Vuk-Tdms-Tdhp’ye Göre Temel Değerleme Farklılıkları”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdal/003/> (11.12.2015).
- Kırhoğlu, Hilmi ve Gökgöz Ahmet (2012), “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 26 (2), 107-127.
- Kıymetli Şen, İlker ve diğerleri (2016), “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Ve Uygulamada Karşılaşılabilecek Güçlükler: Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, (Ed: Arıkboğa, Dursun), “**35. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu – Değişen Dünyada Finansal Raporlama: İdeali Arayış ve Eğitimi Bildiri Kitabı**”, KKTC: İstanbul Üniversitesi Yayını.
- Kocamaz, Hilal (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’deki Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2 (2), 105-120.
- Köse, Tunç ve Ferhatoğlu, Emrah (2009), “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, (29), 43-66.
- Kurcan, Fatma ve diğerleri (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 4 (3), 15-28.
- Kurnaz, Niyazi (2012), “Statistical Analysis of the Factors Affecting Accounting Students’ Awareness of the TAS (Turkish Accounting Standards) and TFRS (Turkish Financial Reporting Standards)”, **British Journal of Science**, 4 (1), 142-156.

- Kurtcebe, Emin (2015), **Türev Finansal Araçlar ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçük, Yonca (2010), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Laga, Masaud (2013), “Obstacles of Adoption and Implementation of IFRS in Libya”, **Research Journal of Economics**, 8 (1), 1-4.
- Lambert, Richard ve diğerleri (2007), “Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital” **Journal of Accounting Research**, 45 (2), 385-420.
- Larson, Robert K. ve Street, Donna L. (2004), “Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 13 (2), 89-119.
- Leuz, Christian ve Verrecchia, Robert. E. (2000), “The Economic Consequences of Increased Disclosure”, **Journal of Accounting Research**, 38, 91-124.
- Levitt, Arthur (1998) “The Importance of High Quality Accounting Standards.” **Accounting Horizons**, 12 (1), 79–82.
- Litan, Robert E. (t.y.), “Should the world embrace a single set of accounting standards?”, (13.04.2016).
- Malkoç, Cihan (2013), **Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Miles, Samantha ve Nobes, Cristopher (1998) “The Use of Foreign Accounting Data in UK Financial Institutions”, **Journal of Business Finance and Accounting**, 25 (3), 309-328.
- Mir, Monir Zaman ve Rahaman, Abu Shiraz (2005), “The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 18(6), 816-841.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri No: 1, **T.C. Resmi Gazete**, 21447, 26 Aralık 2002.

Nelson, Mark W. (2003), “Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards”, **Accounting Horizons**, 17 (1), 91-104.

Nulla, Yusuf Mohammed (2014), “Does IFRS Adoption Influence Financial Reporting?: An Empirical Study on Financial Institutions”, **Journal of Business & Management**, 20 (1), 67-86.

Ocakoğlu, Orçun (2013), “Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 120 (6), 49-63.

Okşaş, Kadir (2011), **Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İnşaat Sektöründe Muhasebe Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özbarlas, Burcu (2009), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamannın İşletmeler Üzerindeki Etkileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Örten, Remzi ve diğerleri (2016), **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

Özbirecikli, Mehmet (2007), “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, 33 (1), 73-80.

Özbirecikli, Mehmet ve Pastacıgil, Arın (2009), “Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları İle Mukayeseli Bir İnceleme”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, (41), 82-96.

Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris (2015), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtlar: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması”, **Sosyal ve Ekonomik Uygulamalar Dergisi**, (29), 159-189.

Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap (2015), **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS**, 3. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

- Özgür, Göktaş (2012), **Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğine İlişkin Kars İlinde Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkan, Azzem (2009), “TMS-12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (32), 97-112.
- Özkan, Azzem ve Özşahin, Filiz (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (37), 47-68.
- Öztürk, Can (2016), “UFRS 16 Kiralama İşlemleri Standardının Eski UMS 17 Standardı ile Karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye’de Hisse Senetleri Halka Açık Olan Hava Yolu Şirketlerinin Finansal Durumuna Etkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 18 (1), 1-50.
- Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 4 (7), 119-139.
- Pehlivan, Abdülkadir ve Gerekan, Bilal (2013), **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme**, 1. Baskı, Trabzon: Celepler Matbaa.
- Psaros, Jim ve Trotman, Ken T. (2004), “The Impact of The Type of Accounting Standards on Preparers Judgments” **Abacus**, 40 (1), 76-93.
- Purvis, S.E.C. ve diğerleri, (1991), “The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success”, **Accounting Horizons**, 5 (2), 25-44.
- Rahman, Sheikh F. (1998), “International Accounting Regulation by the United Nations: a Power Perspective”, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 11(5), 593-623.
- Roberts, Clare ve diğerleri (2005), **International Financial Reporting A Comparative Approach**, 3. Baskı, Harlow: Printice Hall.

Saçan, Erdem (2014), “Türkiye’de Bankacılar Açısından Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Yaşanan Finansal Krizlerdeki Rolü”, **Mali Çözüm Dergisi**, 24 (126), 57-79.

Sağlam, Nejdet (2001), **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Sağlam, Necdet ve diğerleri (2015), **Örneklerle UFRS Kayıtları Açıklamalı Örnek Uygulamalı Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş VUK’ KVK Karşılaştırmalı İlk Geçiş Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık.

Salma, S. İbrahim (2005), **an Alternative Measure to Detect Intentional Earnings Management Through Discretionary Accruals**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Maryland, UMI Dissertation Services.

Sansar, Yunus (2015), **Vergi Usul Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sayar, Zafer (2002), “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (3)7, 73-80.

Sayar, Zafer ve Üstündağ, Saim (2003), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, 18(2), 49-58.

Sermaye Piyasası Kanunu (1981), **T.C. Resmi Gazete**, 17416, 30 Temmuz 1981.

Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun (1999), **T.C. Resmi Gazete**, 23910, 7 Ekim 1999.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri No: 11, **T.C. Resmi Gazete**, 26842, 9 Nisan 2008.

Shil, Nikhil Chandra (2009), “Harmonization of Accounting Standards through Internationalization”, **International Business Research**, 2 (2), 194-201.

Sivrikaya, Hamza (2014), **Gayrimenkul Değerlemesi, Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Soderstrom, Naomi S. ve Sun, Kevin Jialin (2007), “IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review”, **European Accounting Review**, 16 (4), 675-702.

Soran, Erol (2013), **Maden İşletmelerinde Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Street, Donna. L. (1999), “Acceptance and Observance of International Accounting Standards: An Empirical Study of Companies Claiming to Comply with IASs”, **The International Journal of Accounting**, 34 (1), 11-48.

Sürmen, Yusuf (2015), **Muhasebe – 2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Şahin, Emrah (2010), **Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması Ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şengür, Dilek Evren ve Çiftçi, Nur Havva (2011), “İşletmelerde Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, (108), 35-61.

Şensoy, Hatice Belgin (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Şentürk, Fatih ve Fındık, Hakkı (2015), “Türkiye'deki Akademik Araştırma Dergilerinde 2005-2014 Döneminde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Literatür Taraması ve İçerik Analizi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 17 (2), 413-436.
- Şişmanoğlu, Elçin ve Arıkboğa, Dursun (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) Geçişin Sigorta Şirketleri Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 13 (4), 97-141.
- Taylan, Altıntaş, A. (2013), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Yabancı Para Cinsinden Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 12 (39), 103-123.
- Teker, Suat (2011), "Standards of Financial Reporting." **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 1 (1), 174-183.
- Tekşen, Ömer (2010) “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 15 (2), 297-317.
- Terzi, Serkan ve diğerleri (2013), “Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, 59 (3), 83-100.
- Tire, Hilal (2009), **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tuğrul, Ayşe Poyraz (2011), **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tuncay, Ferhan Emin ve Cengiz, Hülya (2016), “Faize Dayalı Swap Sözleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, (16), 1-22.
- Tunçez, Hacı Arif (2011), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek

Uygulama”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, 14 (1-2), 293-310.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları 9: Finansal Araçlar Standardı (2010), **T.C. Resmi Gazete**, Sayı: 27564, 27 Nisan 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları 1: Finansal Tabloların Sunuluşu (2015), **T.C. Resmi Gazete**, Sayı: 29321, 9 Nisan 2015.

Tyrrall, David ve diğerleri (2007), “The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence From Kazakhstan”, **The International Journal of Accounting**, 42 (1), 82-110.

Uçma, Tuğba (2005), “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, **Mevzuat Dergisi**, (89), 1-16. <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> (05.11.2015).

Ulusan, Hikmet ve diğerleri (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (55), 11-34.

URL, <http://docplayer.biz.tr/146809-Uluslararası-finansal-raporlama-standartlarının-ilk-uygulaması.html>, (30.04.2016).

_____ <http://www.investopedia.com/terms/a/asymmetricinformation.asp>, (30.04.2016).

Usta, Hale (2008), **Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uyar, Esmâ (2014), **Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uysal, Özgür Özmen (2006), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, (17), 87-108.

- Uzun, Kübra (2015), **Stokların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi, Karşılaştırmalı İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ülkü, Sema (2008), **Kobiler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma- İstanbul Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Üstündağ, Saim (2000), “Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 1 (2), 31-57.
- Yalkın, Yüksel Koç (1995). “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 50 (1), 259-270.
- Yalkın, Yüksel Koç (2001), “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2 (1), 1-14.
- Yalkın, Yüksel Koç ve diğerleri (2006), “International Financial Reporting Standards and Development of Financial Reporting Standards in Turkey”, **Mali Çözüm**, 76 (3), 57-73.
- Yanık, Ahmet ve diğerleri (2013), “Muhasebe Eğitimi Gören Önlisans Öğrencilerinin Muhasebe Standartları Hakkındaki Algıları Üzerine Bir Araştırma”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (36), 243-252.
- Yanık, Ahmet ve Yıldız, Ferah (2013), “Lisans ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe Standartları Hakkındaki Algılarının Karşılaştırılması: Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18 (2), 443-458.
- Yarbaşı, Engin (2008), “Türkiye Muhasebe Standartlarının Hizmet Sektörü ile İlgili Olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine Etkisi”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8 (30), 107-114.

- Yartaş, Harun (2009), **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Yel, Tülay A., ve Öztürk Çiftçi, Didem (2013), “Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS/ TMS Konusunda Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 6 (2), 93-117.
- Yel, Tülay A. ve Erdem, Meziyet Sema (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bolu İli Örneği”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 11 (2), 217-231.
- Yereli, Ayşe N. ve diğerleri (2012), “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, (110), 21-41.
- Yıkılmaz, Seyfi (2014), **Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldırım, Suat ve Karanlık, Sebahattin (2008), “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 10 (3), 107-122.
- Yıldız, Ferah ve Yanık, Ahmet (2013), “Yükseköğretimde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Algıları: Ampirik Çalışma” **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 17 (1), 205-220.
- Yılmaz, Baki (2007), “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 7 (13), 139-153.
- Yılmaz, Züleyha ve diğerleri (2014), “Orta ve Doğu Karadeniz Bölgesindeki Öğrenci, Akademisyen ve Uygulayıcıların TMS/TFRS Farkındalıkları ve Görüşleri Üzerine Bir Çalışma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 16 (2), 209-135.

- Yılmaz, Fatih (1994), **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, Züleyha ve diğerleri (2014), "Orta ve Doğu Karadeniz Bölgesindeki Öğrenci, Akademisyen ve Uygulayıcıların TMS/TFRS Farkındalıkları ve Görüşleri Üzerine Bir Çalışma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 16 (2), 109-135.
- Zaidi, Seyd ve Huerta, Esperanza (2014), "IFRS Adoption and Enforcement as Antecedents of Economic Growth", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, (4) 1, 1-27.
- Zaidi, Seyd ve Paz, Veronica (2015), "The Impact of IFRS Adoption: A Literature Review", **Journal of Theoretical Accounting Research**, 10 (2), 116-141.
- Zakari, Mohamed Abulgasem (2014), "Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Libya", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 4 (2), 390-412.
- Zeff, Stephen A. (2002), "Political" Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB", **Accounting Horizons**, 16 (1), 43-54.
- Zeghal, Daniel ve Karim Mhedhbi (2006), "An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries" **International Journal Of Accounting**, 41 (4), 373-386.
- Zehri, Fatma ve Chouaibib, Jamel (2013), "Adoption Determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the Developing Countries", **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, (18), 56-62.
- Zeytinoğlu, Emin ve diğerleri (2015), "Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve Kıdem Tazminatının Türkiye'deki Mevcut Düzenlemeler Kapsamında İncelenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 17 (4), 737-758.

EKLER

Ek 1: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu

AKTİF	AYRINTISI	TÜMÜ
I-DÖNEN VARLIKLAR		14.395.874,60
A-Hazır Değerler	21.534,18	
B-Diğer Alacaklar	46.563,25	
Şüpheli Diğer Alacak Karşılıkları (-)	36.937,96	
C-Stoklar	14.308.024,39	
D-Gelecek Aylara Ait Giderler ve gelir tahakkukları	56.690,74	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	14.395.874,60	
II-DURAN VARLIKLAR		2.709.332,86
E-Maddi Duran Varlık	10.871.057,61	
Birikmiş Amortismanlar (-)	8.163.310,61	
F-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	14.070,94	
Birikmiş Amortismanlar (-)	12.485,08	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	2.709.332,86	
AKTİF (VARLIK) TOPLAMI	17.105.207,46	17.105.207,46
NAZİM HESAPLAR	74.451,12	74.451,12
GENEL TOPLAM	17.179.658,58	17.179.658,58
PASİF	AYRINTISI	TÜMÜ
III-KISA VADE YABANCI KAY.		18.169.666,02
A-Ticari Borçlar	11.665,78	
B-Diğer Borçlar	14.453,85	
C-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlükler	399.524,98	
D-Borç ve Gider Karşılıkları	22.890,38	
E-Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	777.651,20	
F-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	16.943.479,83	
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	18.169.666,02	
V-UZUN VADE YABANCI KAY		260.676,28
G-Borç ve Gider Karşılıkları	260.676,28	
UZUN VADE YBC KAY TOPLAMI	260.676,28	
VI-ÖZ KAYNAKLAR		1.325.134,84
H-Dönem Zararı (-)	1.325.134,84	
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	1.325.134,84	
PASİF (KAYNAK) TOPLAMI	17.105.207,46	17.105.207,46
NAZİM HESAPLAR	74.451,12	74.451,12
GENEL TOPLAM	17.179.658,58	17.179.658,58

Ek 2: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Stoklarının Ayrıntılı Görünümü

Kodu	Stok Adı	Ölçü Birimi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam Maliyet	Borç Toplam	Alacak Toplam	Borç Bakiyesi
150	İlk Madde Ve Malzeme Stokları							
150.01	Hammadde				0,00	18.700.405,65	18.700.405,65	0,00
150.01.01	Yaş Çay Ürünü				0,00	18.700.405,65	18.700.405,65	0,00
150.02	İşletme Malzemeleri							
150.02.01	Kömür Stokları				110.158,65	1.563.469,07	1.453.310,42	110.158,65
150.02.01.01	Kömür	Kg	246.555,00	0,4468	110.158,65	1.563.470,07	1.453.311,42	110.158,65
150.02.02	Akaryakıt Stoku				4.868,68	21.387,25	16.518,57	4.868,68
150.02.02.01	Motorin (Mazot)	Lt	1.499,00	3,247952	4.868,68	21.388,25	16.519,57	4.868,68
150.02.03	Yağ Stokları				1.056,68	4.896,80	3.840,12	1.056,68
150.02.03.01	Gres Yağı	Kg	16,00	7,8475	125,56			125,56
150.02.03.02	Süper Dizel Motor Yağı	Kg	16,00	6,7500	108,00			108,00
150.02.03.03	Gravis M 220	Kg	81,50	5,6726	462,32			462,32
150.02.03.04	Turbo Dizel Motor Yağı	Kg	48,00	4,3500	208,80			208,80
150.02.03.05	Gres Ep 3	Kg	16,00	9,5000	152,00			152,00
150.02.04	Yedek Parçalar				3.751,61	32.738,50	28.986,89	3.751,61
150.02.04.01	V Kayışı 17*2700	Adet	2,00	4,1400	8,28			8,28
150.02.04.02	V Kayışı 22*2500	Adet	3,00	20,0000	60,00			60,00
150.02.04.03	Varyatör Kayışı 27*10	Adet	2,00	7,6500	15,30			15,30
150.02.04.04	Varyatör Kayışı 30*10	Adet	4,00	0,7125	2,85			2,85
150.02.04.05	Pvc Süpürgelik Kayışı 100*2	Adet	50,00	1,9900	99,50			99,50
150.02.04.06	Extrafor (Bant Kenarı) 60	Adet	100,00	2,3704	237,04			237,04
150.02.04.07	Redüktör Dişlisi 42 Diş	Adet	3,00	303,0167	909,05			909,05
150.02.04.08	Emniyet Kemerli	Kt	3,00	50,0000	150,00			150,00
150.02.04.09	Demir Testere Ağzı	Kt	4,00	0,4275	1,71			1,71
150.02.04.10	Nanometre Gliserinli	Adet	4,00	25,7500	103,00			103,00
150.02.04.11	Diğer Yedek Parçalar	Adet	-	-	2.164,88			2.164,88
150.02.05	Küçük Alet Ve Takımlar				354,73	1.126,36	771,63	354,73
150.02.05.01	İki Ağızlı Anahtar 12*13	Adet	1,00	2,2600	2,26			2,26
150.02.05.02	İki Ağızlı Anahtar 14*15	Adet	1,00	3,4700	3,47			3,47
150.02.05.03	Yıldız Anahtar 16*17	Adet	1,00	10,9400	10,94			10,94
150.02.05.04	Yassı Eğe 4" Kalın Diş	Adet	1,00	4,2500	4,25			4,25
150.02.05.05	Klavuz Takımı M 24	Adet	1,00	7,4000	7,40			7,40
150.02.05.06	Klavuz Takımı 1/4	Tk	1,00	0,1900	0,19			0,19
150.02.05.07	Klavuz Takımı 5/8	Tk	1,00	7,4000	7,40			7,40
150.02.05.08	Klavuz Takımı 5/16	Tk	1,00	15,7000	15,70			15,70

150.02.05.09	Klavuz Takımı 7/16	Tk	1,00	8,5000	8,50			8,50
150.02.05.10	Saplı Çekiç 1 Kg'lik	Tk	1,00	6,1300	6,13			6,13
150.02.05.11	Marangoz İşkencesi	Adet	1,00	16,0000	16,00			16,00
150.02.05.12	Marangoz İşkencesi 70 Cm	Adet	1,00	19,4300	19,43			19,43
150.02.05.13	Dişli Kürek	Adet	45,00	3,7302	167,86			167,86
150.02.05.14	Zemin Temizliği Küreği	Adet	2,00	42,6000	85,20			85,20
150.02.06	Techizat				701,79	949,93	248,14	701,79
150.02.06.01	Islak Rotorlu Sirkülasyon	Adet	1,00	187,5400	187,54			187,54
150.02.06.02	Islak Rotorlu Sirkülasyon	Adet	1,00	514,2500	514,25			514,25
150.02.07	Elektrik Şarteri				59,71	144,51	84,80	59,71
150.02.07.01	Bıçaklı Şarter 630 A	Adet	1,00	59,7100	59,71			59,71
150.02.08	Muhtelif Malzeme				46.876,54	628.083,29	581.206,75	46.876,54
150.02.08.01	Tamirat Ve İnşaat Malzemesi				135,89	219.281,88	219.145,99	135,89
150.02.08.01.01	Musluk Kısa 1/2	Adet	2,0000	4,8600	9,72			9,72
150.02.08.01.02	Musluk Kısa 1/2	Adet	3,0000	6,2800	18,84			18,84
150.02.08.01.03	Naylon Fırça	Adet	16,0000	1,0319	16,51			16,51
150.02.08.01.04	Ağaç Saplı Tel Fırça	Adet	2,0000	0,8350	1,67			1,67
150.02.08.01.05	Zımpara Kâğıdı No 1	Adet	11,00	0,4309	4,74			4,74
150.02.08.01.06	Zımpara Kâğıdı No 2	Adet	17,00	0,4500	7,65			7,65
150.02.08.01.07	Zımpara Kâğıdı No 3	Adet	2,00	0,4500	0,90			0,90
150.02.08.01.08	Matkap Ucu 5 Mm	Adet	1,00	1,3600	1,36			1,36
150.02.08.01.09	Matkap Ucu 6 Mm	Adet	6,00	0,8000	4,80			4,80
150.02.08.01.10	Matkap Ucu 7 Mm	Adet	10,00	0,6120	6,12			6,12
150.02.08.01.11	Matkap Ucu 9 Mm	Adet	4,00	0,9275	3,71			3,71
150.02.08.01.12	Matkap Ucu 10 Mm	Adet	3,00	1,2900	3,87			3,87
150.02.08.01.13	Matkap Ucu 10,5 Mm	Adet	5,00	0,0100	0,05			0,05
150.02.08.01.14	Matkap Ucu 18 Mm	Adet	1,00	11,5200	11,52			11,52
150.02.08.01.15	Bally Yapıştırıcı	Adet	1,00	12,4500	12,45			12,45
150.02.08.01.16	Kaynakçı İş Eldiveni	Adet	2,00	15,9450	31,89			31,89
150.02.08.01.17	Ağaç Vida 19*25 Mm	Adet	1,00	0,0900	0,09			0,09
150.02.08.02	Kırtasiye Ve Basılı Kâğıt Malzemesi				5.651,53	10.153,44	4.501,91	5.651,53
150.02.08.02.01	Kasa Sayım Zaptı Defteri	Adet	1,00	1,1800	1,18			1,18
150.02.08.02.02	Kasa Takip Cetveli	Cl	1,00	4,1500	4,15			4,15
150.02.08.02.03	ÇAYKUR Faturası (İrsaliyeli Fatura)	Cl	32,00	9,8000	313,60			313,60
150.02.08.02.04	İşçi Ücret Bordrosu 12*38	Adet	3.301,00	0,0837	276,45			276,45
150.02.08.02.05	Ssk Prim Kartı	Adet	100,00	0,0413	4,13			4,13
150.02.08.02.06	İşçi Sicil Dosyası	Adet	148,00	0,1228	18,17			18,17
150.02.08.02.07	Günlük Devam Cetveli / Apel	Cl	724,00	0,4669	338,07			338,07
150.02.08.02.08	İşçi İzin Kâğıdı	Adet	234,00	0,2079	48,65			48,65
150.02.08.02.09	Memur Sağlık Karnesi	Cl	9,00	0,5678	5,11			5,11

150.02.08.02.10	Memur Sağlık Karnesi Aile	Adet	21,00	0,5048	10,60		10,60
150.02.08.02.11	Harcırah Cetveli	Cl	24,00	2,2025	52,86		52,86
150.02.08.02.12	Geçici Görev Oluru	Cl	5,00	1,8040	9,02		9,02
150.02.08.02.13	Gelen Evrak Kayıt Fişi	Cl	1,00	0,0100	0,01		0,01
150.02.08.02.14	Evrak Teslim İzlenimi	Adet	4,00	1,0000	4,00		4,00
150.02.08.02.15	Yaş Çay Çaki Kayış Pusulası	Adet	100,00	0,9699	96,99		96,99
150.02.08.02.16	Yaş Çy Yollama Me...	Adet	40,00	0,5398	21,59		21,59
150.02.08.02.17	Fabrikalar Arası Yaş Çay ...	Adet	9,00	0,5500	4,95		4,95
150.02.08.02.18	Üretici Çay Cüzdanı	Cl	50,00	0,2564	12,82		12,82
150.02.08.02.19	Çaylık Ruhsat Formu	Cl	126,00	0,0311	3,92		3,92
150.02.08.02.20	Yaşçay Tesellüm Defteri	Adet	1,00	3,6200	3,62		3,62
150.02.08.02.21	Vasıta Çıkış Fişi	Tp	209,00	0,3792	79,26		79,26
150.02.08.02.22	Fotokopi Kağıdı A4	Kt	210,00	5,6836	1.193,56		1.193,56
150.02.08.02.23	Karbon Kağıdı	Adet	7,00	12,6657	88,66		88,66
150.02.08.02.24	Küçük Zarf	Adet	2.225,00	0,0329	73,25		73,25
150.02.08.02.25	Orta Zarf	Adet	1.533,00	0,0622	95,35		95,35
150.02.08.02.26	Büyük Zarf	Adet	99,00	0,0676	6,69		6,69
150.02.08.02.27	Kurşun Kalem	Adet	15,00	0,4740	7,11		7,11
150.02.08.02.28	Renkli Kalem	Adet	89,00	0,0212	1,89		1,89
150.02.08.02.29	Tükenmez Kalem	Adet	233,00	0,2178	50,74		50,74
150.02.08.02.30	İmza Karton	Adet	3,00	12,5000	37,50		37,50
150.02.08.02.31	Yarım Karton Dosya	Adet	1.550,00	0,3900	604,50		604,50
150.02.08.02.32	Plastik Telli Dosya	Kt	90,00	0,2132	19,19		19,19
150.02.08.02.33	Plastik Poşet Dosya Şeffaf	Kt	100,00	0,0450	4,50		4,50
150.02.08.02.34	Yapıştırıcı (Uhu)	Adet	31,00	0,6219	19,28		19,28
150.02.08.02.35	Selefon Bant Küçük	Kt	4,00	0,9825	3,93		3,93
150.02.08.02.36	Toplu İğne	Adet	11,00	3,0445	33,49		33,49
150.02.08.02.37	Ataş 1-2-3	Adet	141,00	1,0687	150,68		150,68
150.02.08.02.38	Raptiye Makinesi Teli (Zimba)	Tp	113,00	0,4689	52,99		52,99
150.02.08.02.39	Zimba Makinesi	Adet	2,00	3,0000	6,00		6,00
150.02.08.02.40	Zimba Makinesi Büyük	Adet	2,00	18,6650	37,33		37,33
150.02.08.02.41	Tel Raptiye Makinesi (Tel)	Tp	2,00	7,0000	14,00		14,00
150.02.08.02.42	Klasör Dosya 4 Cm'lik	Adet	309,00	2,4111	745,02		745,02
150.02.08.02.43	Bilgisayar Kağıdı 11*24	Tp	2,00	37,5000	75,00		75,00
150.02.08.02.44	Faks Kağıdı	Adet	34,00	5,1265	174,30		174,30
150.02.08.02.45	Daksil	Adet	26,00	1,3962	36,30		36,30
150.02.08.02.46	Daktilo Şeridi	Adet	1,00	3,0000	3,00		3,00
150.02.08.02.47	Tam Karton Dosya	Adet	40,00	0,4000	16,00		16,00
150.02.08.02.48	Renkli Fotokopi Kağıdı	Adet	8,00	12,7238	101,79		101,79
150.02.08.02.49	Klasör Dosya 8cm'lik	Adet	234,00	2,9501	690,33		690,33

150.02.08.03	Ambalaj Malzemesi				23.944,87	161.885,94	137.941,07	23.944,87
150.02.08.03.01	Kraft Torba	Adet	18.501,00	1,2604	23.319,08			23.319,08
150.02.08.03.02	Naylon Taşıma Bezi	Adet	1.000,00	0,6258	625,79			625,79
150.02.08.04	Gıda Malzemesi				1.685,41	149.829,61	148.144,20	1.685,41
150.02.08.04.01	Çiçek Yağı	Kg	80,00	4,2500	340,00			340,00
150.02.08.04.02	Fındık Yağı	Kg	40,00	5,2000	208,00			208,00
150.02.08.04.03	Toz Şeker	Kg	50,00	2,6000	130,00			130,00
150.02.08.04.04	Kırmızı Mercimek	Kg	15,00	2,5007	37,51			37,51
150.02.08.04.05	Kuru Fasulye Beyaz	Kg	15,00	6,0000	90,00			90,00
150.02.08.04.06	Bulgur	Kg	15,00	1,6000	24,00			24,00
150.02.08.04.07	Arpa Şehriye	Kg	20,00	2,1000	42,00			42,00
150.02.08.04.08	Makarna	Kg	30,00	2,0833	62,50			62,50
150.02.08.04.09	Kristal Tuz	Kg	13,00	1,0000	13,00			13,00
150.02.08.04.10	Nane	Kg	2,00	15,0000	30,00			30,00
150.02.08.04.11	Kuru Kayısı	Kg	5,00	6,0000	30,00			30,00
150.02.08.04.12	Kara Biber	Kg	2,00	27,0000	54,00			54,00
150.02.08.04.13	Salça	Kg	25,00	3,2508	81,27			81,27
150.02.08.04.14	Siğır Eti	Kg	22,00	24,6877	543,13			543,13
150.02.08.05	Giyecek Malzemesi				11.741,09	23.672,62	11.931,53	11.741,09
150.02.08.05.01	İş Elbisesi	Tk	95,00	35,3749	3.360,62			3.360,62
150.02.08.05.02	İş Elbisesi (Mont Tipi)	Adet	13,00	35,3331	459,33			459,33
150.02.08.05.03	İş Tulumu	Tk	49,00	32,7271	1.603,63			1.603,63
150.02.08.05.04	Mutfak Personeli Kıyafeti	Tk	14,00	45,0221	630,31			630,31
150.02.08.05.05	Bekçi Kışlık Takım Elbisesi	Tk	2,00	88,0350	176,07			176,07
150.02.08.05.06	Bekçi Yazlık Kıyafeti	Tk	10,00	28,6470	286,47			286,47
150.02.08.05.07	Odacı Yazlık Kıyafeti	Tk	3,00	28,3700	85,11			85,11
150.02.08.05.08	Şoför Yazlık Kıyafeti	Adet	3,00	27,4200	82,26			82,26
150.02.08.05.09	Gömlek Uzun Kol	Adet	12,00	10,3058	123,67			123,67
150.02.08.05.10	İş Gömleği Beyaz	Adet	35,00	23,7397	830,89			830,89
150.02.08.05.11	İş Gömleği Sütü Kahve	Adet	6,00	18,4700	110,82			110,82
150.02.08.05.12	Muflonlu Parka	Adet	15,00	109,2340	1.638,51			1.638,51
150.02.08.05.13	Kravat	Çf	1,00	3,5000	3,50			3,50
150.02.08.05.14	Kauçuk Ayakkabı	Çf	5,00	27,3140	136,57			136,57
150.02.08.05.15	Kauçuk Ayakkabı	Çf	9	26,56	239,04			239,04
150.02.08.05.16	Keten Ayakkabı	Çf	30,00	7,9680	175,25			175,25
150.02.08.05.17	Lastik Çizme	Adet	59,00	5,8417	435,58			435,58
150.02.08.05.18	Terlik	Adet	3,00	7,3827	10,50			10,50
150.02.08.05.19	Amyant Eldiven	Adet	27,00	3,5000	518,28			518,28
150.02.08.05.20	Tek Kullanımlık Eldiven	Adet	8,00	19,1956	36,52			36,52
150.02.08.05.21	Yağmurluk	Adet	25,00	4,5650	205,64			205,64

150.02.08.05.22	Vinlex Önlük	Çf	7,00	8,2256	30,82			30,82
150.02.08.05.23	Tak Tak Nalın	Adet	20,00	4,4029	378,00			378,00
150.02.08.05.24	Baret	Adet	7,00	18,9000	46,90			46,90
150.02.08.05.25	Kaynakçı Kolluğu	Adet	1,00	6,7000	10,00			10,00
150.02.08.05.26	Kaynakçı Önlüğü	Adet	3,00	10,0000	25,00			25,00
150.02.08.05.27	Kaynakçı Gözlüğü	Adet	11,00	8,3333	69,80			69,80
150.02.08.05.28	Baret Ayakkabı	Adet	1,00	6,3455	32,00			32,00
150.02.08.06	Elektrik Malzemesi				1.537,33	13.581,06	12.043,73	1.537,33
150.02.08.06.01	Kablo Başlığı (Yüksük Tipi)	Mt	100,00	0,0150	1,50			1,50
150.02.08.06.02	Plastik Kablo Yüksüğü	Mt	100,00	0,0100	1,00			1,00
150.02.08.06.03	Sımr Şarteri (Nihayet)	Adet	3,00	16,4900	49,47			49,47
150.02.08.06.04	Sır Klemensi	Adet	38,00	0,2253	8,56			8,56
150.02.08.06.05	Beton Çivili Ktoşe No5	Adet	1,00	0,7200	0,72			0,72
150.02.08.06.06	Beton Çivili Kroşe No6	Adet	5,00	0,7120	3,56			3,56
150.02.08.06.07	Ampul 60 Wat 24 Volt	Adet	29,00	0,5948	17,25			17,25
150.02.08.06.08	Bıçaklı Sigorta 160 A	Adet	10,00	0,0100	0,10			0,10
150.02.08.06.09	Bıçaklı Sigorta Buşonu 125	Adet	18,00	0,6300	11,34			11,34
150.02.08.06.10	Bıçaklı Sigorta Buşonu 63	Adet	3,00	0,0100	0,03			0,03
150.02.08.06.11	Kompanizasyon Kontaktörü	Adet	2,00	19,3500	38,70			38,70
150.02.08.06.12	Kompanizasyon Kontaktörü	Adet	2,00	115,1650	230,33			230,33
150.02.08.06.13	Kontaktör Tamir Takımı 3	Adet	6,00	8,4150	50,49			50,49
150.02.08.06.14	Kontaktör Tamir Takımı 3	Adet	40,00	11,9358	477,43			477,43
150.02.08.06.15	Kontaktör Tamir Takımı 3 Tf	Adet	4,00	8,9150	35,66			35,66
150.02.08.06.16	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt7	Adet	8,00	3,7488	29,99			29,99
150.02.08.06.17	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	Adet	5,00	8,1500	40,75			40,75
150.02.08.06.18	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	Adet	4,00	9,2500	37,00			37,00
150.02.08.06.19	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	Adet	5,00	24,3600	121,80			121,80
150.02.08.06.20	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	Adet	3,00	23,0000	69,00			69,00
150.02.08.06.21	Termik Röle 1-1.6 A	Adet	5,00	15,0280	75,14			75,14
150.02.08.06.22	Termik Röle 1-1.6 -2.5 A Radya	Adet	3,00	21,4900	64,47			64,47
150.02.08.06.23	Termik Röle 25 40 A Radya	Adet	1,00	30,2100	30,21			30,21
150.02.08.06.24	Gerilim Koruma Rolesi	Adet	1,00	24,6300	24,63			24,63
150.02.08.06.25	Siva 6 Normal Priz	Adet	6,00	0,2483	1,49			1,49
150.02.08.06.26	Trifaze Dişi Fiş	Adet	1,00	3,3600	3,36			3,36
150.02.08.06.27	Bakımsız Akü Redresörü 24 V	Adet	1,00	103,0000	103,00			103,00
150.02.08.06.28	Starter 40 V	Adet	25,00	0,0848	2,12			2,12
150.02.08.06.29	Kampana Zili 220 V	Adet	1,00	8,2300	8,23			8,23
150.02.08.07	Labaratuvar Malzemesi				145,36	853,58	708,22	145,36
150.02.08.07.01	Yanmaz Eldiven	Adet	1,00	110,0000	110,00			110,00
150.02.08.07.02	Zaman Ayarlı Çalar Saat	Adet	1,00	35,3600	35,36			35,36

150.02.08.08	Temizlik Malzemesi				1.669,97	8.920,61	7.250,64	1.669,97
150.02.08.08.01	Sıvı Sabun	Adet	22,50	3,8116	85,76			85,76
150.02.08.08.02	Sıvı Deterjan	Adet	24,00	2,2000	52,80			52,80
150.02.08.08.03	Bulaşık Makinesi Parlıtıcı	Kg	63,20	10,0467	634,95			634,95
150.02.08.08.04	Dezenfektan	Kg	25,00	12,0000	300,00			300,00
150.02.08.08.05	Vim	Kg	2,00	4,5000	9,00			9,00
150.02.08.08.06	Bulaşık Makinesi Deterjanı	Adet	48,00	5,0000	240,00			240,00
150.02.08.08.07	Zemin Temizlik Ürünü	Adet	28,00	2,2900	64,12			64,12
150.02.08.08.08	Mini Tablet Banyo Sabunu	Adet	2.410,00	0,0740	178,34			178,34
150.02.08.08.09	Sıvı Gres Sprey	Adet	15,00	7,0000	105,00			105,00
150.02.08.09	Sair Muhtelif Malzeme				365,09	8.951,62	8.586,53	365,09
150.02.08.09.01	Saplı Çekpas	Kt	6,00	3,3400	20,04			20,04
150.02.08.09.02	Marka Tebeşiri	Adet	36,00	0,3167	11,40			11,40
150.02.08.09.03	Hp 970 Cxi Renkli (C 6578 Ae)	Adet	1,00	79,9900	79,99			79,99
150.02.08.09.04	Hp 970 Cxi Siyah (51645 Ae)	Adet	2,00	39,7850	79,57			79,57
150.02.08.09.05	Lexmark E 250 (E 250 A11 E)	Adet	1,00	134,8200	134,82			134,82
150.02.08.09.06	Epson Fx2190 Şerit	Adet	3,00	10,0567	30,17			30,17
150.02.08.09.07	Disket 3.5 Hd	Adet	4,00	2,2750	9,10			9,10
					167.828,39			167.828,39
151	Yarı Mamuller - Üretim				0,00	29.962.052,97	29.962.052,97	0,00
151.01	Tasnifli Kuru Çay				0,00	29.150.248,46	29.150.248,46	0,00
151.01.01	Tasnifli Kuru Çay (Yaş Çay...				0,00	29.150.248,46	29.150.248,46	0,00
151.02	Maliyete Girmeyen Giderler				0,00	811.804,51	811.804,51	0,00
151.02.135	Personelden Alacaklar				0,00	6.571,14	6.571,14	0,00
151.02.135.01	Yemek Bedeli				0,00	6.571,14	6.571,14	0,00
151.02.136	Diğer Çeşitli Alacaklar				0,00	523.014,05	523.014,05	0,00
151.02.136.01	Budama Giderleri				0,00	522.816,89	522.816,89	0,00
151.02.136.02	Üçüncü Kişi Diğer Alacaklar				0,00	197,16	197,16	0,00
151.02.659	Diğer Gider Ve Zararlar				0,00	18.371,32	18.371,32	0,00
151.02.659.01	Kira Giderleri (Lojman Ve...)				0,00	6.559,54	6.559,54	0,00
151.02.659.02	Lojman Ve Sosyal Tesis				0,00	11.811,78	11.811,78	0,00
151.02.680	Çalışmayan Kısım Giderleri				0,00	263.840,00	263.840,00	0,00
151.02.680.01	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri				0,00	106.630,00	106.630,00	0,00
151.02.680.02	Direkt İşçilik Giderleri				0,00	156.110,00	156.110,00	0,00
151.02.680.03	Genel Üretim Giderleri				0,00	1.100,00	1.100,00	0,00
152	Mamuller				0,00			0,00
152.01	Tasnifli Kuru Çay Ambar (Çay Fab.)				14.140.196,00	40.569.146,28	26.428.950,28	14.140.196,00
152.01.01	Tasnifli Kuru Çay Ambar (Çay Fab.)				14.140.196,00	40.569.146,28	26.428.950,28	14.140.196,00
152.01.01.01	1 BOP				415.906,00	1.602.869,00	1.186.963,00	415.906,00
152.01.01.02	2 BOP				3.264.865,00	7.944.380,00	4.679.515,00	3.264.865,00

152.01.01.03	3 BOP				1.195.652,00	3.369.352,00	2.173.700,00	1.195.652,00
152.01.01.04	4 F				1.255.316,00	1.945.993,00	690.677,00	1.255.316,00
152.01.01.05	5 BOP 1				6.661.337,00	20.970.225,28	14.308.888,28	6.661.337,00
152.01.01.06	6 BP 2				58.853,00	3.313.919,00	3.255.066,00	58.853,00
152.01.01.07	7 DUST				1.288.267,00	1.422.408,00	134.141,00	1.288.267,00

EK 3: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Maddi Duran Varlıklarının Ayrıntılı Görünümü

Kodu	Duran Varlık Adı	Miktar	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Ekonomik Ömür (Yıl)	Birikmiş Amortismanı	2013 Yılı Amortismanı	Net Defter Değeri
251	Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri							
251.01	Su Kulesi	1	31.12.1975	566.939,11	50	512.043,23	11.338,78	54.895,88
251.02	Su Kuyusu	1	31.12.2008	17.920,00	15	7.173,00	1.192,12	10.747,00
251.03	Yakıt Depolama Tankı (20 Ton)	1	31.12.1977	8.414,88	15	8.414,87	0,00	0,01
251.04	Yakıt Depolama Tankı (10 Ton)	1	31.12.1977	9.411,38	15	9.411,37	0,00	0,01
				602.685,37		537.042,47	12.530,90	
252	Binalar							
252.01	İdari Binalar							
252.01.01	İşletme İdare Binaları	1	31.12.1979	1.778.323,77	50	1.527.206,80	34.393,95	251.116,97
252.02	Fabrika Binaları							
252.02.01	Traf Soldurma Binaları	1	20.09.1979	204.722,39	50	170.789,16	4.094,45	33.933,23
252.02.02	Fırın Binası	1	31.12.1982	310.553,02	50	181.323,92	6.211,06	129.229,10
252.02.03	Tasnif Binaları	1	31.12.1982	741.338,24	50	526.128,83	14.826,77	215.209,41
252.02.04	Kazan Dairesi	1	30.03.1989	38.299,19	50	16.387,64	765,98	21.911,55
252.02.05	Kantar Binaları (2.5...)	1	31.12.1975	107.646,27	50	70.332,29	2.152,93	37.313,98
252.02.06	Kuvvet Santrali	1	31.12.1989	511.122,29	50	364.619,47	10.222,44	146.502,82
252.02.07	Dizel Jeneratör	1	31.13.1975	129.175,52	50	92.149,37	2.583,51	37.026,15
252.02.08	Beton Baca	1	30.03.1989	74.105,55	50	31.621,49	1.482,11	42.484,06
252.02.09	Kantar Binaları (60...)	1	31.12.1989	20.657,79	50	12.404,17	413,16	8.253,62
252.03	Ambar Binaları							
252.03.01	Kuru Çay Ambar Binaları	1	31.12.1981	509.578,30	50	221.213,09	10.191,57	288.365,21
252.03.02	Kuru Çay Ambar Binaları	1	31.12.1979	77.646,87	50	40.619,25	1.552,94	37.027,62
252.03.03	Kuru Çay Ambar Binaları	1	31.12.1979	481.422,28	50	263.296,20	9.628,44	218.126,08
252.03.04	Kuru Çay Ambar Binaları	1	31.12.1979	884.416,71	50	366.626,28	17.688,33	517.790,43
252.04	Lojman Binaları							
252.04.01	Lojman Binaları	1	31.12.1979	295.294,22	50	115.344,30	5.905,89	179.949,92
252.04.02	Lojman Binaları	1	31.12.1979	295.294,22	50	115.344,30	5.905,89	179.949,92
252.05	Bekçi Binaları							
252.05.01	Bekçi Kulübeleri	1	31.12.1975	11.482,21	20	11.395,69	210,51	86,52
252.06	Bakım Onarım ve Diğer Binalar	1						
252.06.01	Garaj Binası	1	31.12.1979	65.664,35	50	58.075,32	1.313,29	7.589,03
252.06.02	Bakımhane Binaları	1	31.12.1977	204.835,84	50	157.760,95	4.096,72	47.074,89
252.06.03	Sundurma Binaları (Çelik Döküm)	1	31.12.1984	41.704,07	50	20.932,67	834,08	20.771,40
				6.783.283,10		4.364.762,84	134.474,02	
253	Tesis, Makina ve Cihazlar							

253.01	Makinalar							
253.01.01	Kaynak Makinesi	1	31.12.1984	404,60	5	404,59	0,00	0,01
253.01.02	Çanta Kaynak Makinesi	1	31.07.2011	1.400,00	5	840,00	280,00	560,00
253.01.03	Profil Kesme Makinesi	1	13.02.2008	1.220,00	8,34	878,40	146,40	341,60
253.01.04	Münferit Pompan Panosu	1	30.09.1984	1.775,22	16,67	1.775,21	0,00	0,01
253.01.05	Güç Kaynağı MGE Extreme 9kwat	1	29.12.2006	5.831,00	5	5.830,99	0,00	0,01
253.01.06	Gerilim Trafosu (15/0,1)	1	11.07.1988	18.737,55	10	18.737,54	0,00	0,01
253.01.07	Gres Pompa	1	31.12.1996	4,70		4,69	0,00	0,01
253.01.08	Gres Pompa	1	31.12.1996	4,70		4,69	0,00	0,01
253.01.09	Kriko (Hidrolik)	1	31.12.1986	31,46		31,45	0,00	0,01
253.01.10	Dikiş Makinesi	1	31.12.1974	445,96		445,95	0,00	0,01
253.01.11	Pistonlu Hava Kompresörü	1	31.04.2007	2.100,00	10	1.470,00	210,00	630,00
253.01.12	Santrifüj Pompa	8	31.12.1984	4.636,16	16,7	4.636,08	0,00	0,08
253.01.13	Santrifüj Pompa	5	31.12.1984	2.897,65	16,7	2.897,60	0,00	0,05
253.01.14	Santrifüj Pompa	1	30.04.1994	573,71	16,7	573,70	0,00	0,01
253.01.15	Santrifüj Pompa	1	31.12.1982	250,99	16,7	250,98	0,00	0,01
253.01.16	Santrifüj Pompa	1	27.10.2005	547,75	16,7	297,55	32,63	250,20
253.01.17	Kuru Rotorlu Sirkülasyon	1	31.12.1982	250,99		250,98	0,00	0,01
253.01.18	Dizel Jeneratör	1	31.12.1976	64.795,34		64.795,33	0,00	0,01
253.01.19	Kıncı Delici 7 Kg (Hilti)	1	28.05.2013	975,00	5	195,00	195,00	780,00
253.01.20	Münferit Kompan. Panosu	1	31.12.1982	2.264,80	10	2.264,79	0,00	0,01
253.01.21	Münferit Kompan. Panosu	1	31.05.1987	6.989,71	10	6.989,70	0,00	0,01
253.01.22	Münferit Kompan. Panosu	1	31.12.2007	633,00	28,2	415,96	22,45	217,04
253.01.23	Münferit Kompan. Panosu	1	31.12.2011	4.148,73	10	1.244,61	414,87	2.904,12
253.01.24	Münferit Kompan. Panosu	1	30.09.1984	1.775,22	16,67	1.775,21	0,00	0,01
253.01.25	Münferit Kompan. Panosu	1	07.08.2008	1.825,97	16,67	657,36	109,56	1.168,61
	<u>Ö. ve F. Artırcı Giderler</u>	<u>1</u>	<u>30.12.2011</u>	<u>169,43</u>	<u>13,67</u>	<u>37,20</u>	<u>12,40</u>	<u>132,23</u>
253.01.26	Münferit Kompan. Panosu	1	31.05.1994	10.251,10		10.251,09	0,00	0,01
253.01.27	Katı Kakıtlı Skoç Tipi Buhar Kazanı 100 M3	4	30.05.1989	92.770,00		92.769,96	0,00	0,04
253.01.28	Katı Kakıtlı Skoç Tipi Buhar Kazanı 100 M4	1	31.05.1989	23.192,50		23.192,49	0,00	0,01
253.01.29	Baca Gazı Filtre Sistemi	1	21.11.2005	23.089,48		23.089,47	0,00	0,01
253.01.30	Baca Gazı Filtre Sistemi	1	31.12.2008	17.860,00		17.859,99	0,00	0,01
253.01.31	Bacalı Tip Toz Toplama Sistemi	1	26.05.2008	125.786,47	20	58.358,95	6.321,33	67.427,52
253.01.32	Elektrik Tesisatı	1	31.12.2012	345,12	15	45,97	22,99	299,15
253.01.33	Hareketli Soldurma Ünitesi (Kontinü Sistem)	1	18.03.1989	219.976,36	16,67	209.045,77	13.198,58	10.930,59
253.01.34	Fermantasyon Üniteleri	1	18.03.1999	63.672,60	16,67	29.861,43	3.820,36	33.811,17
253.01.35	Kıvırma Makinesi (Düz)	8	31.12.1973	381.404,88		381.404,80	0,00	0,08
253.01.36	Kıvırma Makinesi (Düz)	2	31.12.1975	2.100,50		2.100,48	0,00	0,02
253.01.37	Kıvırma Makinesi (Düz)	8	31.12.1981	80.546,08		80.546,00	0,00	0,08
253.01.38	Kıvırma Makinesi (Presli)	12	31.12.1973	283.194,84		283.194,72	0,00	0,12

253.01.39	Kıvırma Makinesi (Presli)	1	31.12.1973	47.675,61		47.675,60	0,00	0,01
253.01.40	Kıvırma Makinesi (Presli)	1	30.04.1981	24.331,62		24.331,61	0,00	0,01
253.01.41	Rotervan Makinesi	2	31.12.1996	18.209,16		16.518,44	0,00	1.690,72
253.01.42	Rotervan Makinesi	1	22.05.2001	2.869,91	16,67	2.153,07	172,20	716,84
253.01.43	Yaş Çay Eleği	2	31.12.1980	73,58		73,56	0,00	0,02
253.01.44	Yaş Çay Eleği	1	31.12.1988	3.679,24		3.679,23	0,00	0,01
253.01.45	Çay Kurutma Fırını (15 Ton/Gün Kapasiteli)	6	31.12.1973	987.131,94		987.131,88	0,00	0,06
253.01.46	Çay Kurutma Fırını (15 Ton/Gün Kapasiteli)	1	31.12.1973	164.521,98		164.521,97	0,00	0,01
253.01.47	Çay Kurutma Fırını (15 Ton/Gün Kapasiteli)	1	31.12.1988	171.484,45		171.484,44	0,00	0,01
253.01.48	Çay Kurutma Fırını (15 Ton/Gün Kapasiteli)	1	31.12.1994	165.926,56		165.926,55	0,00	0,01
253.01.49	Kırıcı Tambur (Kuru Çay Öğütücü)	1	31.12.1995	979,35		979,34	0,00	0,01
253.01.50	Çöp Ayırma Makinesi (M...)	2	31.12.1982	93,70		93,68	0,00	0,02
253.01.51	Çöp Ayırma Makinesi (M...)	3	31.12.1973	584,10		584,07	0,00	0,03
253.01.52	Midilton Eleği (Küçük)	1	25.12.2012	2.425,72	15	323,10	161,55	2.102,62
253.01.53	Pakka Eleği (Tasnif Ma...)	5	31.12.1978	52.663,45		52.663,40	0,00	0,05
253.01.54	Pakka Eleği (Tasnif Ma...)	1	31.12.1978	10.641,77		10.641,76	0,00	0,01
253.01.55	Kanal Tipi Radyal Fanlar	3	31.03.1981	5,97		5,94	0,00	0,03
253.01.56	Kanal Tipi Radyal Fanlar	1	31.12.2008	7.216,02		7.216,01	0,00	0,01
253.01.57	Yaş Çay Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	2	31.12.2012	3.128,88	15	416,76	208,38	2.712,12
253.01.58	Yaş Çay Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1987	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.59	Fermentasyon Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1987	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.60	Fırın Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1989	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.61	Kuru Çay Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1989	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.62	Tasnif Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1989	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.63	Hareketli Konveyörler (Eşit Dağıtıcı bantlar)	1	09.10.2006	30,00	16,67	14,40	1,80	15,60
253.01.64	Kıvırma Ünitesi Konveyörü (Taşıma Bandı Komple)	1	31.12.1989	20.077,18		20.077,17	0,00	0,01
253.01.65	Ö. ve F. Arttırıcı Giderler	1	30.12.2011	13.965,77	16,67	1.745,73	837,95	12.220,04
253.01.66	Seyyar Konveyörler (Amb...)	1	31.12.1989	20.077,20		16.799,79	0,00	3.277,41
253.01.67	Yaş Çay Ünitesi Konveyörü (Ya...)	1	31.12.2012	4.749,34	15	632,62	316,31	4.116,72
253.01.68	Midilton Eleği Konveyörü (Taşıma Bantı Komple)	1	31.12.2012	1.011,16	15	134,68	67,34	876,48
253.01.69	Robot Kollu Yaş Çay Boşaltma Makinesi	1	21.12.2012	23.000,00	15	3.063,60	1.531,80	19.936,40
253.02	Cihaz ve Aygıtlar							
253.02.01	Soğuk Hava Deposu	1	31.12.1977	7.750,54		7.750,53	0,00	0,01
253.02.02	Yüksek Çekerli Mekanik Kantar	1	31.12.1995	941,71		941,70	0,00	0,01
253.02.03	Mekanik Kantar	1	07.08.2008	500,00	10	300,02	49,99	199,98
253.02.04	Mekanik Kantar	4	31.12.2009	2.320,00	10	1.160,00	232,00	1.160,00
253.02.05	Mekanik Kantar	1	29.06.2010	500,00	10	200,00	50,00	300,00
253.02.06	Elektronik Kantar	1	13.11.2002	466,92		442,15	0,00	24,77
253.02.07	Elektronik Kantar	1	24.08.2007	400,00	10	279,99	40,01	120,01
253.02.08	Barkodlu Terazi	1	26.11.2013	1.549,00	20	77,45	77,45	1.471,55

253.02.09	Mekanik Kantar	20	31.12.2012	13.500,00	10	2.700,00	1.350,00	10.800,00
253.02.10	Elektrik Sayacı	1	31.05.1994	249,30		249,29	0,00	0,01
253.02.11	Nem (Rutubet) Ölçme Cihazı	1	11.03.2008	2.300,00	8,34	1.656,00	276,00	644,00
253.02.12	Nem (Rutubet) Ölçme Cihazı	1	24.09.2012	11.197,81		11.197,80	0,00	0,01
253.02.13	Saf Su Cihazı	1	31.05.2013	2.475,00	5	495,00	495,00	1.980,00
254	Taşıtlar			3.339.969,41		3.156.150,86	32.260,39	
254.01	Iveco Kamyon	1	31.12.1992	11.682,78		11.682,77	0,00	0,01
255	Demirbaşlar			11.682,78		11.682,77	0,00	
255.01	Döşeme Mefrüşat							
255.01.01	Atatürk Büstü	1	31.12.1983	7,17		7,16	0,00	0,01
255.01.02	Sabit Telefon	19	31.05.1974	59,47		59,28	0,00	0,19
255.01.03	Sabit Telefon	10	31.07.1979	619,60		619,50	0,00	0,10
255.01.04	Sabit Telefon	1	31.12.1982	60,24		60,23	0,00	0,01
255.01.05	Telefon Santrali	1	31.08.1999	4.112,79	16,5	3.710,20	246,76	402,59
255.01.06	Sabit Merkez Telsizi	1	30.09.1980	639,98		639,97	0,00	0,01
255.01.07	Sabit Merkez Telsizi Anteni	1	30.09.1980	167,85		167,84	0,00	0,01
255.01.08	Faks Cihazı	1	31.12.1992	5.500,67		5.500,66	0,00	0,01
255.01.09	Oto Radyo Ve Teyp	1	31.12.1982	160,63		160,62	0,00	0,01
255.01.10	Televizyon	1	31.12.1982	167,32		167,31	0,00	0,01
255.01.11	Klima (Kantar)	1	18.10.2012	1.103,30	15	146,96	73,48	956,34
255.01.12	Kömür Sobası	1	31.12.1982	12,49		12,48	0,00	0,01
255.01.13	Pencere Tipi Klima	1	29.05.2007	300,00	16	149,88	18,73	150,12
255.01.14	Pencere Tipi Klima	1	29.05.2007	300,00	15,5	144,87	19,35	155,13
255.01.15	Pencere Tipi Klima	1	29.05.2007	300,00	16	149,90	18,73	150,10
255.01.16	Isı Eşanjörü	1	31.12.1994	1.513,49		1.513,48	0,00	0,01
255.01.17	Stor Perde (Müdür Odası)	1	01.04.2013	1.300,00	5	260,00	260,00	1.040,00
255.01.18	Fotokopi Makinesi	1	26.11.2013	2.430,00	6	404,84	404,84	2.025,16
255.01.19	Ütü	1	31.12.1980	137,03		137,02	0,00	0,01
255.01.20	Yüksek Basıncılı Yer Yıkama	1	25.09.2012	1.050,00	7	299,88	149,94	750,12
255.01.21	Vakumlu Temizleviciler	1	14.09.2011	2.280,00	8	855,00	285,00	1.425,00
255.01.22	Bulaşık Makinesi¹⁶	1	22.04.2008	4.661,02	10	2.796,60	466,10	1.864,42
255.01.23	Kurşun Mühür Pensi	1	31.12.1985	6,75		6,74	0,00	0,01
255.01.24	Emniyet Kemerleri	4	30.09.1977	18,55		18,50	0,00	0,05
255.01.25	Laboratuvar Dolabı	1	31.12.1976	11,30		11,29	0,00	0,01
255.02	Bilgisayar ve Yazıcılar							
255.02.01	ADSL Modem CISCO 837	1	31.12.2004	1.021,01		1.021,00	0,00	0,01

¹⁶ Kırmızı İle İşaretlenmiş Olanların Amortismanları Makinelerde Görünmektedir.

255.02.02	Bölge Güvenlik Duvarı	1	01.11.2011	1.639,00	4	1.229,25	409,75	409,75
255.02.03	Masa Üstü Bilgisayar Fujitsu Esprimo P500	3	31.12.2011	5.253,00	4	3.939,75	1.313,25	1.313,25
255.02.04	Masa Üstü Bilgisayar Dell Optiplex Gx 270	1	22.05.2001	1.421,05		1.421,04	0,00	0,01
255.02.05	Masaüstü Bilgisayar Dell Optiplex Gx 280	1	25.12.2006	1.529,00		1.528,99	0,00	0,01
255.02.06	Masaüstü Bilgisayar Hp Dc 5700	2	30.11.2007	2.998,00		2.997,98	0,00	0,02
255.02.07	Masaüstü Bilgisayar Hp Dc 5800 Micro Tower	3	31.12.2005	5.001,00		5.000,97	0,00	0,03
255.02.08	Masaüstü Bilgisayar Hp Pavilion P6720 Tr	1	17.11.2011	1.543,49	4	1.157,62	385,88	385,87
255.02.09	Masaüstü Bilgisayar Hp Copmaq PRO 6300 Micro Tower	4	31.10.2012	6.400,00	4	3.200,00	1.600,00	3.200,00
255.02.10	Masaüstü Bilgisayar OEM (Muhtlf. Toplama Bilgisayar)	1	20.12.2011	1.010,56	4	757,92	252,64	252,64
255.02.11	Sunucu Dell Poweredge 2800	1	25.12.2006	10.861,00		10.860,99	0,00	0,01
255.02.12	Matris Yazıcı Epson DFX 8500	1	22.05.2001	3.903,65		3.903,64	0,00	0,01
255.02.13	Matris Yazıcı Epson FX 2190	1	30.11.2007	1.105,00		1.104,99	0,00	0,01
255.02.14	Lazer Yazıcı Lexmark E 340	1	25.12.2006	391,00		390,99	0,00	0,01
255.02.15	Lazer yazıcı Lexmark E 250 D	2	31.12.2008	620,00		619,98	0,00	0,02
255.02.16	Lazer Yazıcı Lexmark E250 D	2	31.12.2009	790,00		789,98	0,00	0,02
255.02.17	Lazer Yazıcı Lexmark E 460 DN	1	31.12.2011	871,00	4	653,25	217,75	217,75
255.02.18	Network Lazer Yazıcı Lexmark T 650 Dn	2	13.05.2011	2.096,40	4	1.572,30	524,10	524,10
255.02.19	Switch Cisco Catalyst Ws-C2960	1	25.12.2006	2.909,00		2.908,99	0,00	0,01
255.02.20	Hub Hp Procurve Hub 24	1	30.10.2000	2.425,00		2.424,99	0,00	0,01
255.02.21	Doküman Tarayıcı	1	31.12.2013	1.089,00	4	272,25	272,25	816,75
255.03	Mobilyalar							
255.03.01	Dosya Dolabı (Çelik)	7	31.12.1975	82,88		82,81	0,00	0,07
255.03.02	Kartex (Çekmeceli) Evrak Dolabı	5	31.12.1975	59,15		59,10	0,00	0,05
255.03.03	Vitrin Dolap	1	31.12.1982	749,61		749,60	0,00	0,01
255.03.04	İşçi Soyunma Dolabı	15	30.04.2013	2.925,00	5	585,00	585,00	2.340,00
255.03.05	İşçi Soyunma Dolabı	10	31.10.2011	2.275,00	5	1.365,00	455,00	910,00
255.03.06	Soyunma Dolabı	8	26.11.2013	1.672,00	5	334,40	334,40	1.337,60
255.03.07	Çelik Raf (Klasör Dosya İçin)	1	31.07.2007	2.712,00	9,34	1.840,28	290,57	871,72
255.03.08	Toplantı Masaları	1	31.12.1981	58,73		58,72	0,00	0,01
255.03.09	Makam Masası	7	31.12.1975	215,39		215,32	0,00	0,07
255.03.10	Çalışma Masaları	3	31.12.1975	53,82		53,79	0,00	0,03
255.03.11	Çalışma Masası (Koltuk)	1	31.05.2013	2.255,00	5	451,00	451,00	1.804,00
255.03.12	Çalışma Masası	6	31.12.1975	107,70		107,64	0,00	0,06
255.03.13	Çalışma Masaları	1	31.12.1975	449,22		449,21	0,00	0,01
255.03.14	Çalışma (Büro) Koltukları	13	31.12.1975	174,98		174,85	0,00	0,13
255.03.15	Çalışma (Büro) Koltukları	9	31.12.1975	121,05		120,96	0,00	0,09
255.03.16	Misafir Koltukları	33	31.12.1975	473,88		473,55	0,00	0,33
255.03.17	Ahşap Portmantolar	1	31.12.1982	30,79		30,78	0,00	0,01
255.03.18	Orta Sehpa	9	31.12.1975	97,02		96,93	0,00	0,09
255.03.19	Orta Sehpa	7	31.12.1975	25,20		25,13	0,00	0,07

255.03.20	Etajer (Camlı Tel)	1	31.12.1975	148,11		148,10	0,00	0,01
255.03.21	Etajer	20	31.12.1975	17,80		17,60	0,00	0,20
255.03.22	Para Çelik Kasaları	1	31.12.1981	192,97		192,96	0,00	0,01
255.03.23	Para Çelik Kasaları	1	31.12.1975	14,36		14,35	0,00	0,01
255.03.24	Oturma Grubu	1	31.05.2013	2.860,00	5	572,00	572,00	2.288,00
255.03.25	Et Kıvma Makinesi	1	28.02.2010	1.750,00	10	700,00	175,00	1.050,00
255.03.26	Personel Servis Tabakları	1	30.06.2013	1.485,00	5	297,00	297,00	1.188,00
255.03.27	Su Arıtma Cihazı (Oto Ölçüm Cihazı)	1	20.12.2011	2.650,00	5	1.590,00	530,00	1.060,00
255.03.28	Krom Çelik Tencere	2	31.12.1995	1.036,78		1.036,76	0,00	0,02
255.04	Güvenlik Ve Kontrol							
255.04.01	Tabanca MKE Kırıkkale 7,65 Mm	5	31.12.1975	8,10		8,05	0,00	0,05
255.04.02	Kart Basma Saatleri	1	30.12.2005	2.700,33	8,7	2.389,81	310,53	310,52
255.04.03	Personel Devam Kontrol Sistemi	1	31.12.2007	455,00	10	318,54	45,49	136,46
255.04.04	Yangın Söndürme Cihazları	9	31.12.2008	765,00	15	305,64	50,94	459,36
255.04.05	Yangın Söndürme Cihazları	1	31.12.2008	85,00	15	34,11	5,64	50,89
255.04.06	Yangın Söndürme Cihazları	16	30.09.1977	296,80		296,64	0,00	0,16
255.04.07	Yangın Dolapları	8	31.12.2008	2.400,00	15	959,04	159,84	1.440,96
255.04.08	Yangın Hortumu	1	30.09.1977	118,63		118,62	0,00	0,01
255.04.09	Yangın Kovası	1	30.09.1976	66,72		66,71	0,00	0,01
255.04.10	Yangın Kovası	20	30.09.1977	92,80		92,60	0,00	0,20
255.04.11	Yangın Merdiveni	4	30.09.1977	321,32		321,28	0,00	0,04
255.04.12	Yangın Lansı	15	30.09.1977	333,60		333,45	0,00	0,15
255.04.13	Yangın Maskesi	1	30.09.1977	9,49		9,48	0,00	0,01
255.04.14	Işıklı Totem Tabela	1	29.12.2006	10.730,00		10.729,99	0,00	0,01
255.04.15	Oksijen Tüpü	1	31.12.1985	87,80		87,79	0,00	0,01
				124.960,84		93.671,67	9.574,92	2.700.462,54
				10.874.264,28		8.163.310,61	188.840,23	

EK 4: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Ayrıntılı Görümü

Kodu	Maddi Duran Varlık Adı	Miktar	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet	Eko. Ömür	Birikmiş Amortismanı	2013 Yılı Amortismanı	Net Defter Değeri
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar							
267.01	Windows Xp Professional	1	31.12.2004	155,70		155,69	0,00	0,01
267.02	Windows Xp Professional	1	25.12.2006	166,00		165,99	0,00	0,01
267.03	Windows Vista Business	2	30.11.2007	566,00		565,98	0,00	0,02
267.05	Windows 2003 Server Standat	1	25.12.2006	1.080,00		1.079,99	0,00	0,01
267.06	Windows 2003 Server Standat	1	31.12.2004	969,70		969,69	0,00	0,01
267.07	Windows 2003 Server Standat	1	25.12.2006	542,00		541,99	0,00	0,01
267.08	Windows Server Cal 2003	10	31.12.2004	398,80		398,70	0,00	0,10
267.09	Windows Server Cal 2003	3	31.12.2008	189,00		188,97	0,00	0,03
267.10	Windows Server Cal 2003	1	25.12.2006	45,00		44,99	0,00	0,01
267.11	Windows Server Cal 2003 Sa...	2	30.11.2007	128,00		127,98	0,00	0,02
267.12	Windows Server Cal 2003 Sa...	1	25.12.2006	22,00		21,99	0,00	0,01
267.13	Windows Pro 8 Sngl Opl NI	4	27.11.2013	498,76	3	166,24	166,24	332,52
267.14	Windows Server Cal 2012 Sngl Opl NI	4	27.11.2013	214,84	3	71,61	71,61	143,23
267.15	Office 2003 Standart	1	25.12.2006	537,00		536,99	0,00	0,01
267.16	Office 2003 Standart	1	31.12.2004	493,83		493,82	0,00	0,01
267.17	Office 2003 Standart Sa...	1	25.12.2006	312,00		311,99	0,00	0,01
267.18	Office 2007 Standart	2	30.11.2007	1.064,00		1.063,98	0,00	0,02
267.19	Office 2007 Standart	3	30.11.2007	1.533,00		1.532,97	0,00	0,03
267.20	Office Std 2013 Sngl Opl NI	1	27.11.2013	1.664,36	3	554,73	554,73	1.109,63
267.21	Exchange Cal 2003	1	31.12.2004	81,25		81,24	0,00	0,01
267.22	System Management Cal 2003	10	31.12.2004	541,70		541,60	0,00	0,10
267.23	Oracle Veri Tabanı (Oracle10g)	4	31.12.2004	1.912,00		1.911,96	0,00	0,04
267.24	Bölge Güvenlik Duvarı Yazılım	1	01.11.2011	956,00	3	955,99	318,72	0,01
				14.070,94		12.485,08	1.111,30	1.585,86

EK 5: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Gelir Tablosu

GELİR VE GİDERLER		TUTAR (TL)
60	BRÜT SATIŞLAR	
600	1-Yurt İçi Satışlar	
601	2-Yurt Dışı Satışlar	
602	3-Diğer Gelirler (Görev Zararı)	
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
610	1-Satışdan İadeler (-)	
611	2-Satış İskontoları (-)	
612	3-Diğer İndirimler (-)	
	NET SATIŞLAR	
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
620	1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
621	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	
622	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
623	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
624	5-Yurt Dışı Satışlar Maliyeti (-)	
	BRÜT SATIŞ KARI	
63	FAALİYET GİDERLERİ(-)	
630	1-Araştırma ve Geliştirme Gideri (-)	
631	2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Gid.(-)	
632	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	
	FAALİYET KARI	
64	DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	34.562,88
640	1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
641	2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
642	3-Faiz Gelirleri	
643	4-Komisyon Gelirleri	
644	5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	23.681,00
645	6-Menkul Kıymet Satış Karları	
646	7-Kombiyo Karları	
647	8-Reeskont Faiz Gelirleri	
648	7-Enflasyon düzeltme karları	
649	8-Faaliyetle İlgili Diğ. Olağan Gelir ve Karlar	10.881,88
65	DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	179.320,93
653	1-Komisyon Giderleri (-)	
654	2-Karşılık Giderleri (-)	30.477,00
655	3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	
656	4-Kombiyo Zararları (-)	
657	5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	
658	6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	
659	7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)	148.843,93
66	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
660	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	
661	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	
	OLAĞAN KÂR (+)	-144.758,05
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	18.921,02
671	1-Önceki Dönem Gelir ve Karlar	17.235,59
679	2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.685,43
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	1.199.297,81
680	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	263.840,00
681	2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	935.457,32
689	3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	0,49
	DÖNEM KARI Veya ZARARI	-1.325.134,84
	K-DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL	
	YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	
	DÖNEM NET KARI Veya ZARARI	-1.325.134,84

EK 6: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 tarihli Stoklar Karşılaştırmalı Geçiş Tablosu

Kodu	Stok Adı	VUK				TFRS		FARKLAR	
		Ölçü Birimi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam Maliyet	Birim Fiyat	Toplam Maliyet	Geçmiş Yıllar Kar/Zararı	Ertelenen Vergi Varlığı/Borcu
150	İlk Madde ve Malzeme Stokları								
150.01	Hammadde				0,00		0,00	0,00	0,00
150.01.01	Yaş Çay Ürünü				0,00		0,00	0,00	0,00
150.02	İşletme Malzemeleri								
150.02.01	Kömür Stokları				110.158,65		110.158,65	0,00	0,00
150.02.01.01	Kömür	KG	246.555,00	0,45	110.158,65	0,45	110.158,65	0,00	0,00
150.02.02	Akaryakıt Stoğu				4.868,68		4.868,68	0,00	0,00
150.02.02.01	Motorin (Mazot)	LT	1.499,00	3,25	4.868,68	3,25	4.868,68	0,00	0,00
150.02.03	Yağ Stokları				1.056,68		1.056,68	0,00	0,00
150.02.03.01	Gres Yağı	KG	16,00	7,85	125,56	7,85	125,56	0,00	0,00
150.02.03.02	Süper Dizel Motor Yağı	KG	16,00	6,75	108,00	6,75	108,00	0,00	0,00
150.02.03.03	Gravis M 220	KG	81,50	5,67	462,32	5,67	462,32	0,00	0,00
150.02.03.04	Turbo Dizel Motor Yağı	KG	48,00	4,35	208,80	4,35	208,80	0,00	0,00
150.02.03.05	Gres Ep 3	KG	16,00	9,50	152,00	9,50	152,00	0,00	0,00
150.02.04	Yedek Parçalar				3.751,61		3.751,61	0,00	0,00
150.02.04.01	V Kayışı 17*2700	ADET	2,00	4,14	8,28	4,14	8,28	0,00	0,00
150.02.04.02	V Kayışı 22*2500	ADET	3,00	20,00	60,00	20,00	60,00	0,00	0,00
150.02.04.03	Varyatör Kayışı 27*10	ADET	2,00	7,65	15,30	7,65	15,30	0,00	0,00
150.02.04.04	Varyatör Kayışı 30*10	ADET	4,00	0,71	2,85	0,71	2,85	0,00	0,00
150.02.04.05	Pvc Süpürgelik Kayışı 100*2	ADET	50,00	1,99	99,50	1,99	99,50	0,00	0,00
150.02.04.06	Extrafor (Bant Kenarı) 60	ADET	100,00	2,37	237,04	2,37	237,04	0,00	0,00
150.02.04.07	Redüktör Dişlisi 42 Diş	ADET	3,00	303,02	909,05	303,02	909,05	0,00	0,00
150.02.04.08	Emniyet Kemerli	KT	3,00	50,00	150,00	50,00	150,00	0,00	0,00
150.02.04.09	Demir Testere Ağzı	KT	4,00	0,43	1,71	0,43	1,71	0,00	0,00
150.02.04.10	Nanometre Gliserinli	ADET	4,00	25,75	103,00	25,75	103,00	0,00	0,00
150.02.04.11	Diğer Yedek Parçalar	ADET	-	-	2.164,88	-	2.164,88	0,00	0,00
150.02.05	Küçük Alet ve Takımlar				354,73		354,73	0,00	0,00
150.02.05.01	İki Ağızlı Anahtar 12*13	ADET	1,00	2,26	2,26	2,26	2,26	0,00	0,00
150.02.05.02	İki Ağızlı Anahtar 14*15	ADET	1,00	3,47	3,47	3,47	3,47	0,00	0,00
150.02.05.03	Yıldız Anahtar 16*17	ADET	1,00	10,94	10,94	10,94	10,94	0,00	0,00
150.02.05.04	Yassı Eğe 4" Kalın Diş	ADET	1,00	4,25	4,25	4,25	4,25	0,00	0,00
150.02.05.05	Klavuz Takımı M 24	ADET	1,00	7,40	7,40	7,40	7,40	0,00	0,00
150.02.05.06	Klavuz Takımı 1/4	TK	1,00	0,19	0,19	0,19	0,19	0,00	0,00
150.02.05.07	Klavuz Takımı 5/8	TK	1,00	7,40	7,40	7,40	7,40	0,00	0,00

150.02.05.08	Klavuz Takımı 5/16	TK	1,00	15,70	15,70	15,70	15,70	0,00	0,00
150.02.05.09	Klavuz Takımı 7/16	TK	1,00	8,50	8,50	8,50	8,50	0,00	0,00
150.02.05.10	Saplı Çekiç 1 Kg'lık	TK	1,00	6,13	6,13	6,13	6,13	0,00	0,00
150.02.05.11	Marangoz İşkencesi	ADET	1,00	16,00	16,00	16,00	16,00	0,00	0,00
150.02.05.12	Marangoz İşkencesi 70 Cm	ADET	1,00	19,43	19,43	19,43	19,43	0,00	0,00
150.02.05.13	Dişli Kürek	ADET	45,00	3,73	167,86	3,73	167,86	0,00	0,00
150.02.05.14	Zemin Temizliği Küreği	ADET	2,00	42,60	85,20	42,60	85,20	0,00	0,00
150.02.06	Techizat				701,79		701,79	0,00	0,00
150.02.06.01	Islak Rotorlu Sirkülasyon	ADET	1,00	187,54	187,54	187,54	187,54	0,00	0,00
150.02.06.02	Islak Rotorlu Sirkülasyon	ADET	1,00	514,25	514,25	514,25	514,25	0,00	0,00
150.02.07	Elektrik Şarteri				59,71		59,71	0,00	0,00
150.02.07.01	Bıçaklı Şarter 630 A	ADET	1,00	59,71	59,71	59,71	59,71	0,00	0,00
150.02.08	Muhtelif Malzeme				46.876,54		46.876,54	0,00	0,00
150.02.08.01	Tamirat ve İnşaat Malzemesi				135,89		135,89	0,00	0,00
150.02.08.01.01	Musluk Kısa 1/2	ADET	2,0000	4,86	9,72	4,86	9,72	0,00	0,00
150.02.08.01.02	Musluk Kısa 1/2	ADET	3,0000	6,28	18,84	6,28	18,84	0,00	0,00
150.02.08.01.03	Naylon Fırça	ADET	16,0000	1,03	16,51	1,03	16,51	0,00	0,00
150.02.08.01.04	Ağaç Saplı Tel Fırça	ADET	2,0000	0,84	1,67	0,84	1,67	0,00	0,00
150.02.08.01.05	Zımpara Kağıdı No 1	ADET	11,00	0,43	4,74	0,43	4,74	0,00	0,00
150.02.08.01.06	Zımpara Kağıdı No 2	ADET	17,00	0,45	7,65	0,45	7,65	0,00	0,00
150.02.08.01.07	Zımpara Kağıdı No 3	ADET	2,00	0,45	0,90	0,45	0,90	0,00	0,00
150.02.08.01.08	Matkap Ucu 5 Mm	ADET	1,00	1,36	1,36	1,36	1,36	0,00	0,00
150.02.08.01.09	Matkap Ucu 6 Mm	ADET	6,00	0,80	4,80	0,80	4,80	0,00	0,00
150.02.08.01.10	Matkap Ucu 7 Mm	ADET	10,00	0,61	6,12	0,61	6,12	0,00	0,00
150.02.08.01.11	Matkap Ucu 9 Mm	ADET	4,00	0,93	3,71	0,93	3,71	0,00	0,00
150.02.08.01.12	Matkap Ucu 10 Mm	ADET	3,00	1,29	3,87	1,29	3,87	0,00	0,00
150.02.08.01.13	Matkap Ucu 10,5 Mm	ADET	5,00	0,01	0,05	0,01	0,05	0,00	0,00
150.02.08.01.14	Matkap Ucu 18 Mm	ADET	1,00	11,52	11,52	11,52	11,52	0,00	0,00
150.02.08.01.15	Bally Yapıştırıcı	ADET	1,00	12,45	12,45	12,45	12,45	0,00	0,00
150.02.08.01.16	Kaynakçı İş Eldiveni	ADET	2,00	15,95	31,89	15,95	31,89	0,00	0,00
150.02.08.01.17	Ağaç Vida 19*25 Mm	ADET	1,00	0,09	0,09	0,09	0,09	0,00	0,00
150.02.08.02	Kırtasiye ve Basılı Kağıt Malzemesi				5.651,53		5.651,53	0,00	0,00
150.02.08.02.01	Kasa Sayım Zaptı Defteri	ADET	1,00	1,18	1,18	1,18	1,18	0,00	0,00
150.02.08.02.02	Kasa Takip Cetveli	CL	1,00	4,15	4,15	4,15	4,15	0,00	0,00
150.02.08.02.03	Çaykur Faturası (İrsaliyeli Fatura)	CL	32,00	9,80	313,60	9,80	313,60	0,00	0,00
150.02.08.02.04	İşçi Ücret Bordrosu 12*38	ADET	3.301,00	0,08	276,45	0,08	276,45	0,00	0,00
150.02.08.02.05	Ssk Prim Kartı	ADET	100,00	0,04	4,13	0,04	4,13	0,00	0,00
150.02.08.02.06	İşçi Sicil Dosyası	ADET	148,00	0,12	18,17	0,12	18,17	0,00	0,00
150.02.08.02.07	Günlük Devam Cetveli / Apel	CL	724,00	0,47	338,07	0,47	338,07	0,00	0,00
150.02.08.02.08	İşçi İzin Kağıdı	ADET	234,00	0,21	48,65	0,21	48,65	0,00	0,00

150.02.08.02.09	Memur Sağlık Karnesi	CL	9,00	0,57	5,11	0,57	5,11	0,00	0,00
150.02.08.02.10	Memur Sağlık Karnesi Aile	ADET	21,00	0,50	10,60	0,50	10,60	0,00	0,00
150.02.08.02.11	Harcırah Cetveli	CL	24,00	2,20	52,86	2,20	52,86	0,00	0,00
150.02.08.02.12	Geçici Görev Oluru	CL	5,00	1,80	9,02	1,80	9,02	0,00	0,00
150.02.08.02.13	Gelen Evrak Kayıt Fişi	CL	1,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
150.02.08.02.14	Evrak Teslim İzlenimi	ADET	4,00	1,00	4,00	1,00	4,00	0,00	0,00
150.02.08.02.15	Yaş Çay Çaki Kayış Pusulası	ADET	100,00	0,97	96,99	0,97	96,99	0,00	0,00
150.02.08.02.16	Yaş Çy Yollama Me...	ADET	40,00	0,54	21,59	0,54	21,59	0,00	0,00
150.02.08.02.17	Fabrikalar Arası Yaş Çay ...	ADET	9,00	0,55	4,95	0,55	4,95	0,00	0,00
150.02.08.02.18	Üretici Çay Cüzdanı	CL	50,00	0,26	12,82	0,26	12,82	0,00	0,00
150.02.08.02.19	Çaylık Ruhsat Formu	CL	126,00	0,03	3,92	0,03	3,92	0,00	0,00
150.02.08.02.20	Yaşçay Tesellüm Defteri	ADET	1,00	3,62	3,62	3,62	3,62	0,00	0,00
150.02.08.02.21	Vasıta Çıkış Fişi	TP	209,00	0,38	79,26	0,38	79,26	0,00	0,00
150.02.08.02.22	Fotokopi Kağıdı A4	KT	210,00	5,68	1.193,56	5,68	1.193,56	0,00	0,00
150.02.08.02.23	Karbon Kağıdı	ADET	7,00	12,67	88,66	12,67	88,66	0,00	0,00
150.02.08.02.24	Küçük Zarf	ADET	2.225,00	0,03	73,25	0,03	73,25	0,00	0,00
150.02.08.02.25	Orta Zafr	ADET	1.533,00	0,06	95,35	0,06	95,35	0,00	0,00
150.02.08.02.26	Büyük Zarf	ADET	99,00	0,07	6,69	0,07	6,69	0,00	0,00
150.02.08.02.27	Kurşun Kalem	ADET	15,00	0,47	7,11	0,47	7,11	0,00	0,00
150.02.08.02.28	Renkli Kalem	ADET	89,00	0,02	1,89	0,02	1,89	0,00	0,00
150.02.08.02.29	Tükenmez Kalem	ADET	233,00	0,22	50,74	0,22	50,74	0,00	0,00
150.02.08.02.30	İmza Kartonu	ADET	3,00	12,50	37,50	12,50	37,50	0,00	0,00
150.02.08.02.31	Yarım Karton Dosya	ADET	1.550,00	0,39	604,50	0,39	604,50	0,00	0,00
150.02.08.02.32	Plastik Telli Dosya	KT	90,00	0,21	19,19	0,21	19,19	0,00	0,00
150.02.08.02.33	Plastik Poşet Dosya Şeffaf	KT	100,00	0,05	4,50	0,05	4,50	0,00	0,00
150.02.08.02.34	Yapıştırıcı (Uhu)	ADET	31,00	0,62	19,28	0,62	19,28	0,00	0,00
150.02.08.02.35	Selefon Bant Küçük	KT	4,00	0,98	3,93	0,98	3,93	0,00	0,00
150.02.08.02.36	Toplu İğne	ADET	11,00	3,04	33,49	3,04	33,49	0,00	0,00
150.02.08.02.37	Ataş 1-2-3	ADET	141,00	1,07	150,68	1,07	150,68	0,00	0,00
150.02.08.02.38	Raptiye Makinesi Teli (Zımba)	TP	113,00	0,47	52,99	0,47	52,99	0,00	0,00
150.02.08.02.39	Zımba Makinesi	ADET	2,00	3,00	6,00	3,00	6,00	0,00	0,00
150.02.08.02.40	Zımba Makinesi Büyük	ADET	2,00	18,67	37,33	18,67	37,33	0,00	0,00
150.02.08.02.41	Tel Raptiye Makinesi (Tel)	TP	2,00	7,00	14,00	7,00	14,00	0,00	0,00
150.02.08.02.42	Klasör Dosya 4 Cm'lik	ADET	309,00	2,41	745,02	2,41	745,02	0,00	0,00
150.02.08.02.43	Bilgisayar Kağıdı 11*24	TP	2,00	37,50	75,00	37,50	75,00	0,00	0,00
150.02.08.02.44	Faks Kağıdı	ADET	34,00	5,13	174,30	5,13	174,30	0,00	0,00
150.02.08.02.45	Daksil	ADET	26,00	1,40	36,30	1,40	36,30	0,00	0,00
150.02.08.02.46	Daktilo Şeridi	ADET	1,00	3,00	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00
150.02.08.02.47	Tam Karton Dosya	ADET	40,00	0,40	16,00	0,40	16,00	0,00	0,00
150.02.08.02.48	Renkli Fotokopi Kağıdı	ADET	8,00	12,72	101,79	12,72	101,79	0,00	0,00

150.02.08.02.49	Klasör Dosya 8cm'lik	ADET	234,00	2,95	690,33	2,95	690,33	0,00	0,00
150.02.08.03	Ambalaj Malzemesi				23.944,87		23.944,87	0,00	0,00
150.02.08.03.01	Kraft Torba	ADET	18.501,00	1,26	23.319,08	1,26	23.319,08	0,00	0,00
150.02.08.03.02	Naylon Taşıma Bezi	ADET	1.000,00	0,63	625,79	0,63	625,79	0,00	0,00
150.02.08.04	Gıda Malzemesi				1.685,41		1.685,41	0,00	0,00
150.02.08.04.01	Çiçek Yağı	KG	80,00	4,25	340,00	4,25	340,00	0,00	0,00
150.02.08.04.02	Fındık Yağı	KG	40,00	5,20	208,00	5,20	208,00	0,00	0,00
150.02.08.04.03	Toz Şeker	KG	50,00	2,60	130,00	2,60	130,00	0,00	0,00
150.02.08.04.04	Kırmızı Mercimek	KG	15,00	2,50	37,51	2,50	37,51	0,00	0,00
150.02.08.04.05	Kuru Fasulye Beyaz	KG	15,00	6,00	90,00	6,00	90,00	0,00	0,00
150.02.08.04.06	Bulgur	KG	15,00	1,60	24,00	1,60	24,00	0,00	0,00
150.02.08.04.07	Arpa Şeyriye	KG	20,00	2,10	42,00	2,10	42,00	0,00	0,00
150.02.08.04.08	Makarna	KG	30,00	2,08	62,50	2,08	62,50	0,00	0,00
150.02.08.04.09	Kristal Tuz	KG	13,00	1,00	13,00	1,00	13,00	0,00	0,00
150.02.08.04.10	Nane	KG	2,00	15,00	30,00	15,00	30,00	0,00	0,00
150.02.08.04.11	Kuru Kayısı	KG	5,00	6,00	30,00	6,00	30,00	0,00	0,00
150.02.08.04.12	Kara Biber	KG	2,00	27,00	54,00	27,00	54,00	0,00	0,00
150.02.08.04.13	Salça	KG	25,00	3,25	81,27	3,25	81,27	0,00	0,00
150.02.08.04.14	Sığır Eti	KG	22,00	24,69	543,13	24,69	543,13	0,00	0,00
150.02.08.05	Giyecek Malzemesi				11.741,09		11.741,09	0,00	0,00
150.02.08.05.01	İş Elbisesi	TK	95,00	35,37	3.360,62	35,37	3.360,62	0,00	0,00
150.02.08.05.02	İş Elbisesi (Mont Tipi)	ADET	13,00	35,33	459,33	35,33	459,33	0,00	0,00
150.02.08.05.03	İş Tulumu	TK	49,00	32,73	1.603,63	32,73	1.603,63	0,00	0,00
150.02.08.05.04	Mutfak Personeli Kıyafeti	TK	14,00	45,02	630,31	45,02	630,31	0,00	0,00
150.02.08.05.05	Bekçi Kışlık Takım Elbisesi	TK	2,00	88,04	176,07	88,04	176,07	0,00	0,00
150.02.08.05.06	Bekçi Yazlık Kıyafeti	TK	10,00	28,65	286,47	28,65	286,47	0,00	0,00
150.02.08.05.07	Odacı Yazlık Kıyafeti	TK	3,00	28,37	85,11	28,37	85,11	0,00	0,00
150.02.08.05.08	Şoför Yazlık Kıyafeti	ADET	3,00	27,42	82,26	27,42	82,26	0,00	0,00
150.02.08.05.09	Gömlek Uzun Kol	ADET	12,00	10,31	123,67	10,31	123,67	0,00	0,00
150.02.08.05.10	İş Gömleği Beyaz	ADET	35,00	23,74	830,89	23,74	830,89	0,00	0,00
150.02.08.05.11	İş Göleği Sütlü Kahve	ADET	6,00	18,47	110,82	18,47	110,82	0,00	0,00
150.02.08.05.12	Muflonlu Parka	ADET	15,00	109,23	1.638,51	109,23	1.638,51	0,00	0,00
150.02.08.05.13	Kravat	ÇF	1,00	3,50	3,50	3,50	3,50	0,00	0,00
150.02.08.05.14	Kauçuk Ayakkabı	ÇF	5,00	27,31	136,57	27,31	136,57	0,00	0,00
150.02.08.05.15	Kauçuk Ayakkabı	ÇF	9	26,56	239,04	26,56	239,04	0,00	0,00
150.02.08.05.16	Keten Ayakkabı	ÇF	30,00	7,97	175,25	7,97	175,25	0,00	0,00
150.02.08.05.17	Lastik Çizme	ADET	59,00	5,84	435,58	5,84	435,58	0,00	0,00
150.02.08.05.18	Terlik	ADET	3,00	7,38	10,50	7,38	10,50	0,00	0,00
150.02.08.05.19	Amyant Eldiven	ADET	27,00	3,50	518,28	3,50	518,28	0,00	0,00
150.02.08.05.20	Tek Kullanımlık Eldiven	ADET	8,00	19,20	36,52	19,20	36,52	0,00	0,00

150.02.08.05.21	Yağmurluk	ADET	25,00	4,57	205,64	4,57	205,64	0,00	0,00
150.02.08.05.22	Vinlex Önlük	ÇF	7,00	8,23	30,82	8,23	30,82	0,00	0,00
150.02.08.05.23	Tak Tak Nalın	ADET	20,00	4,40	378,00	4,40	378,00	0,00	0,00
150.02.08.05.24	Baret	ADET	7,00	18,90	46,90	18,90	46,90	0,00	0,00
150.02.08.05.25	Kaynakçı Kolluğu	ADET	1,00	6,70	10,00	6,70	10,00	0,00	0,00
150.02.08.05.26	Kaynakçı Önlüğü	ADET	3,00	10,00	25,00	10,00	25,00	0,00	0,00
150.02.08.05.27	Kaynakçı Gözlüğü	ADET	11,00	8,33	69,80	8,33	69,80	0,00	0,00
150.02.08.05.28	Baret Ayakkabı	ADET	1,00	6,35	32,00	6,35	32,00	0,00	0,00
150.02.08.06	Elektrik Malzemesi				1.537,33		1.537,33	0,00	0,00
150.02.08.06.01	Kablo Başlığı (Yüksük Tipi)	MT	100,00	0,02	1,50	0,02	1,50	0,00	0,00
150.02.08.06.02	Plastik Kablo Yüksüğü	MT	100,00	0,01	1,00	0,01	1,00	0,00	0,00
150.02.08.06.03	Sınır Şarteri (Nihayet)	ADET	3,00	16,49	49,47	16,49	49,47	0,00	0,00
150.02.08.06.04	Sır Klemensi	ADET	38,00	0,23	8,56	0,23	8,56	0,00	0,00
150.02.08.06.05	Beton Çivili Ktoşe No5	ADET	1,00	0,72	0,72	0,72	0,72	0,00	0,00
150.02.08.06.06	Beton Çivili Kroşe No6	ADET	5,00	0,71	3,56	0,71	3,56	0,00	0,00
150.02.08.06.07	Ampul 60 Wat 24 Volt	ADET	29,00	0,59	17,25	0,59	17,25	0,00	0,00
150.02.08.06.08	Bıçaklı Sigorta 160 A	ADET	10,00	0,01	0,10	0,01	0,10	0,00	0,00
150.02.08.06.09	Bıçaklı Sigorta Buşonu 125	ADET	18,00	0,63	11,34	0,63	11,34	0,00	0,00
150.02.08.06.10	Bıçaklı Sigorta Buşonu 63	ADET	3,00	0,01	0,03	0,01	0,03	0,00	0,00
150.02.08.06.11	Kompanizasyon Kontaktörü	ADET	2,00	19,35	38,70	19,35	38,70	0,00	0,00
150.02.08.06.12	Kompanizasyon Kontaktörü	ADET	2,00	115,17	230,33	115,17	230,33	0,00	0,00
150.02.08.06.13	Kontaktör Tamir Takımı 3	ADET	6,00	8,42	50,49	8,42	50,49	0,00	0,00
150.02.08.06.14	Kontaktör Tamir Takımı 3	ADET	40,00	11,94	477,43	11,94	477,43	0,00	0,00
150.02.08.06.15	Kontaktör Tamir Takımı 3 Tf	ADET	4,00	8,92	35,66	8,92	35,66	0,00	0,00
150.02.08.06.16	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt7	ADET	8,00	3,75	29,99	3,75	29,99	0,00	0,00
150.02.08.06.17	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	ADET	5,00	8,15	40,75	8,15	40,75	0,00	0,00
150.02.08.06.18	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	ADET	4,00	9,25	37,00	9,25	37,00	0,00	0,00
150.02.08.06.19	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	ADET	5,00	24,36	121,80	24,36	121,80	0,00	0,00
150.02.08.06.20	Kontaktör Tamir Takımı 3 Kt	ADET	3,00	23,00	69,00	23,00	69,00	0,00	0,00
150.02.08.06.21	Termik Röle 1-1.6 A	ADET	5,00	15,03	75,14	15,03	75,14	0,00	0,00
150.02.08.06.22	Termik Röle 1-1.6 -2.5 A Radya	ADET	3,00	21,49	64,47	21,49	64,47	0,00	0,00
150.02.08.06.23	Termik Röle 25 40 A Radya	ADET	1,00	30,21	30,21	30,21	30,21	0,00	0,00
150.02.08.06.24	Gerilim Koruma Rolesi	ADET	1,00	24,63	24,63	24,63	24,63	0,00	0,00
150.02.08.06.25	Siva 6 Normal Priz	ADET	6,00	0,25	1,49	0,25	1,49	0,00	0,00
150.02.08.06.26	Trifaze Dişi Fiş	ADET	1,00	3,36	3,36	3,36	3,36	0,00	0,00
150.02.08.06.27	Bakımsız Akü Redresörü 24 V	ADET	1,00	103,00	103,00	103,00	103,00	0,00	0,00
150.02.08.06.28	Starter 40 V	ADET	25,00	0,08	2,12	0,08	2,12	0,00	0,00
150.02.08.06.29	Kampana Zili 220 V	ADET	1,00	8,23	8,23	8,23	8,23	0,00	0,00
150.02.08.07	Labaratuvar Malzemesi				145,36		145,36	0,00	0,00
150.02.08.07.01	Yanmaz Eldiven	ADET	1,00	110,00	110,00	110,00	110,00	0,00	0,00

150.02.08.07.02	Zaman Ayarlı Çalar Saat	ADET	1,00	35,36	35,36	35,36	35,36	0,00	0,00
150.02.08.08	Temizlik Malzemesi				1.669,97		1.669,97	0,00	0,00
150.02.08.08.01	Sıvı Sabun	ADET	22,50	3,81	85,76	3,81	85,76	0,00	0,00
150.02.08.08.02	Sıvı Deterjan	ADET	24,00	2,20	52,80	2,20	52,80	0,00	0,00
150.02.08.08.03	Bulaşık Makinesi Parltıcı	KG	63,20	10,05	634,95	10,05	634,95	0,00	0,00
150.02.08.08.04	Dezenfektan	KG	25,00	12,00	300,00	12,00	300,00	0,00	0,00
150.02.08.08.05	Vim	KG	2,00	4,50	9,00	4,50	9,00	0,00	0,00
150.02.08.08.06	Bulaşık Makinesi Deterjanı	ADET	48,00	5,00	240,00	5,00	240,00	0,00	0,00
150.02.08.08.07	Zemin Temizlik Ürünü	ADET	28,00	2,29	64,12	2,29	64,12	0,00	0,00
150.02.08.08.08	Mini Tablet Banyo Sabunu	ADET	2.410,00	0,07	178,34	0,07	178,34	0,00	0,00
150.02.08.08.09	Sıvı Gres Sprey	ADET	15,00	7,00	105,00	7,00	105,00	0,00	0,00
150.02.08.09	Sair Muhtelif Malzeme				365,09		365,09	0,00	0,00
150.02.08.09.01	Saplı Çekpas	KT	6,00	3,34	20,04	3,34	20,04	0,00	0,00
150.02.08.09.02	Marka Tebeşiri	ADET	36,00	0,32	11,40	0,32	11,40	0,00	0,00
150.02.08.09.03	Hp 970 Cxi Renkli (C 6578 Ae)	ADET	1,00	79,99	79,99	79,99	79,99	0,00	0,00
150.02.08.09.04	Hp 970 Cxi Siyah (51645 Ae)	ADET	2,00	39,79	79,57	39,79	79,57	0,00	0,00
150.02.08.09.05	Lexmark E 250 (E 250 A11 E)	ADET	1,00	134,82	134,82	134,82	134,82	0,00	0,00
150.02.08.09.06	Epson Fx2190 Şerit	ADET	3,00	10,06	30,17	10,06	30,17	0,00	0,00
150.02.08.09.07	Disket 3.5 Hd	ADET	4,00	2,28	9,10	2,28	9,10	0,00	0,00
					167.828,39		167.828,39	0,00	0,00
151	Yarı Mamuller - Üretim				0,00		0,00	0,00	0,00
151.01	Tasnifli Kuru Çay				0,00		0,00	0,00	0,00
151.01.01	Tasnifli Kuru Çay (Yaş Çay...				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02	Maliyete Girmeyen Giderler				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.135	Personelden Alacaklar				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.135.01	Yemek Bedeli				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.136	Diğer Çeşitli Alacaklar				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.136.01	Budama Giderleri				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.136.02	Üçüncü Kişi Diğer Alacaklar				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.659	Diğer Gider Ve Zararlar				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.659.01	Kira Giderleri (Lojman Ve...)				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.659.02	Lojman Ve Sosyal Tesis				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.680	Çalışmayan Kısım Giderleri				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.680.01	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.680.02	Direkt İşçilik Giderleri				0,00		0,00	0,00	0,00
151.02.680.03	Genel Üretim Giderleri				0,00		0,00	0,00	0,00
152	Mamuller				0,00		0,00	0,00	0,00
152.01	Tasnifli Kuru Çay Ambar (Çay Fab.)				14.140.196,00		14.140.196,00	0,00	0,00
152.01.01	Tasnifli Kuru Çay Ambar (Çay Fab.)				14.140.196,00		14.140.196,00	0,00	0,00
152.01.01.01	1 Bop				415.906,00		415.906,00	0,00	0,00

152.01.01.02	2 Bop				3.264.865,00		3.264.865,00	0,00	0,00
152.01.01.03	3 Bop				1.195.652,00		1.195.652,00	0,00	0,00
152.01.01.04	4 F				1.255.316,00		1.255.316,00	0,00	0,00
152.01.01.05	5 Bop 1				6.661.337,00		6.661.337,00	0,00	0,00
152.01.01.06	6 Bp 2				58.853,00		58.853,00	0,00	0,00
152.01.01.07	7 Dust				1.288.267,00		1.288.267,00	0,00	0,00

EK 7: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırmalı Geçiş Tablosu¹⁷

Kodu	Duran Varlık Adı	Miktar	VUK			TFRS			FARKLAR	
			Aktife Giriş Tarihi	Kayıtlı Değer	Birikmiş Amortisman	Faydalı Ömür	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Birikmiş Amortisman	Geçmiş Yıl Kar / Zararı	Ertelenmiş Vergi Varlığı / Borcu
251	Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri			576.350,49	521.454,60		24.750,00	15.352,51	36.398,72	9.099,68
251.01	su kulesi	1	31.12.1975	566.939,11	512.043,23	60	14.750,00	9.348,40	39.595,43	9.898,86
251.02	su kuyusu*	1	31.12.2008	17.920,00	7.173,00	60	14.000,00	1.167,31	-1.668,56	-417,14
251.03	yakıt depolama tankı* (20 ton)	1	31.12.1977	8.414,88	8.414,87	60	10.000,00	6.004,11	-3.196,70	-799,18
251.04	yakıt depolama tankı (10 ton)	1	31.12.1977	9.411,38	9.411,37	60	10.000,00	6.004,11	-3.196,70	-799,18
252	Binalar			6.675.636,83	4.293.238,90		9.665.620,00	3.142.215,56	-3.312.805,20	-828.201,30
252.01	İdari Binalar									
252.01.01	işletme idare binaları	1	31.12.1979	1.778.323,77	1.527.206,80	100	1.935.050,00	658.394,14	-820.431,12	-205.107,78
252.02	Fabrika Binaları									
252.02.01	traf soldurma binaları	1	20.09.1979	204.722,39	170.789,16	100	2.057.330,00	705.748,74	-1.054.118,43	-263.529,61
252.02.02	fırın binası	1	31.12.1982	310.553,02	181.323,92	100	1.843.750,00	571.966,61	-914.043,43	-228.510,86
252.02.03	tasnif binaları	1	31.12.1982	741.338,24	526.128,83	100	719.800,00	223.295,76	-225.035,86	-56.258,97
252.02.04	kazan dairesi	1	30.03.1989	38.299,19	16.387,64	100	322.760,00	79.956,05	-176.713,92	-44.178,48
252.02.05	kantar binaları (60...)	1	31.12.1989	20.657,79	12.404,17	100	9.990,00	2.399,24	530,29	132,57
252.02.06	#kantar binaları (2.5...)	1	31.12.1975	107.646,27	70.332,29	100	0,00	0,00	0,00	0,00
252.02.07	kuvvet santrali	1	31.12.1989	511.122,29	364.619,47	100	170.510,00	40.950,43	13.554,60	3.388,65
252.02.08	dizel jeneratör	1	31.12.1975	129.175,52	92.149,37	100	118.000,00	44.872,33	-28.881,22	-7.220,30
252.02.09	beton baca	1	30.03.1989	74.105,55	31.621,49	100	28.910,00	7.161,76	16.588,66	4.147,16
252.03	Ambar Binaları									
252.03.01	kuru çay ambar binaları	1	31.12.1981	509.578,30	221.213,09	100	421.430,00	134.949,97	1.508,14	377,04
252.03.02	kuru çay ambar binaları	1	31.12.1979	77.646,87	40.619,25	100	284.530,00	96.810,36	-120.553,62	-30.138,40
252.03.03	kuru çay ambar binaları	1	31.12.1979	481.422,28	263.296,20	100	387.760,00	131.934,01	-30.159,93	-7.539,98
252.03.04	kuru çay ambar binaları	1	31.12.1979	884.416,71	366.626,28	100	490.990,00	167.057,67	155.086,48	38.771,62
252.04	Lojman Binaları									
252.04.01	lojman binaları	1	31.12.1979	295.294,22	115.344,30	100	125.080,00	42.558,04	77.942,37	19.485,59
252.04.02	lojman binaları	1	31.12.1979	295.294,22	115.344,30	100	119.770,00	40.751,33	80.745,00	20.186,25
252.05	Bekçi Binaları									
252.05.01	bekçi kulübeleri	1	31.12.1975	11.482,21	11.395,69	100	15.000,00	5.704,11	-7.367,50	-1.841,87
252.06	Bakım Onarım ve Diğer Binalar									

¹⁷ Toplam tutarlara finansal durum tablosundan çıkarılan varlıklar (mavi renkli) ile satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler hesabında takip edilen varlıklar (yeşil renkli) dahil edilmemiştir.

252.06.01	garaj binası	1	31.12.1979	65.664,35	58.075,32	100	79.650,00	27.100,64	-35.968,26	-8.992,07
252.06.02	bakımhane binaları	1	31.12.1977	204.835,84	157.760,95	100	75.110,00	27.058,12	-781,59	-195,40
252.06.03	sundurma binaları (çelik döküm)	1	31.12.1984	41.704,07	20.932,67	100	460.200,00	133.546,26	-244.705,87	-61.176,47
253	Tesis, Makina ve Çıkazlar			3.043.273,73	2.939.118,52		2.946.388,28	2.053.802,21	-630.744,69	-157.686,17
253.01	Makinalar			3.018.071,80	2.930.616,92		2.909.324,28	2.043.844,62	-622.419,83	-155.604,96
253.01.01	kaynak makinesi	1	31.12.1984	404,60	404,59	40	680,00	493,33	-149,33	-37,33
253.01.02	çanta kaynak makinesi	1	31.07.2011	1.400,00	840,00	20	1.400,00	169,53	-536,37	-134,09
253.01.03	profil kesme makinesi	1	13.02.2008	1.220,00	878,40	15	1.220,00	478,64	-319,81	-79,95
253.01.04	münferit pompan panosu	1	30.09.1984	1.775,22	1.775,21	50	2.250,00	1.317,21	-746,23	-186,56
253.01.05	güç kaynağı mge extreme 9kwat	1	29.12.2006	5.831,00	5.830,99	30	4.054,90	947,62	-2.485,81	-621,45
253.01.06	gerilim trafosu (15/0,1)	1	11.07.1988	18.737,55	18.737,54	50	18.700,00	9.533,41	-7.333,26	-1.833,32
253.01.07	#gres pompa	1	31.12.1996	4,70	4,69	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.08	#gres pompa	1	31.12.1996	4,70	4,69	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.09	#kriko (hidrolik)	1	31.12.1986	31,46	31,45	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.10	#dikiş makinesi	1	31.12.1974	445,96	445,95	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.11	pistonlu hava kompresörü	1	13.04.2007	2.100,00	1.470,00	20	2.300,00	773,18	-717,46	-179,36
253.01.12	santrifüj pompa	8	31.12.1984	4.636,16	4.636,08	40	4.688,00	3.401,05	-1.029,50	-257,37
253.01.13	santrifüj pompa	5	31.12.1984	2.897,65	2.897,60	40	2.930,00	2.125,65	-643,44	-160,86
253.01.14	santrifüj pompa	1	30.04.1994	573,71	573,70	40	586,00	288,38	-238,08	-59,52
253.01.15	santrifüj pompa	1	31.12.1982	250,99	250,98	40	375,00	290,83	-67,33	-16,83
253.01.16	santrifüj pompa	1	27.10.2005	547,75	297,55	40	586,00	119,89	-172,73	-43,18
253.01.17	kuru rotorlu sirkülasyon	1	31.12.1982	250,99	250,98	44	257,00	181,20	-60,64	-15,16
253.01.18	dizel jeneratör 60 (hp)	1	31.12.1976	64.795,34	64.795,33	45	51.904,90	42.705,80	-7.359,27	-1.839,82
253.01.19	kırıcı delici 7 kg (hilti)	1	28.05.2013	975,00	195,00	15	975,00	38,64	-125,08	-31,27
253.01.20	münferit kompan. panosu	1	31.12.1982	2.264,80	2.264,79	45	2.650,41	1.827,13	-658,62	-164,65
253.01.21	münferit kompan. panosu	1	31.05.1987	6.989,71	6.989,70	45	8.180,42	4.836,53	-2.675,10	-668,78
253.01.22	münferit kompan. panosu	1	31.12.2007	633,00	415,96	45	740,83	98,87	-339,94	-84,98
253.01.23	münferit kompan. panosu	1	31.12.2011	4.148,73	1.244,61	45	4.855,47	216,09	-1.388,21	-347,05
253.01.24	münferit kompan. panosu	1	30.09.1984	1.775,22	1.775,21	45	2.077,63	1.351,44	-580,94	-145,24
253.01.25	münferit kompan. panosu	1	07.08.2008	1.825,97	657,36	45	2.137,03	256,57	-569,48	-142,37
	ö. ve f. arttırıcı giderler		30.12.2011	169,43	37,20	15	198,29	26,51	-31,64	-7,91
253.01.26	münferit kompan. panosu	1	31.05.1994	10.251,10	10.251,09	45	11.997,39	5.225,53	-5.417,48	-1.354,37
253.01.27	skoç tipi buhar kazanı 100 m3	4	30.05.1989	92.770,00	92.769,96	30	75.000,00	61.513,70	-10.789,01	-2.897,25
253.01.28	skoç tipi buhar kazanı 100 m4	1	31.05.1989	23.192,50	23.192,49	30	75.000,00	61.506,85	-10.794,51	-2.698,63
253.01.29	#baca gazı filtre sistemi	1	21.11.2005	23.089,48	23.089,47	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.30	#baca gazı filtre sistemi	1	31.12.2008	17.860,00	17.859,99	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.31	bacalı tip toz toplama sistemi*	1	26.05.2008	125.786,47	58.358,95	20	100.000,00	28.013,70	-3.647,03	-911,76
253.01.32	elektrik tesisatı	1	31.12.2012	345,12	45,97	30	345,12	11,50	-27,57	-6,89
253.01.33	hareketli soldurma ünitesi (kontinü)	1	18.03.1989	219.976,36	209.045,77	35	427.000,00	302.626,85	-90.754,05	-22.688,51
253.01.34	fermantasyon üniteleri	1	18.03.1999	63.672,60	29.861,43	35	92.356,00	39.053,39	-15.593,15	-3.898,29

253.01.35	kıvrırma makinesi (düz)	8	31.12.1973	381.404,88	381.404,80	48	320.000,00	266.849,32	-42.520,48	-10.630,12
253.01.36	kıvrırma makinesi (düz)	2	31.12.1975	2.100,50	2.100,48	50	80.000,00	60.843,84	-15.324,92	-3.831,23
253.01.37	kıvrırma makinesi (düz)	8	31.12.1981	80.546,08	80.546,00	44	320.000,00	232.886,67	-69.690,60	-17.422,65
253.01.38	kıvrırma makinesi (presli)	12	31.12.1973	283.194,84	283.194,72	48	540.000,00	450.308,22	-71.753,33	-17.938,33
253.01.39	kıvrırma makinesi (presli)	1	31.12.1973	47.675,61	47.675,60	48	45.000,00	37.525,68	-5.979,44	-1.494,86
253.01.40	kıvrırma makinesi (presli)	1	30.04.1981	24.331,62	24.331,61	44	45.000,00	33.436,18	-9.251,05	-2.312,76
253.01.41	rotervan makinesi	2	31.12.1996	18.209,16	16.518,44	40	80.000,00	34.021,92	-35.429,89	-8.857,47
253.01.42	rotervan makinesi	1	22.05.2001	2.869,91	2.153,07	40	40.000,00	12.619,18	-21.331,19	-5.332,80
253.01.43	#yaş çay eleği	2	31.12.1980	73,58	73,56	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.44	yaş çay eleği*	1	31.12.1988	3.679,24	3.679,23	40	5.000,00	3.127,05	-1.898,35	-374,59
253.01.45	çay kurutma fırını (15 ton/gün	6	31.12.1973	987.131,94	987.131,88	60	360.000,00	240.164,38	-95.868,45	-23.967,11
253.01.46	çay kurutma fırını (15 ton/gün	1	31.12.1973	164.521,98	164.521,97	60	60.000,00	40.027,40	-15.978,07	-3.994,52
253.01.47	çay kurutma fırını (15 ton/gün	1	31.12.1988	171.484,45	171.484,44	60	60.000,00	25.016,44	-27.986,84	-6.996,71
253.01.48	çay kurutma fırını (15 ton/gün	1	31.12.1994	165.926,56	165.926,55	60	60.000,00	19.013,70	-32.789,03	-8.197,26
253.01.49	kırıcı tambur (kuru çay öğütücü)	1	31.12.1995	979,35	979,34	30	2.000,00	1.200,91	-639,26	-159,82
253.01.50	çöp ayırma makinesi (m...)	2	31.12.1982	93,70	93,68	35	14.000,00	12.408,77	-1.272,97	-318,24
253.01.51	çöp ayırma makinesi (m...)	3	31.12.1973	584,10	584,07	45	21.000,00	18.679,45	-1.856,41	-464,10
253.01.52	midilton eleği (küçük)	1	25.12.2012	2.425,72	323,10	20	4.900,00	249,03	-2.038,68	-509,67
253.01.53	pakka eleği (tasnif ma...)	5	31.12.1978	52.663,45	52.663,40	40	39.000,00	34.149,04	-3.880,73	-970,18
253.01.54	pakka eleği (tasnif ma...)	1	31.12.1978	10.641,77	10.641,76	40	7.800,00	6.829,81	-776,15	-194,04
253.01.55	#kanal tipi radyal fanlar	3	31.03.1981	5,97	5,94	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.56	kanal tipi radyal fanlar	1	31.12.2008	7.216,02	7.216,01	23	7.500,00	1.631,33	-4.694,93	-1.173,73
253.01.57	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma	2	31.12.2012	3.128,88	416,76	35	3.128,88	89,40	-261,89	-65,47
253.01.58	yaş çay ünitesi konveyörü (taşıma	1	31.12.1987	20.077,18	20.077,17	35	3.150,00	2.341,73	-646,61	-161,65
253.01.59	fermantasyon ünitesi konveyörü	1	31.12.1987	20.077,18	20.077,17	35	3.150,00	2.341,73	-646,61	-161,65
253.01.60	fırın ünitesi konveyörü (taşıma bandı	1	31.12.1989	20.077,18	20.077,17	35	4.800,00	3.293,68	-1.205,05	-301,26
253.01.61	kuru çay ünitesi konveyörü (taşıma	1	31.12.1989	20.077,18	20.077,17	35	4.600,00	3.156,45	-1.154,84	-288,71
253.01.62	tasnif ünitesi konveyörü (taşıma	1	31.12.1989	20.077,18	20.077,17	35	5.200,00	3.568,16	-1.305,47	-326,37
253.01.63	#hareketli konveyörler (eşit	1	09.10.2006	30,00	14,40	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.64	kıvrırma ünitesi konveyörü (taşıma	1	31.12.1989	20.077,18	20.077,17	35	25.000,00	17.154,60	-6.276,31	-1.569,08
253.01.65	#ö. ve f. arttırıcı giderler	1	30.12.2011	13.965,77	1.745,73	10	0,00	0,00	0,00	0,00
253.01.66	seyyar konveyörler (amb...)	1	31.12.1989	20.077,20	16.799,79	35	4.800,00	3.293,68	1.416,87	354,22
253.01.67	yaş çay ünitesi konveyörü (ya...)	1	31.12.2012	4.749,34	632,62	35	4.800,00	137,14	-436,91	-109,23
253.01.68	midilton eleği konveyörü (taşıma	1	31.12.2012	1.011,16	134,68	35	1.050,00	30,00	-114,82	-28,70
253.01.69	yaş çay boşaltma makinesi	1	21.12.2012	23.000,00	3.063,60	35	23.000,00	675,15	-1.910,76	-477,69
253.02	Cihaz ve Aygıtlar			25.201,93	8.501,60		37.064,00	9.957,60	-8.324,86	-2.081,21
253.02.01	#soğuk hava deposu	1	31.12.1977	7.750,54	7.750,53	37	0,00	0,00	0,00	0,00
253.02.02	yüksek çekerli mekanik kantar	1	31.12.1995	941,71	941,70	35	12.000,00	6.176,13	-4.659,09	-1.164,77
253.02.03	mekanik kantar	1	07.08.2008	500,00	300,02	15	680,00	244,92	-188,08	-47,02
253.02.04	mekanik kantar	4	31.12.2009	2.320,00	1.160,00	15	2.530,00	675,13	-555,90	-138,97

253.02.05	mekanik kantar	1	29.06.2010	500,00	200,00	15	680,00	159,10	-176,72	-44,18
253.02.06	elektronik kantar	1	13.11.2002	466,92	442,15	15	500,00	371,32	-83,12	-20,78
253.02.07	elektronik kantar	1	24.08.2007	400,00	279,99	15	500,00	211,96	-134,42	-33,61
253.02.08	barkodlu terazi	1	26.11.2013	1.549,00	77,45	20	1.549,00	7,43	-56,02	-14,00
253.02.09	mekanik kantar	20	31.12.2012	13.500,00	2.700,00	15	13.500,00	900,00	-1.440,00	-360,00
253.02.10	elektrik sayacı	1	31.05.1994	249,30	249,29	30	150,00	98,00	-41,59	-10,40
253.02.11	nem (rutubet) ölçme cihazı	1	11.03.2008	2.300,00	1.656,00	15	2.500,00	968,49	-710,01	-177,50
253.02.12	#nem (rutubet) ölçme cihazı	1	24.09.2012	11.197,81	11.197,80	0	0,00	0,00	0,00	0,00
253.02.13	saf su cihazı	1	31.05.2013	2.475,00	495,00	10	2.475,00	145,11	-279,91	-69,98
254	Taşıtlar			11.682,78	11.682,77		80.000,00	48.031,31	-25.574,94	-6.393,74
254.01	iveco kamyon	1	31.12.1992	11.682,78	11.682,77	35	80.000,00	48.031,31	-25.574,94	-6.393,74
255	Demirbaşlar			100.561,52	71.541,71		126.629,33	40.955,55	-45.323,18	11.330,79
255.01	Döşeme Mefrüşat			9.878,30	3.226,30		15.430,30	3.803,19	-3.980,08	995,02
255.01.01	atatürk büstü	1	31.12.1983	7,17	7,16	60	850,00	425,31	-339,74	-84,94
255.01.02	#sabit telefon	19	31.05.1974	59,47	59,28	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.03	#sabit telefon	10	31.07.1979	619,60	619,50	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.04	#sabit telefon	1	31.12.1982	60,24	60,23	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.05	#telefon santrali	1	31.08.1999	4.112,79	3.710,20	25	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.06	sabit merkez telsizi	1	30.09.1980	639,98	639,97	40	650,00	540,70	-87,43	-21,86
255.01.07	sabit merkez telsizi anteni	1	30.09.1980	167,85	167,84	40	200,00	166,37	-26,90	-6,72
255.01.08	#faks cihazı	1	31.12.1992	5.500,67	5.500,66	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.09	#oto radto ve teyp	1	31.12.1982	160,63	160,62	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.10	#televizyon	1	31.12.1982	167,32	167,31	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.11	klima (kantar)	1	18.10.2012	1.103,30	146,96	20	1.103,30	66,35	-64,49	-16,12
255.01.12	#kömür sobası	1	31.12.1982	12,49	12,48	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.13	pencere tipi klima	1	29.05.2007	300,00	149,88	20	1.849,00	609,92	-871,17	-217,79
255.01.14	pencere tipi klima	1	29.05.2007	300,00	144,87	20	1.849,00	609,92	-867,16	-216,79
255.01.15	pencere tipi klima	1	29.05.2007	300,00	149,90	20	1.849,00	609,92	-871,19	-217,80
255.01.16	#ısı eşanjörü	1	31.12.1994	1.513,49	1.513,48	25	2.500,00	1.901,37	0,00	0,00
255.01.17	stor perde (müdür odası)	1	01.04.2013	1.300,00	260,00	10	1.300,00	97,59	-129,93	-32,48
255.01.18	fotokopi makinesi	1	26.11.2013	2.430,00	404,84	15	2.430,00	15,53	-311,44	-77,86
255.01.19	#ütü	1	31.12.1980	137,03	137,02	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.20	yüksek basınçlı yer yıkama	1	25.09.2012	1.050,00	299,88	10	1.050,00	132,90	-133,58	-33,40
255.01.21	vakumlu temizleyiciler	1	14.09.2011	2.280,00	855,00	10	2.300,00	528,68	-277,05	-69,26
255.01.22	#bulaşık makinesi	1	22.04.2008	4.661,02	2.796,60	10	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.23	#kurşun mühür pensi	1	31.12.1985	6,75	6,74	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.24	#emniyet kemeri	4	30.09.1977	18,55	18,50	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.01.25	#laaratuvar dolabı	1	31.12.1976	11,30	11,29	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.02	Bilgisayar ve Yazıcılar			51.927,11	44.806,84		63.215,03	24.405,72	-25.351,23	6.337,81
255.02.01	adsl modem cisco 837	1	31.12.2004	1.021,01	1.021,00	20	2.500,00	1.125,68	-1.099,44	-274,86

255.02.02	bölge güvenlik duvarı	1	01.11.2011	1.639,00	1.229,25	10	1.639,00	355,19	-699,25	-174,81
255.02.03	desktop fujitsu esprimo p500	3	31.12.2011	5.253,00	3.939,75	10	5.253,00	1.052,04	-2.310,17	-577,54
255.02.04	# desktop dell optiplex gx 270	1	22.05.2001	1.421,05	1.421,04	15	0,00	0,00	0,00	0,00
255.02.05	# desktop dell optiplex gx 280	1	25.12.2006	1.529,00	1.528,99	10	0,00	0,00	0,00	0,00
255.02.06	desktop hp dc 5700	2	30.11.2007	2.998,00	2.997,98	10	3.824,00	2.328,97	-1.196,01	-299,00
255.02.07	desktop hp dc 5800 micro tower	3	31.12.2005	5.001,00	5.000,97	10	5.036,97	4.032,34	-803,68	-200,92
255.02.08	desktop hp pavilion p6720 tr	1	17.11.2011	1.543,49	1.157,62	10	2.199,00	466,91	-1.076,98	-269,24
255.02.09	desktop hp copmaq pro 6300 micro	4	31.10.2012	6.400,00	3.200,00	10	8.796,00	1.026,60	-3.655,52	-913,88
255.02.10	desktop oem (toplama bilgisayar)	1	20.12.2011	1.010,56	757,92	10	1.500,00	304,93	-753,94	-188,49
255.02.11	sunucu dell poweredge 2800	1	25.12.2006	10.861,00	10.860,99	20	13.465,00	4.727,51	-6.989,99	-1.747,50
255.02.12	matris yazıcı epson dfx 8500	1	22.05.2001	3.903,65	3.903,64	15	4.125,00	3.470,27	-523,77	-130,94
255.02.13	matris yazıcı epson fx 2190	1	30.11.2007	1.105,00	1.104,99	15	1.298,00	527,02	-616,77	-154,19
255.02.14	lazer yazıcı lexmark e 340	1	25.12.2006	391,00	390,99	15	558,48	261,44	-237,62	-59,41
255.02.15	lazer yazıcı lexmark e 250 d	2	31.12.2008	620,00	619,98	15	699,00	233,13	-372,68	-93,17
255.02.16	lazer yazıcı lexmark e 260 d	2	31.12.2009	790,00	789,98	15	1.099,00	293,27	-644,57	-161,14
255.02.17	lazer yazıcı lexmark e 460 dn	1	31.12.2011	871,00	653,25	15	1.362,00	181,85	-769,92	-192,48
255.02.18	lazer yazıcı lexmark t 650 dn	2	13.05.2011	2.096,40	1.572,30	15	2.421,58	425,93	-1.177,24	-294,31
255.02.19	switch cisco catalyst ws-c2960	1	25.12.2006	2.909,00	2.908,99	15	3.100,00	1.451,20	-1.319,03	-329,76
255.02.20	hub hp procurve hub 24	1	30.10.2000	2.425,00	2.424,99	20	3.250,00	2.141,44	-886,84	-221,71
255.02.21	doküman tarayıcı	1	31.12.2013	1.089,00	272,25	10	1.089,00	0,00	-217,80	-54,45
255.03	Mobilyalar			21.620,78	8.771,44		22.480,00	3.599,19	-4.825,18	1.206,29
255.03.01	#dosya dolabı (çelik)	7	31.12.1975	82,88	82,81	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.02	#kartex (çekmeceli) evrak dolabı	5	31.12.1975	59,15	59,10	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.03	#vitrin dolap	1	31.12.1982	749,61	749,60	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.04	işçi soyunma dolabı	15	30.04.2013	2.925,00	585,00	10	2.925,00	196,34	-310,93	-77,73
255.03.05	işçi soyunma dolabı	10	31.10.2011	2.275,00	1.365,00	10	2.275,00	493,64	-697,08	-174,27
255.03.06	soyunma dolabı	8	26.11.2013	1.672,00	334,40	10	1.672,00	16,03	-254,69	-63,67
255.03.07	çelik raf (klasör dosya için)	1	31.07.2007	2.712,00	1.840,28	20	3.000,00	963,70	-931,67	-232,92
255.03.08	#toplantı masaları	1	31.12.1981	58,73	58,72	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.09	#makam masası	7	31.12.1975	215,39	215,32	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.10	#çalışma masaları	3	31.12.1975	53,82	53,79	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.11	çalışma masası (koltuk)	1	31.05.2013	2.255,00	451,00	15	2.255,00	88,14	-290,29	-72,57
255.03.12	#çalışma masası	6	31.12.1975	107,70	107,64	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.13	#çalışma masaları	1	31.12.1975	449,22	449,21	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.14	#çalışma (büro) koltukları	13	31.12.1975	174,98	174,85	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.15	#çalışma (büro) koltukları	9	31.12.1975	121,05	120,96	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.16	#misafir koltukları	33	31.12.1975	473,88	473,55	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.17	#ahşap pormantolar	1	31.12.1982	30,79	30,78	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.18	#orta sehpa	9	31.12.1975	97,02	96,93	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.19	#orta sehpa	7	31.12.1975	25,20	25,13	0	0,00	0,00	0,00	0,00

255.03.20	#etajer (camlı tel)	1	31.12.1975	148,11	148,10	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.21	#etajer	20	31.12.1975	17,80	17,60	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.22	#para çelik kasaları	1	31.12.1981	192,97	192,96	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.23	#para çelik kasaları	1	31.12.1975	14,36	14,35	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.03.24	oturma grubu	1	31.05.2013	2.860,00	572,00	10	2.860,00	167,68	-323,45	-80,86
255.03.25	et kıyma makinesi	1	28.02.2010	1.750,00	700,00	15	2.000,00	512,15	-350,28	-87,57
255.03.26	personel servis tabakları	1	30.06.2013	1.485,00	297,00	20	1.485,00	37,43	-207,66	-51,91
255.03.27	su arıtma cihazı (oto ölçüm cihazı)	1	20.12.2011	2.650,00	1.590,00	20	2.850,00	289,68	-1.200,25	-300,06
255.03.28	krom çelik tencere	2	31.12.1995	1.036,78	1.036,76	25	1.158,00	834,39	-258,87	-64,72
255.04	Güvenlik ve Kontrol			17.135,33	14.737,13		25.504,00	9.147,44	-11.166,69	2.791,67
255.04.01	#tabanca mke kırıkale 7,65 mm	5	31.12.1975	8,10	8,05	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.02	kart basma saatleri	1	30.12.2005	2.700,33	2.389,81	15	2.950,00	1.574,95	-851,62	-212,91
255.04.03	personel devam kontrol sistemi	1	31.12.2007	455,00	318,54	15	655,00	262,24	-205,04	-51,26
255.04.04	yangın söndürme cihazları	9	31.12.2008	765,00	305,64	20	1.034,10	258,67	-252,86	-63,21
255.04.05	yangın söndürme cihazları	1	31.12.2008	85,00	34,11	20	114,90	28,74	-28,22	-7,05
255.04.06	#yangın söndürme cihazları	16	30.09.1977	296,80	296,64	20	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.07	yangın dolapları	8	31.12.2008	2.400,00	959,04	20	2.500,00	625,34	-346,96	-86,74
255.04.08	#yangın hortumu	1	30.09.1977	118,63	118,62	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.09	#yangın kovası	1	30.09.1976	66,72	66,71	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.10	#yangın kovası	20	30.09.1977	92,80	92,60	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.11	#yangın merdiveni	4	30.09.1977	321,32	321,28	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.12	#yangın lansı	15	30.09.1977	333,60	333,45	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.13	#yangın maskesi	1	30.09.1977	9,49	9,48	0	0,00	0,00	0,00	0,00
255.04.14	ışıklı totem tabela	1	29.12.2006	10.730,00	10.729,99	20	18.250,00	6.397,50	-9.481,99	-2.370,50
	TOPLAM			10.407.505,35	7.837.036,50		12.843.387,61	5.300.357,15	-3.978.049,29	-994.512,32

EK 8: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırmalı Geçiş Tablosu¹⁸

Kodu	Duran Varlık Adı	Adet	VUK			TFRS			FARKLAR	
			Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Malitete Değeri	Birikmiş Amortismanı	Tahmini Yeni Değerler	Tahmini Faydalı Ömür	Birikmiş Amortisman(-)	Geçmiş Yıl Kar / Zararı	Ertilenmiş Vergi Varlığı / Borcu
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR								Pozitifse Zarar	Pozitifse Varlık
267.01	#WINDOWS XP PROFESSIONAL	1	31.12.2004	155,70	155,69	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.02	#WINDOWS XP PROFESSIONAL	1	25.12.2006	166,00	165,99	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.03	#WINDOWS VISTA BUSINESS	2	30.11.2007	566,00	565,98	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.05	#WINDOWS 2003 SERVER STANDART	1	25.12.2006	1.080,00	1.079,99	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.06	#WINDOWS 2003 SERVER STANDART	1	31.12.2004	969,70	969,69	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.07	#WINDOWS 2003 SERVER STANDART	1	25.12.2006	542,00	541,99	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.08	#WINDOWS SERVER CAL 2003	10	31.12.2004	398,80	398,70	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.09	#WINDOWS SERVER CAL 2003	3	31.12.2008	189,00	188,97	250,00	10	125,07	-124,90	-24,98
267.10	#WINDOWS SERVER CAL 2003	1	25.12.2006	45,00	44,99	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.11	#WINDOWS SERVER CAL 2003 SA...	2	30.11.2007	128,00	127,98	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.12	#WINDOWS SERVER CAL 2003 SA...	1	25.12.2006	22,00	21,99	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.13	WINDOWS PRO 8 SNGL OPL NL	4	27.11.2013	498,76	166,24	498,76	8	5,81	-160,43	-32,09
267.14	WINDOWS SERVER CAL 2012 SNGL OPL NL	4	27.11.2013	214,84	71,61	214,84	8	2,50	-69,11	-13,82
267.15	OFFİCE 2003 STANDART	1	25.12.2006	537,00	536,99	678,26	10	476,27	-201,98	-40,40
267.16	#OFFİCE 2003 STANDART	1	31.12.2004	493,83	493,82	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.17	OFFİCE 2003 STANDART SA...	1	25.12.2006	312,00	311,99	678,26	10	476,27	-201,98	-40,40
267.18	OFFİCE 2007 STANDART	2	30.11.2007	1.064,00	1.063,98	50,00	10	30,45	-19,53	-3,91
267.19	OFFİCE 2007 STANDART	3	30.11.2007	1.533,00	1.532,97	50,00	10	30,45	-19,52	-3,90
267.20	OFFİCE STD 2013 SGNL OPL NL	1	27.11.2013	1.664,36	554,73	1.664,36	10	15,50	-539,23	-107,85
267.21	#EXCHANGE CAL 2003	1	31.12.2004	81,25	81,24	0,00	0	0,00	0,00	0,00
267.22	SYSTEM MANAGEMENT CAL 2003	10	31.12.2004	541,70	541,60	627,00	10	564,64	-62,26	-12,45
267.23	ORACLE VERİ TABANI (ORACLE10G)	4	31.12.2004	1.912,00	1.911,96	2.500,00	10	2.251,37	-248,59	-49,72
267.24	BÖLGE GÜVENLİK DUVARI YAZILIM	1	01.11.2011	956,00	955,99	1.252,00	10	271,32	-980,67	-196,13
	TOPLAM			9.422,66	7.837,03	8.463,48		4.249,66	-2.628,19	-525,64

¹⁸ Toplam tutarlara finansal durum tablosundan çıkarılan varlıklar (mavi renkli) dahil edilmemiştir.

EK 9: Araklı Çay Fabrikasının 31.12.2013 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılıkları Karşılaştırmalı Geçiş Tablosu

Kurum No ¹⁹ :	Kurum Giriş Tarihi	Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Gün	Emekliliğe Kalan Süre (Gün)	Emekliliğe Kalan Süre (Yıl)	2013 Yılı En son Brüt ücretler	Emeklilik Döneminde Tahmin Edilen Bir Aylık Kıdem Taz. Tutarı	Kazanılmış Fayda Planı Tutarı	NBD (Kazanılmış Fayda Planı)	Maaş Artış Oranı % (Nominal)	Enflasyon Oranı (%)	Faiz Oranları	Reel Maaş Artış Oranı (%)	İskonto Oranı (%)
1880*	21.7.1998	5.642	1.358	4	2.301,49	2.677,23	41.958,13	31.313,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0759
1873*	17.7.1998	5.646	1.354	4	2.358,84	2.743,93	43.034,01	32.109,00	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0760
1924*	24.8.1998	5.608	1.392	4	2.306,43	2.682,97	41.794,65	31.252,07	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0754
1926*	31.8.1998	5.601	1.399	4	2.333,84	2.714,85	42.238,57	31.596,59	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0753
1864*	15.7.1998	5.648	1.352	4	2.357,13	2.741,95	43.018,19	32.093,52	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0760
1996*	17.7.1998	5.646	1.354	4	2.301,50	2.677,24	41.988,02	31.328,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0760
1856*	10.7.1998	5.653	1.347	4	2.345,75	2.728,71	42.848,32	31.957,61	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0761
1952	12.5.1989	4.500	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.672,96	26.352,93	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1516	13.5.1989	4.499	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.668,56	26.351,07	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1862	14.7.1998	2.825	4.176	12	2.345,75	4.084,06	32.042,86	19.371,72	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1757	13.5.1989	4.499	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.668,56	26.351,07	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1616	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1965	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1625	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1676	19.8.1989	4.450	2.550	7	2.345,75	3.174,19	39.236,51	26.166,84	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0596
1633	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1609	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1959	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1960	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1975	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1653	29.6.1992	3.928	3.073	9	2.345,75	3.510,89	38.302,78	23.944,82	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1954	21.7.1992	3.917	3.084	9	2.345,75	3.510,89	38.195,51	23.902,16	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0535
1888	24.7.1998	2.820	4.181	12	2.345,75	4.084,06	31.986,14	19.347,10	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1527	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1985	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1917	15.8.1998	2.809	4.192	12	2.345,75	4.084,06	31.861,35	19.292,81	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1989	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1639	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1585	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536

¹⁹ Kalın ve altı çizili olarak gösterilenler daimi kadrolu işçilerden henüz pirim süresini tamamlamayanları temsil etmektedir.

1738	23.5.1989	4.494	2.506	7	2.345,75	3.174,19	39.624,47	26.332,40	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1708	14.5.1989	4.499	2.502	7	2.345,75	3.174,19	39.664,15	26.349,20	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1936	11.8.1992	3.906	3.094	9	2.345,75	3.510,89	38.093,11	23.861,28	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0533
1829	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1699	13.5.1989	4.499	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.668,56	26.351,07	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1543	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1638	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1840	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1969	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1613	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1870	16.7.1998	2.824	4.177	12	2.345,75	4.084,06	32.031,52	19.366,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1981	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1887	24.7.1998	2.820	4.181	12	2.345,75	4.084,06	31.986,14	19.347,10	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1885	23.7.1998	2.820	4.180	12	2.345,75	4.084,06	31.991,81	19.349,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1567	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1599	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1979	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1877	17.7.1998	2.823	4.177	12	2.345,75	4.084,06	32.025,85	19.364,34	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1704	27.5.1989	4.492	2.508	7	2.345,75	3.174,19	39.606,83	26.324,92	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1838	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1565	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1832	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1839	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1835	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1808	23.5.1989	4.494	2.506	7	2.345,75	3.174,19	39.624,47	26.332,40	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1971	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1773	22.7.1992	3.916	3.084	9	2.345,75	3.510,89	38.190,63	23.900,21	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0535
1825	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1698	19.8.1989	4.450	2.550	7	2.345,75	3.174,19	39.236,51	26.166,84	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0596
1819	1.6.1998	2.846	4.154	12	2.345,75	4.084,06	32.286,77	19.477,13	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1899	7.8.1998	2.813	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.906,73	19.312,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1566	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1974	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1571	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1572	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1545	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1846	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1916	15.8.1998	2.809	4.192	12	2.345,75	4.084,06	31.861,35	19.292,81	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1967	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1902	7.8.1998	2.813	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.906,73	19.312,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427

1890	29.7.1998	2.817	4.183	12	2.345,75	4.084,06	31.957,78	19.334,78	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1901	7.8.1998	2.813	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.906,73	19.312,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1797	15.5.1989	4.498	2.502	7	2.345,75	3.174,19	39.659,74	26.347,34	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1549	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1814	12.5.1989	4.500	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.672,96	26.352,93	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1621	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1667	21.7.1992	3.917	3.084	9	2.345,75	3.510,89	38.195,51	23.902,16	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0535
1645	27.6.1992	3.929	3.072	9	2.345,75	3.510,89	38.312,54	23.948,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1532	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1849	9.7.1998	2.827	4.173	12	2.345,75	4.084,06	32.071,23	19.384,01	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0429
1517	1.1.1989	4.565	2.435	7	2.345,75	3.174,19	40.250,49	26.594,73	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0610
1947	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1557	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1962	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1898	7.8.1998	2.813	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.906,73	19.312,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1911	12.8.1998	2.810	4.190	12	2.345,75	4.084,06	31.878,37	19.300,22	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1830	1.6.1998	2.846	4.154	12	2.345,75	4.084,06	32.286,77	19.477,13	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1966	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1542	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1963	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1827	1.6.1998	2.846	4.154	12	2.345,75	4.084,06	32.286,77	19.477,13	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1637	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1604	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1537	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1761	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1958	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1652	29.6.1992	3.928	3.073	9	2.345,75	3.510,89	38.302,78	23.944,82	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1610	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1903	7.8.1998	2.813	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.906,73	19.312,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1826	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1538	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1999	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
2001	25.6.1992	3.930	3.071	9	2.345,75	3.510,89	38.322,29	23.952,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
2002	22.5.1989	4.495	2.506	7	2.345,75	3.174,19	39.628,88	26.334,27	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1998	27.5.2005	1.570	5.430	15	2.345,75	4.750,81	20.718,82	12.694,39	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0332
2000	26.5.2007	1.206	5.795	16	2.345,75	4.996,43	16.731,10	10.292,85	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0308
1857	10.7.1998	2.827	4.174	12	2.345,75	4.084,06	32.065,55	19.381,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1942	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1957	27.6.2007	1.190	5.811	16	2.345,75	4.996,43	16.509,04	10.172,01	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1945	10.6.1992	3.937	3.063	9	2.345,75	3.510,89	38.395,43	23.981,53	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537

1986	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1805	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1837	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1918	17.8.1998	2.808	4.193	12	2.345,75	4.084,06	31.850,01	19.287,86	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1627	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1922	19.8.1998	2.807	4.194	12	2.345,75	4.084,06	31.838,66	19.282,91	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1650	27.6.1992	3.929	3.072	9	2.345,75	3.510,89	38.312,54	23.948,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1692	22.5.1989	4.495	2.506	7	2.345,75	3.174,19	39.628,88	26.334,27	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1881	23.7.1998	2.820	4.180	12	2.345,75	4.084,06	31.991,81	19.349,57	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1904	8.8.1998	2.812	4.188	12	2.345,75	4.084,06	31.901,06	19.310,10	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1995	28.5.2005	1.570	5.431	15	2.345,75	4.750,81	20.712,22	12.690,96	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0332
1818	1.6.1998	2.846	4.154	12	2.345,75	4.084,06	32.286,77	19.477,13	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1933	3.6.1998	2.845	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.275,43	19.472,25	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1984	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1912	13.8.1998	2.810	4.191	12	2.345,75	4.084,06	31.872,70	19.297,75	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1943	24.5.1989	4.494	2.507	7	2.345,75	3.174,19	39.620,06	26.330,53	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0601
1622	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1535	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1908	11.8.1998	2.811	4.190	12	2.345,75	4.084,06	31.884,04	19.302,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1972	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1980	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1777	11.6.1992	3.937	3.064	9	2.345,75	3.510,89	38.390,56	23.979,60	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1851	10.7.1998	2.827	4.174	12	2.345,75	4.084,06	32.065,55	19.381,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1694	13.5.1989	4.499	2.501	7	2.345,75	3.174,19	39.668,56	26.351,07	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0602
1914	14.8.1998	2.809	4.191	12	2.345,75	4.084,06	31.867,02	19.295,28	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1843	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1990	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1895	3.8.1998	2.815	4.186	12	2.345,75	4.084,06	31.929,42	19.322,45	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1982	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1976	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1842	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1540	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1824	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1546	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1994	30.5.2005	1.569	5.432	15	2.345,75	4.750,81	20.699,03	12.684,12	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0332
1844	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1935	1.6.1998	2.846	4.154	12	2.345,75	4.084,06	32.286,77	19.477,13	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
1896	6.8.1998	2.813	4.187	12	2.345,75	4.084,06	31.912,40	19.315,04	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1544	16.6.1992	3.934	3.066	9	2.345,75	3.510,89	38.366,17	23.969,95	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0537
1804	6.6.1989	4.487	2.513	7	2.345,75	3.174,19	39.562,75	26.306,21	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0600

1941	10.8.1998	2.811	4.189	12	2.345,75	4.084,06	31.889,71	19.305,16	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0427
1938	21.7.1992	3.917	3.084	9	2.345,75	3.510,89	38.195,51	23.902,16	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0535
1852	10.7.1998	2.827	4.174	12	2.345,75	4.084,06	32.065,55	19.381,56	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1991	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1869	16.7.1998	2.824	4.177	12	2.345,75	4.084,06	32.031,52	19.366,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0428
1611	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1988	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1970	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1605	24.6.1992	3.930	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.327,16	23.954,49	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1648	27.6.1992	3.929	3.072	9	2.345,75	3.510,89	38.312,54	23.948,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1591	23.6.1992	3.931	3.070	9	2.345,75	3.510,89	38.332,04	23.956,43	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0536
1968	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1987	26.6.2007	1.190	5.810	16	2.345,75	4.996,43	16.515,97	10.175,80	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0307
1823	2.6.1998	2.846	4.155	12	2.345,75	4.084,06	32.281,10	19.474,69	0,1266	0,0749	0,1576	0,0517	0,0430
TOPLAM						639.268,90	5.261.672,07	3.312.479,97					

ÖZGEÇMİŞ

Denizhan TİRYAKİ, 01.12.1989 tarihinde Bayburt'ta doğdu. Lisans öğretimine kadar eğitim ve öğretim hayatını Bayburt'ta tamamladı. 2008 yılında Gazi Osman Paşa Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde lisans öğretimine başladı ve 2012 yılında burandan mezun oldu. 2014 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde muhasebe finansman bilim dalına ÖYP programı ile araştırma görevlisi olarak atandı. Yabancı dili İngilizcedir.

