



OVERVIEW OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND APPLICATION DIFFERENCES BETWEEN IFRS AND TURKISH TAX PROCEDURE LAW (TPL)

DOI: 10.17261/Pressacademia.2022.1585
PAP-GBRC- V.15-2022(17)-p.97-103

Merve Ozer¹, Suat Teker²

¹Isik University, Institute of Graduate Studies, Istanbul, Turkey.

nmerve.ozergmail.com, ORCID: 0000-0001-7758-1817

²Isik University, Department of Business, Sile Campus, Istanbul, Turkey.

suat.teker@isikun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7981-3121

To cite this document

Ozer, M., Teker, S., (2021). Overview of international financial reporting standards (IFRS) and application differences between IFRS and Turkish tax procedure law (TPL). PressAcademia Procedia (PAP), 15, 97-103.

Permanent link to this document: <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2022.1585>

Copyright: Published by PressAcademia and limited licensed re-use rights only.

ABSTRACT

Purpose- The purpose of this study is to explain the differences between IFRS and Turkish Tax Procedure Law (TPL), give information about how financial statements are presented according to TPL and IFRS, and show the presentation of financial statements in practice by specifying the theoretical and application differences in the two frameworks.

Methodology- Within the scope of this research, the balance sheet and income statements were explained in detail in terms of TPL and IFRS applications on account basis, correction and classification records were made within the scope of IFRS, and the financial statements were reproduced for a sample firm.

Findings- The general validity of the financial statements prepared by each country according to its own rules is lower than the general validity of the financial statements prepared according to IFRS. Financial statements prepared in accordance with IFRS are standardized with a single application integrity.

Conclusion- With the implementation of IFRS, it is ensured that all financial statement readers, regardless of country, company or location, gather under a single standard, under a single roof, and interpret the reporting in the same way. Thus, it will increase confidence, transparency and stability in the markets for users of financial statements.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), Tax Procedure Law (TPL), financial statements, accounting standards.

JEL Codes: M40, M41, M42

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (UFRS) GENEL BAKIŞ VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) İLE UFRS ARASINDAKİ UYGULAMA FARKLILIKLARI

ÖZET

Amaç- Bu çalışmanın amacı, UFRS ve VUK arasındaki farklılıkları açıklamak, VUK ve UFRS'ye göre finansal tabloların nasıl sunulduğuna dair bilgi vermek ve iki çerçevede teorik ve uygulama farklılıklarının belirtilerek, finansal tabloların sunumunu uygulamalı olarak göstermektir..

Yöntem- Bu araştırma kapsamında, bilanço ve gelir tablolarının hesap bazında VUK ve UFRS uygulamaları açısından detaylı olarak açıklanarak, UFRS kapsamında düzeltme ve sınıflama kayıtları yapılmış ve finansal tablolar gerçek hayattan alınmış bir firma için yeniden üretilmiştir.

Bulgular- Her ülkenin kendi kurallarına göre hazırladığı finansal tablolarının genel geçerliliği, UFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların genel geçerliliğine kıyasla daha düşüktür. UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolar, tek bir uygulama bütünlüğü ile standardize şekildedir.

Sonuç- UFRS'nin uygulanması ile ülke, şirket veya lokasyon farkı gözetmeksizin tüm finansal tablo okuyucularının tek bir standart, tek bir çatı altında toplanması ve raporlamayı aynı şekilde yorumlaması sağlanmaktadır. Böylece, finansal tabloların kullanıcıları açısından piyasalarda güveni, şeffaflığı ve istikrarı artıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Vergi Usul Kanunu (VUK), finansal tablolar, muhasebe standartları.

JEL Kodları: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Araştırmanın amacı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu arasındaki farklılıkları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamalarını ortaya koymaktır. Bir diğer ifadeyle, günümüzde şirketlerin neden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyguladıkları ve raporlamalarını bu standartlar kapsamında yaptığı ve Vergi Usul Kanunu ile nerede farklılaştığı anlaşılmasına çalışılmıştır. Daha önce belirtildiği gibi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kavramı globalleşen finans dünyasında, halka açık şirketlerin haricinde, yerel şirketler tarafından da uygulanmaya başlanan yeni bir uygulamadır.

Şirketler; bankalar, kredi derecelendirme kuruluşları, tedarikçiler, müşteriler gibi tüm ticari işlemleri için günümüzde hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında ilgili düzeltmeleri yaparak hazırladığı UFRS mali tablolarının beyanını yapmaktadır. Bu doğrultuda ilgili standartların mali tablolara yansıtılarak uygulamalı olarak konunun ele alınması, konunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma ile hem Vergi Usul Kanunu'nda bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin tanımlaması yapılarak, uygulamaların nasıl gerçekleştiği, hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda kuralların açıklamalarının yapılması ile global standartların nasıl uygulandığını mevcut tüm standartlar kapsamına araştırılarak, kuralların belirtildiği ve en son olarak örnek bir şirket üzerinden kayıtların hesaplanarak mali tabloların oluşturularak sunulduğu bir analiz hazırlanmakta ve VUK ve UFRS arasındaki farklılıkların temelde nelerden oluştuğu belirtilmiş ve rasyo hesaplamaları ile detaylı şekilde analiz edilmektedir.

Günümüzde uygulamasının her geçen gün arttığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) finansal raporlama, hem Türk Ticaret Kanunu'nun zorunlu uygulaması, hem de şirketlerin global finans sektörüne açılabilmesi ve tüm dünya piyasalarına entegre olabilmesi için kullanılması gerekli bir standartlar uygulamasıdır.

Ülkemizde Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yasal mevzuatlar gereğince mali tablolar ve finansal raporlar hazırlanmaktadır. Ancak, 2005 yılında Avrupa'da dahil olmak üzere, ülkemizde ve tüm dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kullanılmaya başlanmıştır. Ülkemizde ise başta SPK olmak üzere; BDDK, EPDK gibi diğer otorite kuruluşlar tarafından raporlamanın UFRS'ye göre yapılması zorunlu kılınması ile UFRS raporlamanın temelleri atılmıştır. Bu şekilde uluslararası seviyede tek bir raporlama dili kullanılarak, mali tablo okuyucularına şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler sunulmakta ve piyasanın etkinliği artırılmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından uygulanacak kuralların belirli standartlarda açıklanmaktadır. Bu şekilde tüm şirketler, hangi ülkeden raporlama yapıldığına bağlı kalınmaksızın, UFRS kurallarını uygulayarak tek bir şekilde uygulama yapabilmekte ve bu durum ise tüm şirketlerin dünyada aynı finansal dili konuşabileceği bir noktaya gelmesini sağlamaktadır.

2. FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN VUK VE UFRS FARKLILIKLARI

VUK ve UFRS uygulamalarında temel olarak dönen varlıklarda nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar ve stoklar kalemlerinde; duran varlıklarda maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve kullanım hakkı varlıkları kalemlerinde; kısa vadeli yükümlülüklerde ticari borçlar ve karşılıklar kaleminde; uzun vadeli yükümlülüklerde borçlanmalar ve ertelenmiş vergi kalemlerinde; gelir tablosunda ise hasılat ve satışların maliyeti kalemlerinde farklılıklar bulunmaktadır.

Dönen varlıklarda nakit ve nakit benzerleri temel olarak tahakkuk esasından dolayı vadeli mevduat faiz gelirlerinin VUK'ta gelir tahakkuklarında, UFRS'de ise bankalar hesabına kaydedilmesi ile çeklerin vadelerinde göre VUK'ta fark gözetmeksizin kaydedilmesi ancak UFRS'de vade ayırımına göre vadeli çeklerin senet olarak sınıflanmasından kaynaklanmaktadır. Ticari alacaklarda ise satışların dönemseliği ilkesine göre yapılan düzeltmelerin UFRS'de ticari alacaklar hesabında düzeltilmesi; şüpheli ticari alacak kayıtlarının VUK ve UFRS'de karşılığın yasal sürecin oluşumuna göre kaydedilme zamanlarının ayrı olması ve son olarak sunum açısından ilişkili tarafların UFRS'de ticari alacaklar altında ayrı bir kaleme gösterilmesi ile sunum farklılığının oluşması olarak karşımıza çıkmaktadır. Stoklarda ise ticari alacaklardaki gibi satış dönemseliği ilkesine göre UFRS'de stoklar kaleminde düzeltme yapılması; stok değer düşüklüğünün VUK'a göre takdir komisyonunca belirlenmesiyle birlikte UFRS'de stok maliyetinin geri kazanımına göre belirlenmesi; bunun haricinde ise VUK ve UFRS'ye göre stok maliyetlerinin belirlenmesi ve kaydedilmesi konusunda uygulama farklılıkları bulunmaktadır.

Duran varlıklarda en temel fark faydalı ömür düzeltmesi, amortisman süre ve yöntemleri ve değerlendirme kayıtlarından kaynaklı oluşmaktadır. Faydalı ömür VUK'a göre Maliye Bakanlığı'na tespit edilmekte iken UFRS'ye göre işletmeye sağlanacak faydaya göre belirlenmektedir. Amortisman yöntemlerinin de iki çerçevede farklılık göstermesine ek olarak satın alınan maddi duran varlıkların bir bütün veya ayrı ayrı amorti edilmesi yönünde de farklılık mevcuttur. Bunlara ek olarak, değerlendirme VUK'a göre tebliğler kapsamında enflasyon ve yeniden değerlendirme oranıyla hesaplanırken, UFRS'ye göre bağımsız değerlendirme kuruluşlarınca tespit edilmektedir. Duran varlıklardaki bir diğer farklılığı ise UFRS kapsamında uygulamaya giren kullanım hakkı varlıkları oluşturmaktadır. Bu uygulama ile faaliyet ve finansal kiralama ayrımları kaldırılarak, kiralama bir bütün olarak düzenlenmiş ve bilanço/bilanço dışı ayırımına son verilerek mali tablolarda kullanım hakkı varlık ve yükümlülüklerin yer verilmiştir.

Kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerdeki farklılıklar ticari borçlar, borçlanmalar ve ertelenmiş vergi kalemlerinden oluşmaktadır. Ticari borçlardaki temel farklılık borcun niteliğine göre ayırım yapılarak UFRS'de akreditiflerin borçlanmalara sınıflanarak sunulmasından oluşmaktadır. Ek olarak ticari alacaklardaki gibi sunum açısından ilişkili tarafların UFRS'de ticari borçlar altında ayrı bir kaleme gösterilmesi ile sunum farklılığı oluşmaktadır. Borçlanmalarda ise akreditif sınıflamasının haricinde borçlanmaların vadesine göre kısa vadeli, uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeye düşen kısmı ve uzun vadeli borçlanmalar şeklinde UFRS kapsamında yeniden sınıflama kaydı yapılmaktadır. Son olarak; VUK'a göre vergiye tabi kârın doğru tespit edilmesini sağlamak amaçlanırken, UFRS'ye göre standartların uygulanması ile işletme kârının doğru hesaplanması amaçlanır. Bu sebeple ticari ve mali kârlar arasında oluşan geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi oluşur ve UFRS mali tablolarda ertelenmiş vergi kalemi yer alır. Karşılıklar ise VUK'ta giderin oluştuğu işlemin kesinleştiği zaman kaydedilirken UFRS'de karşılık ayırmayı gerektiren olay doğduğunda kaydedilir.

Gelir tablosunda ise en önemli farklılık hasılat ve satışların maliyeti kalemlerinde oluşmaktadır. VUK'a göre hasılat kaydı risk devri göz önünde bulundurulmaksızın yapılmaktayken UFRS'ye göre hasılat kaydı risk devri gerçekleştiğinde yapılmaktadır ve bu farklılıktan dolayı UFRS'de satış dönemseliği düzeltme kaydı oluşmaktadır. Ek olarak UFRS'de hasılat içerisinde vade ve komisyon gelirleri yer alamaz ve faiz/komisyon gelirlerine sınıflanırken VUK'ta bu ayırım yapılmamaktadır. Satışların maliyetinde de satış dönemseliği düzeltme kaydından dolayı düzeltme yapılmaktadır. Buna ek olarak satışların maliyeti, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman düzeltmelerinden dolayı VUK ve UFRS kapsamında değişiklik göstermektedir.

Tablo 1: VUK ve UFRS Karşılaştırması

Bilanço & Gelir Tablosu Kalemleri	VUK	UFRS
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri	•Vadeli mevduattan işleyen faiz tutarı, 181 gelir tahakkukları hesabına kaydedilmektedir. •Alınan/Verilen çekler vadelerine göre ayrılmaksızın çek olarak muhasebeleştirilir.	•Vadeli mevduattan işleyen faiz tutarı, 102 bankalar hesabına kaydedilmektedir. •Alınan/Verilen çekler vadelerine göre ayrılır ve vadeli çekler alacak/borç senetleri olarak muhasebeleştirilir.
- Ticari Alacaklar	•Ticari alacaklar ilişkili taraf/üçüncü taraf olarak ayırım yapılmaksızın raporlanır. •Ticari alacaklar şüpheli hale geldiğinde, yasal süreçte takibe alınan alacaklar için karşılık ayrılmaktadır.	•Ticari alacaklar ilişkili taraf/üçüncü taraf olarak ayırım yapılarak raporlanır. •Şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması için yasal sürecin başlanması beklenmeden müşterinin karşılık kabiliyetine göre karşılık ayrılabilmektedir. •Hem alacağı hem borcu olan müşteri bakiyeleri borç/alacak netlemesi yapılarak raporlanır.
- Stoklar	•Özellikli stok olup olmadığı fark etmeksizin stok alımı için katılan finansman ve vade farkları stoklar üzerinde aktifleştirilir. •Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması için vergi dairesi takdir komisyonunca değer düşüklüğü tutarının takdir edilmesi gerekmektedir.	•Özellikli stok olmadığı takdirde stok alımı için katılan finansman ve vade farkları stoklar üzerinde aktifleştirilemez. •Stok değer düşüklüğü karşılığı, stok maliyetinin geri kazanılmadığı durumlarda ayrılmaktadır.
Duran Varlıklar		
- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	•Faydalı ömür Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir ve Bakanlık tarafından ilan edilen oranlar üzerinden itfa edilir. •Normal, azalan bakiyeler, fevkalade amortisman yöntemleri kullanılmaktadır. •Satın alınan bir maddi duran varlık bir bütün olarak içerdiği tüm kalemleri de kapsayarak amorti edilir. •Değerleme tutarı tebliğler kapsamında belirlenen enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı ile hesaplanmaktadır.	•Faydalı ömür işletmeye sağlanacak faydaya göre belirlenmekte ve işletmenin yönetim politikasına göre değişkenlik göstermektedir. •Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim miktarı amortisman yöntemleri kullanılmaktadır. •Satın alınan bir maddi duran varlık bir bütün olarak içerdiği tüm kalemleri de kapsamadan, ayrı ayrı varlık bazında amorti edilir. •Gerçeğe uygun değer, değerlendirme lisansına sahip yetkili şirketler tarafından yeniden belirlenip kaydedilmektedir.
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
- Ticari Borçlar	•Ticari borçlar ilişkili taraf/üçüncü taraf olarak ayırım yapılmaksızın raporlanır. •Tedarikçi ile akreditifli/vadeli çalışması ayırımı yapılmaksızın bakiyeler ticari borç olarak muhasebeleştirilir.	•Ticari borçlar ilişkili taraf/üçüncü taraf olarak ayırım yapılarak raporlanır. •Tedarikçi ile akreditifli çalışması durumunda ilgili bakiye ticari borç olarak değil, banka kredileri olarak muhasebeleştirilir.
- Borçlanmalar	•Kredinin ilgili mali yıl sonuna kadar kalan kısmı kısa vadeli borçlanma olarak değerlendirilir.	•Kredinin kullanım süresi olarak bir yıl veya kısa süreli olması durumunda kısa vadeli borçlanmalar; raporlama döneminden itibaren 1 yıl içerisinde ödenecek kısmı uzun vadeli kredilerin kısa vadeli kısmı olarak değerlendirilir. •Ticari borçlar içerisinde yer alan akreditif bakiyeleri UFRS'de borçlanmalar olarak raporlanmaktadır.
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	•Karşılıklar giderin olduğu işlemin kesinleştiği zaman kaydedilir.	•Karşılıklar, karşılık ayırmayı gerektiren olay doğduğu zaman kaydedilir.
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
- Borçlanmalar	•Kredinin ilgili mali yıl sonundan itibaren devam eden kısmı uzun vadeli borçlanma olarak değerlendirilir.	•Kredinin ilgili mali yıl sonuna kadar kalan kısmı değil, raporlama döneminden itibaren 1 yıl sonraki ödenecek kısmı uzun vadeli borçlanma olarak değerlendirilir.
- Ertelenmiş Vergi	•Vergiye tabi kârın doğru tespit edilmesini sağlamak amaçlanır.	•Standartların şirketlere uygulanmasıyla işletmelerin kârlarının doğru hesaplanmasını sağlamak amaçlanır. Bu sebeple ticari ve mali kârlar arasında oluşan geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanır.
- Hasılat	•Hasılat kaydı ilgili faturanın kesilmesiyle kaydedilir. •Hasılat içerisinde vade farkı gelirleri yer alabilmektedir. •Hasılat içerisinde komisyon gelirleri yer alabilmektedir.	•Hasılat kaydı ilgili risk devri gerçekleştiğinde kaydedilir. •Hasılat içerisinde vade farkı gelirleri yer almamakta ve faiz gelirlerine sınıflama yapılmaktadır. •Hasılat içerisinde komisyon gelirleri yer almamakta ve komisyon gelirlerine sınıflama yapılmaktadır.

3.VUK VE UFRS FARKLILIKLARININ GERÇEK BİR FİRMA FİNANSAL RAPORLARINA YANSIMASI

Bu bölümde, tekstil sektöründe faaliyet gösteren XYZ Şirket'i için analiz yapılmaktadır. Bu kapsamda öncelikli olarak XYZ Şirketinin Vergi Usul Kanunu'na göre hazırladığı tek düzen hesap planına göre oluşan mizanının üzerinden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca XYZ Şirket'i'nin uygulaması gereken kurallar uygulanmıştır. Tüm uygulamalar sonrası Şirket'in UFRS'ye göre mizanı hazırlanmış ve bu mizan üzerinden UFRS mali tabloları çıkarılmıştır. Bu çalışmada ek olarak VUK'tan UFRS'ye geçerken XYZ Şirket'i için hangi UFRS uygulamaları kaydedilmiş ve hem defter-i kebir hem de mali tablo ana kalem başlıkları altında VUK, düzeltme kayıtları ve UFRS rakamlarının nasıl gerçekleştiği gösterilmiştir. Bu başlıktaki ilerleyiş öncelikli olarak VUK mali tabloların sunumu, olay örgüleri, UFRS düzeltme kayıtlarının atılması, VUK'tan UFRS'ye geçerken yapılan düzeltme ve sınıflama kayıtlarının hesap kodları ve kayıt açıklamaları ile açıklanması ve devamında UFRS mali tabloların oluşturulması şeklinde devam etmektedir.

Tablo 2: TEX Firmasının 31.12.2021 Tarihli Bilançosu ve Gelir Tablosu

Varlıklar	VUK - 31 Aralık 2021	Kaynaklar	VUK - 31 Aralık 2021
Dönen varlıklar	402.040	Kısa vadeli yükümlülükler	262.411
Nakit ve Nakit Benzerleri	35.280	Kısa Vadeli Borçlanmalar	70.000
Ticari Alacaklar	105.000	Ticari Borçlar	170.000
Stoklar	220.000	Çalışanlara Sağ. Fay. Kap. Borçlar	210
Verilen Sipariş Avansları	25.000	Alınan Sipariş Avansları	10.000
Diğer Dönen Varlıklar	16.760	Vergi Karşılığı	9.051
		Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	3.150
		Uzun vadeli yükümlülükler	300.000
Duran Varlıklar	440.670	Uzun Vadeli Borçlanmalar	300.000
Maddi Duran Varlıklar	439.050	Özkaynaklar	280.300
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	620	Ödenmiş Sermaye	300.000
Verilen Avanslar	1.000	Geçmiş Yıllar Zararları	(50.000)
		Net Dönem Karı	30.300
Toplam Varlıklar	842.710	Toplam Kaynaklar	842.710

GELİR TABLOSU	VUK- 1 Ocak - 31 Aralık 2021
Hasılat	217.500
Satışların Maliyeti (-)	(160.750)
Brüt Kar	56.750
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(6.500)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.000)
Esas Faaliyet Karı	49.250
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.500
Faiz Gelirleri	100
Faiz Giderleri (-)	(15.500)
Kur Farkı Kar/(Zararları)	4.000
Vergi Öncesi Kar	39.350
Dönem Vergi Gideri	(9.050)
Dönem Net Karı	30.300

4. HESAPLANAN VUK VE UFRS FARKLARI

Dönen varlıklar UFRS'ye göre satış düzeltme kayıtlarının, ticari alacaklar ve stoklar üzerindeki etkisinden dolayı VUK'a göre daha az tutarda gerçekleşirken duran varlıklar; faydalı ömürlerin UFRS'de maddi ve maddi olmayan duran varlık bazında yeniden belirlenmesi ve gerçeğe uygun sürelerle getirilmesiyle birlikte VUK'a göre net defter değeri daha yüksek tutara gelmiştir. Kısa vadeli yükümlülükler, borçlanmaların

sınıflamasıyla birlikte UFRS'de uzun vadeli yükümlülükler tutarı azalmıştır. Gelir tablosunda ise satışların dönerselliği kaydıyla satışların azalmasıyla birlikte amortisman düzeltme kaydının yapılmasıyla brüt kârlılık artmaktadır. Bunun haricinde ertelenmiş vergi gelirinin de kaydedilmesiyle UFRS'de VUK'a göre dönem net kârı daha yüksek gerçekleşmektedir.

Tablo 3: UFRS için Gerekli Düzeltmeler

Madde No	Fark Yaratan Süreçler	UFRS Düzeltmeleri
1	Bilanço tarihi itibarıyla şirketin elinde 275.000 TL tutarında alınan vadeli çekleri bulunmaktadır. Şirket yazal hesapta alınan çeklerini 101 hesapta takip etmektedir.	Bilanço tarihi itibarıyla şirketin elinde bulunan ve 101 alınan çekler hesabında tuttuğu 275.000 TL tutarındaki vadeli çeki UFRS'ye göre 121 alacak senetleri hesabına sınıflandırılır.
2	Şirket'in vadeli mevduatlarına tahakkuk eden 50.000 TL tutarında faiz geliri bulunmaktadır.	Şirket vadeli mevduatlarına tahakkuk eden 50.000 TL tutarında faiz gelirini VUK'a göre 181 gelir tahakkukları hesabında izlemektedir. UFRS'ye göre ise tahakkuk eden para, anaparanın üzerine eklenmemiştir. Bu sebeple tahakkuk eden tutar 181 hesaptan 102 bankalar hesabına sınıflandırılır.
3	Şirket'in elindeki 275.000 TL'lik çeki şüpheli duruma gelmiştir. Şüpheli duruma gelen bu çek için tahsilat kabiliyeti bulunmamaktadır.	Şirket'in elindeki 275.000 TL'lik şüpheli duruma gelen ve tahsilat kabiliyetinin bulunmadığı çeki için şüpheli ticari alacak kaydı atmalı ve bu şüpheli ticari çeki için karşılık ayrılmalıdır. Vadeli çeki halihazırda UFRS'ye göre 121 alacak senetleri hesabına sınıflandırdığı için şüpheli kaydı senetler
4	Şirket'in elinde bulunan 50.000 TL stok kalemlerinden biri için piyasa araştırması yapılmış olup, bu stoğun aktif değerinin olmadığı ve satış ihtimalinin mümkün olmadığı tespit edilmiştir.	Şirket'in elinde bulunan 50.000 TL stoğunun satış ihtimalinin olmaması sebebiyle, stokları için bu tutarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.
5	Şirket satın aldığı hammadde için katlandığı 270.000 TL'lik finansman giderini hammaddeler üzerinde aktiflemiştir.	Şirket'in satın aldığı hammadde, özelliği varlık olmadığı için katlandığı 270.000 TL'lik finansman giderini UFRS'ye göre hammaddeler üzerinde aktifleştiremeyeceğinden, hammadde üzerindeki finansman gideri geri kilecektir.
6	Şirket elindeki maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için faydalı ömürlerinin değerlendirmesini yapmış ve UFRS kapsamında amortisman düzeltmesi yapmıştır.	Şirket elindeki maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için faydalı ömürlerinin değerlendirmesini yaptığundan, UFRS kapsamında amortisman düzeltmesi kaydı yapması gerekmektedir.
7	Şirket satın aldığı demirbaşlar için katlandığı 130.000 TL'lik kur farkı giderini demirbaşlar üzerinde aktiflemiştir.	Şirket'in satın aldığı demirbaşlar özelliği varlık olmadığı için katlandığı 130.000 TL tutarındaki kur farkı giderini demirbaşlar üzerinde aktifleştiremeyecek ve düzeltme kaydı yapacaktır.
8	Şirket, UFRS 16 kapsamında satış ofisi için yapılan hesaplamalar sonucu aşağıdaki tutarlarda kayıtları muhasebeleştirilecektir. Kullanım hakkı varlıkları: 350.000 TL Kısa Vadeli Yükümlülük: 150.000 TL Kısa Vadeli Yükümlülük Faizi: 60.000 TL Uzun Vadeli Yükümlülük: 450.000 TL Uzun Vadeli Yükümlülük Faizi: 125.000 TL Finansman Gideri: 200.000 TL Genel Yönetim Gideri: 250.000 TL Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: 385.000 TL	Şirket, UFRS 16 kapsamında satış ofisi için yapılan hesaplamalar sonucu aşağıdaki tutarlarda kayıtları muhasebeleştirilecektir. Kullanım hakkı varlıkları: 350.000 TL Kısa Vadeli Yükümlülük: 150.000 TL Kısa Vadeli Yükümlülük Faizi: 60.000 TL Uzun Vadeli Yükümlülük: 450.000 TL Uzun Vadeli Yükümlülük Faizi: 125.000 TL Finansman Gideri: 200.000 TL Genel Yönetim Gideri: 250.000 TL Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: 385.000 TL
9	Şirket MTM değerlerini bankadan almış ve forward işlemleri sonucu 500.000 TL kar elde etmiştir.	Şirket MTM değerlerini bankadan almış ve forward işlemleri sonucu 500.000 TL kar elde etmiştir.
10	Şirket'in M şirketinden 950.000 TL alacağı ve M şirketinden aynı tutarda aldığı sipariş avansı bulunmaktadı. N şirketine ise 700.000 TL tutarında ticari borcu ve aynı tutarda verdiği sipariş avansı bulunmaktadır.	Şirket'in M şirketinden 950.000 TL alacağı ve M şirketinden aynı tutarda aldığı sipariş avansı bulunmaktadır. N şirketine ise 700.000 TL tutarında ticari borcu ve aynı tutarda verdiği sipariş avansı bulunmaktadır.
11	Şirket'in ana grup şirketlerinden birisi olan E şirketinden 450.000 TL'lik ticari alacağı bulunmakta iken; F şirketine 500.000 TL'lik ticari borcu bulunmaktadır.	Şirket'in ana grup şirketlerinden birisi olan E şirketinden 450.000 TL'lik ticari alacağı bulunmakta iken; F şirketine 500.000 TL'lik ticari borcu bulunmaktadır.
12	Şirket'in ihracat işlemlerinden kaynaklı birikmiş ihracat KDV hesapları diğer KDV hesabında bulunmaktadır.	Şirket'in ihracat işlemlerinden kaynaklı birikmiş ihracat KDV varlığı olarak 500.000 TL diğer KDV yükümlülüğü olarak 400.000 TL bulunmaktadır. Nevi olarak aynı işlemde kaynaklanan bu kalemin bilançoda hem varlık hem yükümlülük yer almakta, bu da bilançoda fazla varlık ve yükümlülük oluşturmaktadır. Bu kapsamda yükümlülüğdeki 400.000 TL netenerek, 500.000-400.000=100.000 TL olarak bilançoda varlık olarak sunum yapılacaktır.
13	Şirket'in 31 Aralık 2021 itibarıyla uzun vadeli kredilerinin 30.000.000 TL'lik kısmının 1 yıl içerisinde ödenecek kısmı bulunmaktadır. Ek olarak, uzun vadeli kredilerinin içerisinde bulunan 10.000.000 TL'lik bir kredinin kısa vadeli olduğu görülmüştür.	Şirket'in 31 Aralık 2021 itibarıyla uzun vadeli kredilerinin 30.000.000 TL'lik 1 yıl içerisinde ödenecek kısmı ve uzun vadeli kredilerinde yer alan 10.000.000 TL'lik kısa vadeli kredi için, uzun vadeli kredilerinden sınıflama yapılmaktadır.
14	Şirket kredilerine 2.000.000 TL tahakkuk etmiş olup bu tahakkuk tutarının 400.000 TL'si kısa vadeli kredilere, 500.000 TL'si bir yıl içerisinde ödenecek kredilere, 1.100.000 TL'lik kısmı uzun vadeli kredilere tahakkuk etmiştir.	Şirket'in 2.000.000 TL tutarındaki kredi faiz tahakkuklarının 400.000 TL'si kısa vadeli krediler, 500.000 TL'si bir yıl içerisinde ödenecek krediler, 1.100.000 TL'lik kısmı uzun vadeli krediler üzerinden muhasebeleştirilmektedir.
15	Şirket'in ticari borçlarının içerisinde 35.000.000 TL'lik akreditif bakiyesi bulunmaktadır.	Şirket'in ticari borçlarının içerisinde yer alan 35.000.000 TL'lik akreditif bakiyesi, niteliği UFRS kapsamında banka kredisi olarak değerlendirildiği için banka kredilerine sınıflanmaktadır.
16	Şirket ticari borçlarını reeskont etmiş ve 900.000 TL'lik ticari borç reeskontu hesaplamıştır.	Şirket'in 900.000 TL'lik ticari borç reeskontu bulunmaktadır.
17	Şirket'in eski bir personeli tarafından Şirket'e dava açılmıştır. Bu işçi davasının kaybedileceği ve kaybin 150.000 TL olacağı Şirket avukatınca öngörülmüştür.	Şirket'e açılan işçi davasının avukat tarafınca kaybedileceği ve kaybin 150.000 TL olacağı öngörüldüğü için dava karşılığı ayrılmaktadır.
18	Şirket 31 Aralık 2021 itibarıyla 200.000 TL'lik kıdem tazminatı hesaplamıştır. Hesaplanan tazminatın 140.000 TL'lik kısmı maliyette çalışan personeller, 40.000 TL'lik kısmı satış personelleri, 20.000 TL'lik kısmı ise genel yönetimde çalışan personeller için hesaplanmıştır.	Şirket'in 31 Aralık 2021 itibarıyla hesapladığı 200.000 TL'lik kıdem tazminatı; 140.000 TL'lik kısmı maliyette çalışan personeller için olduğundan 620 hesapta, 40.000 TL'lik kısmı satış personelleri için olduğundan 631 hesapta ve 20.000 TL'lik kısmı ise genel yönetimde çalışan personeller için olduğundan 632 hesapta muhasebeleştirilmiştir.
19	Şirket 31 Aralık 2021 itibarıyla 160.000 TL'lik kullanılmamış izin yükümlülüğü hesaplamıştır. Hesaplanan yükümlülüğün 120.000 TL'lik kısmı maliyette çalışan personeller, 30.000 TL'lik kısmı satış personelleri, 10.000 TL'lik kısmı ise genel yönetimde çalışan personeller için hesaplanmıştır.	Şirket 31 Aralık 2021 itibarıyla hesapladığı 160.000 TL'lik kullanılmamış izin yükümlülüğü; 120.000 TL'lik kısmı maliyette çalışan personeller için olduğundan 620 hesapta, 30.000 TL'lik kısmı satış personelleri için olduğundan 631 hesapta ve 10.000 TL'lik kısmı ise genel yönetimde çalışan personeller için olduğundan hesaplanmıştır.
20	Şirket'in satış dönerselliği 31 Aralık 2021 itibarıyla incelendiğinde yapmış olduğu maliyeti 10.500.000 TL olan toplam 14.000.000 TL'lik satışlarının 10.000.000 TL'lik yurt içi, 4.000.000 TL'lik yurt dışı olmak üzere riskinin 2022 yılı Ocak ayında müşteriye devredildiği görülmüştür.	Şirket'in 2021 döneminde gerçekleştirdiği satışın riski müşteriye 2022 döneminde devredildiği için maliyeti 10.500.000 TL olan toplam 14.000.000 TL'lik yurt içi, 4.000.000 TL'lik yurt dışı satışları 2021 yılından silinmiştir.
21	Şirket L müşterisiyle EXW teslim şekliyle çalışmaktadır. 500.000 TL tutarında müşterisinden tahsilat yapmış ancak fabrikadan malı henüz çıkarmamıştır.	Şirket L müşterisiyle EXW teslim şekliyle yani malı fabrikadan çıkardığı zaman riski müşteriye devrettiği teslim şekli ile çalışmakta ancak tahsil ettiği 500.000 TL'lik malın fabrikadan çıkışı henüz gerçekleştirmediğinden bu tutarı avans niteliğinde muhasebeleştirilecektir.
22	Şirket, vadeli satışlarına istinaden 400.000 TL tutarında vade farkı gelirini hasılat olarak kaydetmiştir.	Şirket, vadeli satışlarına istinaden 400.000 TL tutarında vade farkı gelirini VUK'a göre hasılat kaydetmiştir ancak UFRS'ye göre vade farkı finansman geliridir, bu sebeple faiz geliri olarak kaydedilmektedir.
23	Şirket'in 13.250.000 TL ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.	Şirket'in 13.250.000 TL ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.

Tablo 4: UFRS Düzeltme Kayıtları

Madde No.	Hesap Adı	Borç	Alacak
1	121 Alacak Senetleri	275.000	
	101 Alınan Çekler		275.000
2	102 Bankalar	50.000	
	181 Gelir Tahakkukları		50.000
3	128 Şüpheli Ticari Alacaklar	275.000	
	121 Alacak Senetleri		275.000
	632 Genel Yönetim Giderleri	275.000	
4	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		275.000
	620 Satılan Malın Maliyeti	50.000	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		50.000
5	660 Finansman Gideri	270.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme		270.000
6	620 Satılan Malın Maliyeti		29.400.000
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		100.000
	632 Genel Yönetim Giderleri		10.000
	252 Binalar		50.000.000
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar		20.000.000
	254 Taahhütler		50.000
	255 Demirbaşlar		500.000
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)	100.000.000	
	260 Haklar		40.000
	268 Birikmiş Amortismanlar (-)	100.000	
7	656 Kambiyo Zararı	130.000	
	255 Demirbaşlar		130.000
8	256 Kullanım Hakkı Varlıkları	350.000	
	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (Kısa Vadeli)		150.000
	302 Ertelenmiş Fin. Kir. Borç. Maliyetleri (-) (Kısa Vadeli)	60.000	
	401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (Uzun Vadeli)		450.000
	402 Ertelenmiş Fin. Kir. Borç. Maliyetleri (-) (Uzun Vadeli)	125.000	
	660 Finansman Giderleri	200.000	
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	250.000	
632 Genel Yönetim Giderleri		385.000	
9	199 Türev Araç Varlıkları	500.000	
	646 Kambiyo Kârları		500.000
10	120 Ticari Alacaklar		950.000
	340 Alınan Sipariş Avansları	950.000	
	159 Verilen Sipariş Avansları		700.000
11	320 Satıcılar	700.000	
	120 Ticari Alacaklar		450.000
	120.1 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	450.000	
	320 Satıcılar	500.000	
12	320.1 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		500.000
	392 Diğer KDV	400.000	
13	192 Diğer KDV		400.000
	300 Banka Kredileri (Kısa Vadeli)		10.000.000
14	303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		30.000.000
	400 Banka Kredileri (Uzun Vadeli)	40.000.000	
	660 Finansman Giderleri	2.000.000	
15	300 Banka Kredileri (Kısa Vadeli)		400.000
	303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		500.000
	400 Banka Kredileri (Uzun Vadeli)		1.100.000
	320 Satıcılar	35.000.000	
16	300 Banka Kredileri (Kısa Vadeli)		35.000.000
	322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	900.000	
17	647 Reeskont Faiz Gelirleri		900.000
	632 Genel Yönetim Giderleri	150.000	
18	379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		150.000
	620 Satılan Malın Maliyeti	140.000	
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	40.000	
	632 Genel Yönetim Giderleri	20.000	
19	472 Kıdem Tazminatları Karşılığı		200.000
	620 Satılan Malın Maliyeti	120.000	
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	30.000	
20	632 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
	372 Kullanılmamış İzin Yükümlülüğü		160.000
	600 Yurtiçi satışlar	10.000.000	
	601 Yurtdışı satışlar	4.000.000	
	620 Satışların maliyeti		10.500.000
21	120 Ticari alacaklar		14.000.000
	152 Mamuller	10.500.000	
	102 Bankalar	500.000	
22	340 Alınan Sipariş Avansları		500.000
	600 Yurtiçi Satışlar	400.000	
23	642 Faiz Gelirleri		400.000
	299 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	13.250.000	
	699 Ertelenmiş Vergi Gelirleri		13.250.000

Tablo 5: UFRS Düzeltmelerinin Hesap Gruplarına Yansıtılması

Bilanço & Gelir Tablosu Kalemleri	VUK bin TL	Toplam Düzeltmeler (bin TL)	UFRS bin TL
Dönen Varlıklar	402	(5)	397
Duran Varlıklar	441	43	484
Kısa Vadeli Yükümlülükler	(262)	(39)	(301)
Uzun Vadeli Yükümlülükler	(300)	38	(262)
Özkaynaklar	(280)	(37)	(318)
Hasılat	(218)	14	(203)
Maliyet (-)	161	(40)	121
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	7	(0)	6
Genel Yönetim Giderleri (-)	1	1	2
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	(2)	--	(2)
Faiz Gelirleri	(0)	(0)	(1)
Faiz Giderleri (-)	16	2	18
Kur Farkı Karları	(4)	(0)	(4)
Vergi Giderleri (-) / (Gelirleri)	9	(13)	(4)

Tablo 6: UFRS'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço

Varlıklar	UFRS - 31 Aralık 2021	Kaynaklar	UFRS - 31 Aralık 2021	GELİR TABLOSU	UFRS- 1 Ocak - 31 Aralık 2021
Dönen varlıklar	396.895	Kısa vadeli yükümlülükler	301.261	Hasılat	203.100
Nakit ve Nakit Benzerleri	35.555	Kısa Vadeli Borçlanmalar	115.400	Satışların Maliyeti (-)	(121.160)
Ticari Alacaklar	90.050	Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	30.500	Brüt Kar	81.940
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	450	Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	90	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(6.085)
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	89.600	Ticari Borçlar	133.400	Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.695)
Türev Araçlar	500	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	500	Esas Faaliyet Karı	74.160
Stoklar	230.180	- İlişkili Taraflara Olmayan Ticari Borçlar	132.900	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	2.400
Verilen Sipariş Avansları	24.300	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	210	Faiz Gelirleri	500
Diğer Dönen Varlıklar	16.310	Alınan Sipariş Avansları	9.550	Faiz Giderleri (-)	(17.970)
		Kısa Vadeli Karşılıklar	310	Kur Farkı Kar/(Zararları)	4.370
		- Çalışanlara Sağ. Fay. İliş. KV Karşılıklar	160	Vergi Öncesi Kar	63.460
		- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	150	Dönem Vergi Gideri	(9.050)
		Vergi Karşılığı	9.051	Ertelenmiş Vergi Geliri	13.250
		Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.750	Dönem Net Karı	67.660
Duran Varlıklar	483.650	Uzun vadeli yükümlülükler	261.625		
Maddi Duran Varlıklar	468.370	Uzun Vadeli Borçlanmalar	261.100		
Kullanım Hakları	350	Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	325		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	680	Uzun Vadeli Karşılıklar	200		
Verilen Avanslar	1.000	- Çalışanlara Sağ. Fay. İliş. UV Karşılıklar	200		
Ertelenmiş Vergi Varlığı	13.250	Özkaynaklar	317.660		
		Ödenmiş Sermaye	300.000		
		Geçmiş Yıllar Zararları	(50.000)		
		Net Dönem Karı	67.660		
Toplam Varlıklar	880.545	Toplam Kaynaklar	880.545		

Tablo 7: VUK ve UFRS'YE Göre Oran Analizi Farklılıkları

S/N	Performans Oranları	VUK	UFRS
1	Cari Oran	1,53	1,32
2	Asit-Test Oran	0,69	0,55
3	Net İşletme Sermayesi (bin TL)	139.630	95.635
4	Özkaynak Karlılığı	0,14	0,20
5	Aktif Karlılığı	0,05	0,07
6	Net Fin. Borç / Özkaynaklar	1,19	1,17
7	T. Borç / Özkaynaklar	1,32	1,28
8	KV Fin. Borç / T. Fin. Borç	0,19	0,36
9	Ort. Faiz Yüğü	0,04	0,04
10	Nakit / KV Borç	0,13	0,12

5. SONUÇ

VUK Türkiye’de yasal mevzuat gereği uygulanmaktadır ancak UFRS tüm dünyada kullanılan global bir dildir. Örneğin; Türkiye’deki bir şirketin mali tabloları ile İspanya’daki bir şirketin mali tabloları her ülkenin kendi yasal mevzuatı gereği farklılık gösterirken; UFRS’nin uygulanması ile ülke, şirket, bulunan konum fark etmeksizin tüm mali tablo okuyucuları tek bir standart kapsamında tek bir çatı altında toplanıp aynı şekilde raporlamaları yorumlayabilecek ve bu da piyasalardaki güveni, şeffaflığı ve istikrarı arttıracaktır. Bu sebeple Türkiye’de de özellikle UFRS eğitimleri teşvik edilmeli ve finansal raporlamada güçlenebilmek için bu kapsamda nitelikli personeller yetiştirilerek şirketlerce UFRS raporlama uygulamaları arttırılmalıdır.

REFERENCES

- Taşpınar, İ. (2010). Vergi kanunu açısından stokların değerlemesi. *Vergi Raporu*, 135, 61-62.
- Gökkaya, M. (2013). TMS-2 stoklar standardı ve vergi usul kanunu’na göre stokların değerlemesi. *Vergi Raporu*, 171, 91-95.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 144-147. doi: 10.5505
- Keskin, Ö. (2006). Dönem sonu işlemleri. *Vergi Raporu*, 79, 76-77.
- Kırlioğlu, H. (2020). Maddi duran varlıklar standardı. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 621-625.
- Ercan, C. (2014). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi*, 1, 68-75.
- Karakaya, G. (2016). TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi kavramı ve bir uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 255-270, 257-258.
- Akdoğan, N. (2016). Banka finansal tablolarının UMS 1 finansal tabloların sunuluşu standardı kapsamında incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 344-355.
- Ağca, R. (2007). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama (IAS/IFRS) standartları İMKB’de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 6-7.
- Terzi, S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS 10) açısından konsolidasyon ilkeleri ve kontrol modeli. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15, 286-290.
- Güdelci, E. (2019). Uluslararası muhasebe standartlarının tarihi gelişim sürecinde etkili olan uluslararası ve ulusal kuruluşlar. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 3, 200-203.
- <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri>