

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TMS 18 HASILAT STANDARDI VE
TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ: ETİMADEN
İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Başak GÜREL

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Yönetimi Programı

OCAK 2015

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TMS 18 HASILAT STANDARDI VE
TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ: ETİMADEN
İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Başak GÜREL

1203817088

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Yönetimi Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü'nün 1203817088 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi, "Ayşe Başak GÜREL", ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı "TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ: ETİ MADEN İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI" başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR
Melikşah Üniversitesi



.....

Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Emine ÇINA BAL
Gazi Üniversitesi



.....

: Yrd. Doç. Dr. Adnan GÜZEL
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



.....

: Yrd. Doç. Dr. Dr. Aynur AKPINAR
Melikşah Üniversitesi



.....

Tez Savunma Tarihi: 30 Ocak 2015

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ: ETİMADEN İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

22.01.2015

Ayşe Başak GÜREL



ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında desteğini, güvenini, bilgi ve deneyimlerini esirgemeyerek her türlü yardımı sağlayan tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR'a ve diğer hocalarıma, maddi ve manevi desteğini hep arkamda hissettiğim sevgili aileme ve dostlarıma, yaptıkları katkılardan dolayı çok teşekkür ederim.

Ocak 2015

Ayşe Başak GÜREL

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	x
ÖZET.....	xii
ABSTRACT.....	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE	
STANDARTLARININ GELİŞİMİ	3
1.1 Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler	3
1.1.1 Muhasebenin Temel Kavram ve İlkeleri	3
1.1.2 Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	9
1.1.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci	11
1.1.3.1 Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi	11
1.1.3.2 Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi	12
1.1.3.3 Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi	13
1.2 Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına İlişkin Yapılan Çalışmalar	13
1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	15
1.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	17
1.2.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	20
1.2.4 Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	22
1.2.5 Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü	23
1.2.6 Birleşmiş Milletler (BM)	24
1.2.7 Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü	24
1.2.8 Avrupa Birliği (AB).....	25
1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uyumlaştırma Çalışmaları	27
1.3.1 İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu.....	29
1.3.2 Türkiye Bankalar Birliği	30
1.3.3 Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi.....	30
1.3.4 Sigorta Denetleme Kurulu	31
1.3.5 Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu	31

1.3.6	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)	32
1.3.7	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	33
1.3.8	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	33
1.3.9	Türkiye Muhasebe Odalar Birliği (TURMOB) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	34
1.3.10	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	37
1.3.11	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).....	39
1.4	IFRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler	44
İKİNCİ BÖLÜM		47
2. TMS 18 HASILAT STANDARDI İLE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİ ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ		47
2.1	TMS 18 Hasılat Standardı	47
2.1.1	Temel Kavramlar	47
2.1.2	Hasılat Standardının Tarihçesi.....	49
2.1.3	Hasılat Standardının Amacı ve Hedefi	50
2.1.4	Hasılat Standardının Kapsamı	50
2.1.5	Hasılatın Ölçümü	51
2.1.5.1	Ölçe işleminin aşamaları	52
2.1.5.2	Gerçeğe uygun değerle değerlendirme	53
2.1.6	Mal Satışlarında Hasılat	54
2.1.6.1	Peşin mal satışı	55
2.1.6.2	Vadeli mal satışı	55
2.1.6.3	Peşin fiyatına vadeli satış	58
2.1.6.4	İskontolu mal satışı (indirimli mal satışı).....	63
2.1.6.5	Satıştan iade işlemleri.....	65
2.1.6.6	Takas (swap).....	67
2.1.6.7	İşlemlerin ayrıştırılması.....	68
2.1.7	Hizmet Satışlarında Hasılat	69
2.1.8	Faiz, İsim Hakkı ve Temettüler	76
2.1.9	Dipnotlar	79
2.1.9.1	Dipnotlarda açıklanacak bilgiler	79
2.2.	TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı	79
2.2.1	Standardın Amacı	80
2.2.2	Standardın Kapsamı	81
2.2.3	Standart İle İlgili Tanımlar	81
2.2.4	Yabancı Para İşlemlerinde İlk Muhasebeleştirme ve Dönem Sonu Değerleme	82
2.2.4.1	İlk kayda alınma sırasında değerlendirme	82
2.2.4.2	İzleyen bilanço tarihinde değerlendirme.....	83
2.2.5	Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	84
2.2.5.1	Parasal kalemlerin değerlendirilmesi	84
2.2.5.2	Parasal olmayan kalemlerin değerlendirilmesi.....	88
2.2.6	Yerli Para Cinsinden (Geçerli Para Birimi) Düzenlenmiş Mali Tabloların Yabancı Para Cinsine Çevrilmesi	90
2.2.7	Kur Farkında Vergi Etkileri	92
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM		93
3. TMS 18 HASILAT STANDARDI İLE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI		93

3.1	Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü	93
3.1.1	Tarihçe	94
3.1.2	Hukuki Statü	95
3.1.3	Faaliyet Alanı ve Görevleri.....	96
3.1.4	Vizyonu	96
3.1.5	Misyonu	96
3.1.6	İlkeleri.....	97
3.1.7	Organisasyon Şeması.....	98
3.1.8	Ürünleri.....	99
3.1.9	İşletmeleri ve İştirakleri	101
3.1.9.1	Bandırma bor ve asit fabrikaları işletmesi.....	102
3.1.9.2	Bigadiç bor işletme müdürlüğü	103
3.1.9.3	Kırka bor işletme müdürlüğü	104
3.1.9.4	Emet bor işletme müdürlüğü	106
3.1.10	Emet Bor İşletmesinde Üretim – Maliyet Akım Süreci.....	107
3.1.11	Hasılatın Belirlenmesi Süreci	108
3.1.12	Muhasebe Kayıtları.....	110
	DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	143
	4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	143
	KAYNAKÇA	148
	ÖZGEÇMİŞ.....	151

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1 : IASC ve IASB arasındaki yapısal değişimler ve reformlar.....	19
Tablo 1.2 : Avrupa Birliği şirketler hukuku yönergeleri.....	25
Tablo 1.3 : Türkiye’de yürürlükte olan standartlar.....	41
Tablo 2.1 : A işletmesinin 2 yıllık gelir tablosu özet olarak aşağıdaki gibidir.....	76
Tablo 3.1 : Emet bor işletmesi 31.12.2013 tarihli gelir tablosu.....	136
Tablo 3.2 : Emet bor işletmesi 31.12.2013 tarihli düzeltilmiş gelir tablosu.....	140
Tablo 3.3 : Emet bor işletmesi kapsamlı gelir tablosu.....	141

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1	: Organizasyon şeması.	98
Şekil 3.2	: Bor tüketiminin nihai kullanım alanlarına göre dağılımı – 2013	100
Şekil 3.3	: Eti maden bor satışlarının sektörel dağılımı – 2013	100
Şekil 3.4	: Dünyada bor üreticileri.	101
Şekil 3.5	: Bandırma Bor ve Asit Fabrikaları.....	102
Şekil 3.6	: Bigadiç Bor İşletme Müdürlüğü	103
Şekil 3.7	: Kırka Bor İşletme Müdürlüğü.....	104
Şekil 3.8	: Emet Bor İşletme Müdürlüğü	106

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants)
AISG	: Amerikan Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (American International Accountants Study Group)
BD	: Bugünkü Değer
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BM	: Birleşmiş Milletler
CAP	: Muhasebe Prosedürleri Komitesi (Committee And Accounting Procedure)
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Dayanışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group)
F	: Faiz Oranı
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FAF	: Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation)
GD	: Gelecekteki Değer
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation)
IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standard Board)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants)
IFAD	: Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum For Accountancy Development)
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (International Organization Of Securities Commissions)
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetleme Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülü
OECD	: Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (Organisation For Economic Operation And Development)

UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standards)
SAC	: Standart Danışma Konseyi (Standard Advisory Council)
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ: ETİMADEN İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI

GÜREL, Ayşe Başak

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR

Ocak 2015, 165 Sayfa

Tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması için uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Avrupa Birliği, birliğe üye ve aday olan tüm ülkelerden bu standartlara uyum sağlamalarını talep etmiştir. AB'ye adaylık sürecinde olan Ülkemizde de bu standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada, TMS 18 Hasılat Standardı ile TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardı incelenmiş, bu standartlara göre işletmelerin elde ettiği hasılatın ne şekilde muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği ortaya konmuştur. Bu standartlara göre vadeli satışlardaki vade farkları ile yurtdışı satışlardan doğan kur farkları satış tutarından ayrıştırılarak kayda alınmalıdır. Bu çalışma, Emet Bor İşletmesinde hasılatı oluşturan unsurların bu standartlara göre nasıl kaydedileceğini göstermek amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın uygulama bölümünde işletmenin Tekdüzen Hesap Planı'na göre yapmış olduğu ve söz konusu bu standartlara göre yapması uygun olan kayıtlara yer verilmiş, işletmenin 31.12.2013 tarihli gelir tablosunun hasılat kısmı TMS'lere göre yeniden düzenlenmiştir

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standartları, Hasılat Standardı, Kur Değişimlerinin Etkisi Standardı

ABSTRACT

ANALYSIS ON TAS 18 ON REVENUE AND TAS 21 ON EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATE WITHIN THE SCOPE OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS: APPLICATION IN ETİMADEN EMET BORON WORKS

GÜREL, Ayşe Başak

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Assistant Prof. Dr. Aynur AKPINAR

January 2015, 165 Pages

International accounting standards are created in order to establish a common accounting language all over the world. European Union demands all member and candidate states to comply with such standards. As a candidate state for EU, Turkey began to implement relevant standards as of 2005.

Hereby study analyses TAS 18 on Revenue and TAS 21 on Effects of Changes in Foreign Exchange Rate, and puts forth how the revenues, generated by companies, should be entered in accounting records pursuant to these standards. According to the mentioned standards, the late interest in forward sales and the exchange difference due to exports should be accounted separately from sales amount. The present study seeks to reveal how the items, which constitute the revenues in Emet Boron Works, are processed as per relevant standards. For this purpose, the chapters on implementation treat both accounting records by the company in line with uniform plan and those it should apply pursuant to abovementioned standards. Accordingly, the revenue section in 31.12.2013 dated income statement of the company is reconstructed according to the TAS.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Revenue Standard, Standard on Effects of Changes in Foreign Exchange Rate

GİRİŞ

Dünya da ekonomik alanda meydana gelen gelişmeler, işletmeleri uluslararası alanlarda faaliyetlerde bulunmaya teşvik etmiş ve ülke ekonomilerini birbirlerine bağımlı hale getirmiştir. Küresel ortamda işletmelerin başarılı olabilmesi için bilgilerin zamanında, gerçeğe uygun bir şekilde elde edilmesi ve anında analiz edilerek yatırıma dönüştürülebilmesi gerekir. Ancak ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olması, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını zorlaştırmıştır. Bu durum finansal tablo ve raporların hazırlanmasında belirli bir standardın uygulanmasını, tablo ve raporların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını zorunlu kılmıştır.

Muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1966 yılında oluşturulan Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants' International Study Group) standartlarla ilgili çalışmalar yapmıştır. Daha sonra 1973 yılında oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bütün dünyada kabul görecektir ve uygulanabilecek temel muhasebe standartları olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar ülkelerin uyguladığı muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırarak finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak sağlayacaktır. 2000 yılına kadar görev yapan IASC tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak isimlendirilmiştir. 2001 yılında IASC görevi IASB'ye bırakmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı almıştır.

2002 yılında Avrupa Birliği, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılından itibaren mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlaması kararını almıştır. Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları içinde olan Türkiye'deki düzenleyici kuruluşlar ardı ardına UFRS'ler ile uyum çalışmalarına başlamış, son olarak yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte UFRS'ler artık hayatımızın ayrılmaz bir parçası olmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olarak, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanmaktadır. Standartlar; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Standartlara ilişkin yorumlardan oluşmaktadır.

TMS 18 Hasılat standardı, işletmenin mal satışı, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır.

TMS 21 Kur Değişimleri Standardı ise kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektedir. Standart yabancı para ile yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

Dört bölümden oluşan bu çalışma da Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 18 Hasılat Standardı ile TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardı incelenmiş, Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesinde söz konusu bu standartların uygulaması yapılmıştır.

Dünya da ve Türkiye de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalara ve uyumlaştırma sürecine yer verilen birinci bölümde muhasebenin temel kavram ve ilkeleri, muhasebe standartlarının tanımı, standartların önemi ve muhasebe standartlarının oluşturulma süreci konularına da değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi standardı ile ilgili temel kavramlara, standartların tarihçesine, amacı ve kapsamına yer verilmiştir. Mal satışı, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettüden elde edilen hasılat ile yabancı para işlemleri ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü ve Emet Bor İşletmesi hakkında genel bilgilere değinilerek TMS 18 ve TMS 12 standardı ile ilgili Emet Bor işletmesinde uygulama çalışmasına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümü sonuç ve öneriler bölümüdür.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1.1 Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler

1.1.1 Muhasebenin Temel Kavram ve İlkeleri

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak için faaliyetlerde bulunan işletmeler, faaliyetlerinin her aşamasında meydana gelen işlemlerin hesaplarını tutması gerekir. Muhasebe kavramı, işletmelerin faaliyetlerine paralel olarak ortaya çıkmıştır.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 1997: 9).

İşletme dili olarak da bilinen muhasebe işletmeler için bir bilgi aracıdır. İşletmelerin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişikliğe neden olan ve para ile ifade edilen mali nitelikteki işlemleri ve olayları belirler, ölçer, kayıt eder, sınıflandırır, özetler ve analiz ederek yorumlanması için işletme ile ilgili tarafların bilgisine sunar.

Muhasebenin Fonksiyonları:

Saptama: Gerçekleşen bir işlem ya da olayın muhasebenin konusunu oluşturup, oluşturmadığının ortaya koyulması.

Ölçme: Mali nitelikteki işlemlerin parasal ifadesidir.

Kayıt etme: Mali nitelikteki işlemlerin muhasebe kuramına ve ilgili yasalara göre belge ve defterlere kayıt edilmesidir.

Sınıflandırma: Bilgilerin niteliklerine göre ayrılmasıdır.

Raporlama: Sınıflandırılmış bilgilerin, mali tablolar aracılığı ile özetlenmiş bir şekilde işletme içi ve dışı tüm çıkar gruplarına beyan edilmesidir.

Analiz ve yorumlama: Muhasebede üretilen bilgilerin anlamları ve sonuçları arasında analiz ve yorum yapılarak, bilgilerin ne anlama geldiğinin saptanması ve buna göre karar alınmasıdır.

Muhasebenin temel amacı, muhasebe sürecinde yer alan mali olayları, sistem içerisinde işleyerek işletmenin finansal performansı, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarına ilişkin bilgileri ilgili kullanıcıların bilgisine sunmaktır.

Muhasebe bir kontrol aracı olarak işletmenin daha önce yapmış olduğu bütçe ile fiili olarak gerçekleşen mali işlemlere ait tutarları karşılaştırarak, bütçenin gerçekleşme durumunun, bütçenin hedefi tutturup tutturmadığının tespit edilmesine yardımcı olur. Muhasebenin ürettiği bilgiler ışığında geleceğe ait tahminler yapılır ve planlar yapılır. Ayrıca muhasebe yapılan işlemlerin kayıtlara geçirilmesi suretiyle gelirlerin, giderlerin ve diğer işlemlerin denetimini sağlar (Gök, 2007: 10).

Elde edilen verilerin belgelenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi süreci sonucunda mali tablolar ve muhasebe raporları düzenlenir. İşletme raporları da denilen bu rapor ve tablolar işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgileri, işletmenin performansını, yapılan değerlendirme ve analizlere ilişkin bilgileri ve işletmenin geleceğine yönelik bilgileri gibi birbirinden farklı ve çok sayıda bilgiyi içermektedir. Hazırlanan bu tablolar ve raporlarla doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve gruplar vardır. Bu kişi ve gruplar yöneticileri, ortakları, işletme çalışanlarını veya muhtemelen çalışacakları, potansiyel yatırımcıları, kredi verenleri, finansal analistleri, girişimcileri, işçi sendikalarını, satıcıları, alıcıları, devleti, halkı ve benzeri kişi ya da kuruluşları kapsar.

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin kullanıcıların amacına hizmet edebilmesi için bu bilgilerin doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması gerekir. İşletme faaliyetleri açısından doğru ve güvenilir olmayan muhasebe bilgilerine dayanılarak alınacak kararlar ve ulaşılabilecek sonuçlar sağlıklı olmaz. Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmalarının yanı sıra, bu bilgilerin niteliklerine, karakterlerine uygun anlamlı, anlaşılır hesap ve hesap grupları biçiminde sınıflandırılmış olması gerekir. Ayrıca muhasebe bilgilerinin gereksinim duyulan zamanda ve karşılaştırma yapılabilecek nitelikte ilgili taraflara sunulması

kararların etkinliğini artıracaktır. Bu nedenle muhasebeye yön veren bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

Muhasebeye Yön Veren Düzenlemeler:

- a) Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları
- b) İlkeler
- c) Yasal düzenlemeler
- d) Muhasebe Standartları

Ülkemizde muhasebe bilgilerinin hazırlanmasında ve sunulmasında uyulması gereken genel kabul görmüş muhasebenin temel kavram ve ilkeleri vardır. Bu kavram ve ilkelere uyumlu muhasebe verileri daha objektif ve güvenilirdir.

Maliye Bakanlığı'nca 1992 tarihinde yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinde uygulanmaya başlayan 'Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği' çerçevesinde muhasebenin usul ve esasları belirlenmiştir. Bu düzenleme de muhasebenin usul ve esasları 5 bölüm halinde açıklanmıştır:

1. Muhasebenin Temel Kavramları
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması
3. Mali Tablolar İlkeleri
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

Muhasebenin Temel Kavramları:

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının temelini oluşturur. Bunlar amaca en uygun bilgi sistemini oluşturmak için geliştirilmişlerdir (Sevilengül, 1997: 21).

- a) Sosyal Sorumluluk Kavramları
- b) Kişilik Kavramı
- c) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- d) Dönemsellik Kavramı
- e) Parayla Ölçme Kavramı
- f) Maliyet Esası Kavramı
- g) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- h) Tutarlılık Kavramı
- i) Tam Açıklama Kavramı
- j) İhtiyatlılık Kavramı

k) Önemlilik Kavramı

l) Özün Önceliği Kavramı

Sosyal Sorumluluk Kavramı:

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik Kavramı:

Bu kavram, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı:

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dip notlarında açıklanır.

Dönemsellik Kavramı:

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dip notlarında açıklanır.

Parayla Ölçme Kavramı:

Parayla ölçme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet Esası Kavramı:

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız gereğini ifade eder.

Tutarlılık Kavramı:

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama Kavramı:

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık Kavramı:

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

Önemlilik Kavramı:

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün Önceliği Kavramı:

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve olaylara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe (Mali Tablo) İlkeleri:

Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşturulan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamalarının kurumsal dayanaklarıdır. Muhasebenin temel kavramlarının uygulamasını sağlayan köprüleri oluştururlar (Sevilengül, 1997: 27). Bu ilkeler temel mali tabloların (bilanço ve gelir tablosu) düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin oluşturulmasındaki amaç; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirmek, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya elverişli bilgilerin, verilerin, tabloların ve raporların üretimine olanak sağlamaktır (Çelik, 2003: 52).

1 no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri temel olarak iki ana gruba ayrılır:

1. Gelir Tablosu İlkeleri
2. Bilanço İlkeleri
 - a. Varlıklara ilişkin ilkeler
 - b. Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
 - c. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

Gelir Tablosu İlkelerinin genel amacı; satışların, gelirlerin, satış maliyetlerinin, giderlerin, kâr ve zarara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Buna göre tüm satışlar, hasılat, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar; kendi tutarları ile gösterilmelidir.

Bilanço İlkelerinin genel amacı ise; işletmenin sahip ve hissedarları ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilip gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri 30 ilkedен oluşmaktadır. Bunların 9 tanesi gelir tablosu, 21 tanesi bilanço ilkelerini oluşturmaktadır.

1.1.2 Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Basit anlamda standart bir şeyler yapmak için üzerinde anlaşılmış ve tekrarlanabilir yoldur. Belirli bir norm ya da gerekliliği belirtmek amacıyla kullanılan bir terimdir.

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir.

Muhasebe standartları; muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlemeleri belirler (Aksoy, 2006: 552). Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ‘sistematik’ kısmıdır (Çelik, 2003: 52).

Ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemleri birbirinden farklılıklar göstermektedir. Her ülke kendi sosyal, kültürel ve ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine göre muhasebe standartları belirlemekte ve bu standartlara uygun finansal tablo ve raporlar hazırlamaktadırlar.

Küreselleşen dünya ekonomisiyle birlikte ulaşım, iletişim, teknoloji ve sosyal alanlardaki gelişmeler ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları ve yatırımcıları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmiştir. Bu durum uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmuştur.

Günümüzde halka açık şirketlerin finansal raporlarına ulaşabiliyoruz. Özellikle yabancı yatırımcılar, yatırım yapacakları ülkede uygulanan muhasebe standartlarının kendi ülkesinde uygulanan muhasebe standartlarına uyumlu olup olmadığını sorgulamakta ve finansal tabloların gerçeği yansıtmadığından emin olmak istemektedirler. Şeffaflık, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve

karşılaştırılabilirlik ihtiyacı uluslararası muhasebe ve finansal standartlarının oluşturulmasına neden olmuştur. Ayrıca muhasebe standartları işletmelerin denetimini de kolaylaştırmaktadır. Muhasebe standartları işletmeler ve ülke ekonomisi açısından önemlidir ve doğru bir şekilde uygulanması gerekir.

Muhasebe standartları, ilke ve kuralları değişmez değildir. Ekonomik koşullar ile değişen amaçlar kuralların sürekli gözden geçirilmesi ve geliştirilmesini gerektirir. Bu değişimler muhasebe uygulamaları iler ortaya çıkmaktadır. Muhasebeyi geliştiren ve yaşatan uygulamalardır (Pur, www.purymm.com).

Basel komitesi muhasebe standartlarının taşınması gereken bazı özel kriterler belirlemiştir (Kocamaz, 2010: 12):

- a) Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- b) Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- c) Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
- d) Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- e) Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
- f) Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- g) Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir.
- h) Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- i) Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- j) Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır

1.1.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Globalleşen dünyada güvenilir bilginin önemi büyüktür. Güvenilir bilgi bütünlüğü doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış bilgi demektir (Aksoy, 2006: 44). Karar alma aşamasında bilgilerin güvenilir olması son derece önemlidir. Ülkeler arasında sınırların kalktığı günümüzde işletmelerin uluslararası faaliyetlerinin artmasıyla buna paralel olarak iletişimde meydana gelen teknolojik gelişmeler ülkelerin ortak bir muhasebe dili oluşturmasını zorunlu kılmıştır. Bu ortak dil uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır (Bostancı, 2002: 2).

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda bu standartların kim tarafından belirleneceği tartışma konusu olmuştur.

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler şunlardır (Üstündağ, 2000: 32):

- a) Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi,
- b) Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla belirlenmesi,
- c) Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi

1.1.3.1 Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur (Bostancı, 2002: 73). Örneğin; Avrupa Birliğinde muhasebe standartları Konsey direktifleri, Türkiye’de Maliye Bakanlığı Muhasebe sistemi tebliği ve SPK Muhasebe Standartları Tebliği.

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasına yaptırımlar getirmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 1). Bu noktada yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması muhasebe standartlarının uygulanmasını ve standartlara uyulmasını pekiştirmektedir.

Yasama, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkilerini kontrol etme ve etkilerinin şiddetini azaltma konularında özel sektör kuruluşlarına göre daha etkin araçlarla donatılmış olup, vergi ve sübvansiyon gibi araçlarla müdahale edebilmektedir. Özel sektör kuruluşlarının getirdikleri düzenlemelerin gelir dağılımına etkisini gidermek veya değiştirmek için çok sınırlı gleri vardır (stndağ, 2000: 32). Ancak yasama yoluyla belirlenecek muhasebe standart düzenlemelerinde en önemli sorun, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşın daha güçlü olması gerektiğidir. Siyasi partilerin politik görüşleri muhasebe düzenlemelerine yansiyabilmektedir. Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hkmetler istedikleri muhasebe düzenlemesini gerçekleştirebilirler. Teknik muhasebe konuları üzerinde iktidar partisinin görüşleri doğrultusunda kararlar alınabilir.

1.1.3.2 Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşları da görev alabilirler. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Ülkemizde TÜRMOB tarafından kurulan TMUDESK bu tür bir kuruluştur. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika'da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Standartları Kurulu (APB) bu tip kuruluşlara örnek gösterilebilir.

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi yoluyla yasama tarafından yapılan düzenlemelerde karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe standartlarıyla ilgili tüm grupların sürece katılımın daha etkin olarak sağlanabileceği ve bu kuruluşların yöneticileri tarafından çıkar gruplarının baskılarının kamu personeline kıyasla daha kolayca göz ardı edebileceği ileri sürülmektedir.(stndağ, 2000: 33)

Muhasebe standartlarının özel sektör kuruluşlarınca belirlenmesindeki en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücünün olmamasıdır. Bu durumda, oluşturulan standartların uygulanması isteğe bağlıdır. Bu nedenle özel sektör kuruluşları uzlaşma arayışı olarak adlandırılan bir uygulama yoluna başvurmaktadır. Uzlaşma arayışı çerçevesinde izlenen prosedürlerin;

standartların oluşturulmasında uygulayıcı ve kullanıcı tüm çevrelerin görüşlerinin sürece dâhil edilmesi; standartların uyulmasında karşılaşılabilecek sorunlar ve anlaşmazlıklar hakkında önceden fikir edinilerek gerekli önlemlerin başlangıçta alınmasını sağlayacaktır.

1.1.3.3 Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin hükümet desteği olan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. Ayrıca bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlarda muhasebe konusunda uzman personelin istihdam edilmesiyle muhasebe düzenlemeleri yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirilebilecektir (Üstündağ, 2000: 34).

ABD de bu yöntem kullanılmakta olup, Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (SEC) devretmiştir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 2).

Muhasebe standartları düzenleme yetkisinin bir kuruluşa devredilmesi yöntemine getirilen eleştiri; yapı itibarıyla özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir (Bostancı, 2002: 74).

Muhasebe standartlarının kim tarafından oluşturulacağına ilişkin yukarıda belirtilen görüşler değerlendirildiğinde; her bir seçeneğin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönler taşıdığı görülmektedir. Oluşturulacak standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standartları oluşturacak kuruluşların faaliyet göstereceği çerçeveyi belirlemek açısından belli bir yasal kontrolün olması gereklidir.

1.2 Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına İlişkin Yapılan Çalışmalar

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolarındaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını engellemektedir.

Finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesini ve ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gerekli kılmıştır (Spk, Seri: XI, no:25). Bu nedenle, birçok ülke ve kurum, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda bir görüş birliği oluşturmaya başlamıştır.

Enron, Worldcom vs. küresel skandallar sonrası ABD’de uygulayıcı kurul durumundaki Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) tarafından gündeme getirilen, yasayı hazırlayan senatörün adıyla anılan ve etkisi tüm dünyaya yayılan Sarbanes-Oxley Yasası ile bu yasayı takiben dikkatlerin üzerinde yoğunlaştığı kurumsal yönetim, şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, hesap verilebilirlik ve rekabet edilebilirlik gibi ilkelerin etkisi ve sermaye artırımını vb. amaçlarla, global finansal piyasalar; küresel standartlara göre hazırlanan finansal tablolara daha fazla muhtaç hale gelmiştir (Aksoy, 2006: 772).

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını engellemektedir.

Finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesini ve ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gerekli kılmıştır (Spk, Seri: XI, no:25). Bu nedenle, birçok ülke ve kurum, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda bir görüş birliği oluşturmaya başlamıştır.

Enron, Worldcom vs. küresel skandallar sonrası ABD’de uygulayıcı kurul durumundaki Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) tarafından gündeme getirilen, yasayı hazırlayan senatörün adıyla anılan ve etkisi tüm dünyaya yayılan Sarbanes-Oxley Yasası ile bu yasayı takiben dikkatlerin üzerinde yoğunlaştığı kurumsal yönetim, şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, hesap verilebilirlik ve rekabet edilebilirlik gibi ilkelerin etkisi ve sermaye artırımını vb. amaçlarla, global

finansal piyasalar; küresel standartlara göre hazırlanan finansal tablolara daha fazla muhtaç hale gelmiştir (Aksoy, 2006: 772).

Uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması, kabul görmesi ve uyumlaştırılması için dünyada çeşitli kurumlar çalışma yapmaktadır. Bu kurumlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- a) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- b) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- c) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- d) Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- e) Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)
- f) Birleşmiş Milletler
- g) Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- h) Avrupa Birliği (AB)

1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

(IASC-International Accounting Standards Committee)

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960lı yıllarda başlamıştır. İlk defa 1972 yılında Sydney- Avustralya’da yapılan 10.Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde standartların oluşturulması gündeme gelmiştir. Kongrede İngiltere, Galler ve ABD’nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (American International Study Group-AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır (Bostancı, 2002: 5).

1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, (Batı)Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’nın muhasebe kurumları tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (International Accounting Standards Committee- IASC) oluşturulmuştur.

IASC, 1973-1988 yılları arasında 26 adet genel standart yayımlamıştır. Ancak bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış ve finansal tabloların sunum şekline fazla önem verilmemiştir.1989 yılında “finansal tabloların hazırlanması ve sunum çerçevesi”, 1990 yılında karşılaştırabilirlik ve iyileştirme projesi yayımlanmıştır. 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International

Organization of Securities Commissions-IOSCO) uluslararası muhasebe standartlarını onaylamıştır. IOSCO'nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi, IASC için bir yapıtaşı olarak kabul edilmektedir (Kaya, 2013: 12).

Bir özel sektör kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Standartları komitesinin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gereken temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 12). Ayrıca komite tüzüğünde amaçlarını şöyle belirlemiştir (Durmuş, 2013: 3):

- a) Finansal tabloların sunulmasında uygulanması gerekli muhasebe standartlarını, kamu yararı açısından formüle etmek ve yayınlamak, ayrıca bu standartların dünya çapında kabulünü ve uygulanmasını desteklemek,
- b) Genellikle finansal tabloların sunulmasıyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve yöntemlerinin geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için çalışmak.

IASC'nin faaliyetleri üye meslek örgütleri ile IFAC'ın finansal destekleri, işletmeler, finansal kuruluşlar tarafından yapılan bağışlar ve yayınlardan elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir (Üstündağ, 2000: 46).

IASC tarafından muhasebe standardı oluşturulmasında izlenen aşamalar şu şekildedir (Üstündağ, 2000: 47-48):

- a) Muhasebe standartlarına ilişkin kararlar IASC bünyesinde oluşturulan bir kurul tarafından oluşturulmaktadır. Bu kurul IFAC tarafından atanan temsilcilerden oluşmaktadır. Ayrıca FASB, IOSCO temsilcileri de toplantılara gözlemci olarak katılabilmektedirler. Kurul üyeleri tam zamanlı çalışmamakta ve ücret almamaktadırlar.
- b) Kurul bir Standart Geliştirme Komitesi oluşturur. Kurul üyelerinden biri bu komiteye başkanlık eder. Ayrıca IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de komitede yer alır. Kurul ilgili konuda uzman kişilerden yararlanabilir.
- c) Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler, IASC'nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standarda uygulanıp uygulanmadığını değerlendirir ve

konuyla ilgili ulusal ve bölgesel muhasebe uygulamalarını araştırır. Bu incelemeler sonucunda, Kurul'a bir " Görüş Özeti " sunar.

- d) Komite, Kurul'un görüş özetine ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, " İlkeler Rapor Taslağı"nı hazırlar. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul veya reddine ilişkin gerekçeler yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde (bu süre genellikle 3-4 aydır) görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu rapor ileride oluşacak standart taslağının temelini oluşturur.
- e) Komite, ilkeler rapor taslağına ilişkin görüşleri inceler ve ilkeler nihai raporunu hazırlar ve Kurul'a sunar. Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra, son taslak yayınlanır. Belirli bir süre içerisinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir (3-6 ay).
- f) Komite, ilkeler rapor taslağına ilişkin görüşleri inceler ve Kurul'un incelemesine sunulmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Son Taslağı'nı hazırlar. Kurulun bu taslakta değişiklikler yapması ve Kurul'un dörtte üçü tarafından onaylanmasından sonra, standart yayımlanır.

1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting Standards-IAS)"olarak adlandırılmıştır.

1.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

(IASB -International Accounting Standarts Board)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (International Accounting Standards Board – IASB) devretmiştir. O güne kadar yayımlanan uluslararası standartları aynı adla kabul ederek bunlarla ilgili uyumlaştırma çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından yürürlüğe konan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standards-UFRS) olarak tanımlanmıştır.

IASB, uluslararası muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu amaçla yürüttüğü faaliyetlerini, farklı ülke

uygulamaları arasında uyumu sağlama konusunda yoğunlaştırmıştır. IASB'ın amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 8):

- 1) Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak,
- 2) Finansal raporlama standardının dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak,
- 3) Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliğine girerek ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- 4) Ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır.

IASB 2001 yılı nisanında, önceki örgütsel yapısı ve hukuki kimliğinde temel değişimler yaparak, kendisini yeniden yapılandırdıktan sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF-International Standards Committee Foundation) olarak adlandırılmıştır (Uysal, 2006: 97). IASCF'nin yapısı, mütevelli heyeti, kurul (IASB), Standart Danışma Konseyi (SAC- Standard Advisory Council) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee -IFRIC) olmak üzere 4 birimden oluşur.

IASB'nın yönetimi, 22 yönetici üyeden oluşan IASB vakfının mütevelli heyetinin elindedir. Heyetin uluslararası olmasını sağlamak için üyelik dağılımı 6 üye Kuzey Amerika'dan, 6 üye Avrupa'dan, 6 üye Asya/Okyanusya bölgesinden, kalan 4 üye ise bir bütün olarak coğrafya temelindeki dengeye bağlı olarak, herhangi bir bölgeden olmak üzere belirlenmiştir (Uysal, 2006: 99).

Kurul (IASB), vakıf tarafından atanan 12 tam zamanlı ve 2 yarı zamanlı olmak üzere toplam 14 üyeden oluşmaktadır. Kurul teknik gündemi hazırlar, standartları, nihai taslakları ve yorumları onaylar. Kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır.

Mütevelli heyeti tarafından 3 yıllığına atanan farklı coğrafyaları temsil eden ve farklı mesleki deneyimlere sahip 40 üyeden oluşan "Standart Danışma Konseyi" önemli gündem maddeleri konusunda IASB'ye görüşlerini bildirmektedir. IASB'nin başkanı, aynı zamanda SAC'ın da başkanıdır.

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi ise oy hakkı olan 12 üyeden oluşmaktadır. IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamalara yönelik yorumlar yayınlayarak, bu standartların uygulanmasında rehberlik yapmakla

sorumludur. Komite yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içinde çalışır (Sarıkaya, 2011: 35-36).

IASB ve IASC arasında bazı ana farklılıklar bulunmaktadır (Uysal, 2006: 97):

- a) IASB de kurula atanmak için teknik bilgi ve bilgi birikimi gerekmektedir, IASC de ise kurula atanmak için ulusal temsil temeli esas alınır.
- b) IASB üyeleri tam zamanlı çalışma statüsüne sahiptir.
- c) IASB üyeleri sadece kurulda çalışmak için değil kendi ülkelerin de yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla ilişki kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır.

IASB'nin yapısal durumuna ilişkin yapılan değişimler ve reformlar, önceki yapısı IASC ile karşılaştırmalı olarak, şöyle özetlenmektedir (Uysal, 2006: 98).

Tablo 1.1: IASC ve IASB arasındaki yapısal değişimler ve reformlar.

IASC'nin Önceki Yapısı	IASB'un Mevcut Yapısı
* Yarı-zamanlı çalışma ve gönüllü üyelik.	*Gönüllü üyelik ile 12 bağımsız tam zamanlı ve 2 yarı zamanlı çalışma.
*Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapıya sahiptir.	*Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapıya sahiptir.
*Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlıdır. *Kuşatıcı muhasebe ilkeleri çevresinde Merkezlenmiştir.	* ABD Genel kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP) ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmış.
*Avrupa merkezli bir kuruldur. **"5 Büyük" muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci vardır.	*Kurula ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar hakimdir. *Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye mevcuttur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şu şekilde ifade edilebilir:

- a) Avrupa Komisyonu
- b) Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)
- c) Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions –IOSCO)
- d) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)

- e) Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)
- f) ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board - FASB)
- g) ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)
- h) ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulama alanının genişlemesi bakımından son derece önemlidir. IASB'nin çalışmalarının, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir etkiye sahiptir. Ülkeler giderek artan bir oranda kendi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yokluğundan IAS/UFRS'ye başvurumaktadırlar (Aksoy, 2006: 774).

1 Şubat 2008 tarihi itibarıyla 110 kadar ülkede UFRS standartlarının uygulanması zorunlu kılındığı ya da izin verildiği açıklanmaktadır. 110 ülkenin 82'sinde UFRS zorunlu olarak uygulanırken, 28 ülkede ise zorunlu tutulmamış, sadece kullanımına izin verilmiştir. Standartları yukarıdaki biçimlerde uygulayan bu 110 ülkeden 75'inde denetim raporlarında UFRS'ye uygunluk görüşü aranmaktadır. Türkiye de UFRS'leri kullanan ülkeler arasındadır.

1.2.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

(IFAC-International Federation Of Accountants)

1977 yılında Münih-Almanya'da yapılan 11. Dünya Muhasebe Kongresi'nde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) 45 ülkeden 63 profesyonel muhasebecinin katılımıyla kurulmuş ve muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmeyi amaçlamıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 9). Örgütün merkezi, kurulduğundan bu yana New York'tadır. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden yaklaşık 159 kuruluş, muhasebe mesleğinin dünyadaki en üstü kurumu olan IFAC üyesidir.

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış ve IASC,

IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur (Bostancı, 2002: 5).

IFAC bünyesindeki çalışma grupları ve komiteler:

- a) Mali raporlama ve kamu güveninin yeniden oluşturulması için Güvenilebilirlik Çalışma Grubu
- b) Küçük ve Ortak Ölçekli Uygulamalar Çalışma Grubu
- c) Uyum Komitesi
- d) Eğitim Komitesi
- e) Etik Komitesi
- f) Kamu Sektörü Komitesi
- g) İş dünyasındaki meslek mensupları

IFAC'ın temel amaçları (Türmob Haber Bülteni, 2004: 2):

- a) Kamu yararına hizmet etmek: IFAC; denetim, eğitim, etik ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yoluyla, kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir. Bu standartları belirlerken; finansal raporlamalarda şeffaflık ve yakınlığı savunur, özel sektörde çalışan meslek mensupları için en iyi uygulama yönergeleri yayınlar ve üyelik uyum programları geliştirir.
- b) Üye Kuruluşlar arasında işbirliği sağlamak: IFAC, meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için üye örgütlerle yakın işbirliği içinde olur ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini destekler.
- c) Uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenme ve sözcü olmak: IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme hakkına sahiptir.

UMS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC'da olmuştur. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimlerini onaylamış ve bu bildirim 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını UMS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir. Böylece IFAC, kendisine bağlı üyelerin UMS'leri kabul etmelerine yönelik olarak ilk girişimlerde bulunmuştur (Aksoy, 2006: 774).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), IFAC'a kurucu üye olarak katılmış, ardından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında üyeliğe kabul edilmiştir.

1.2.4 Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

(FASB-Financial Accounting Standards Board)

Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının geliştirilmesinde öncülüğü ABD'nin yaptığı söylenebilir. Bu ülkede yapılan gelişmeler muhasebe standartlarının belirlenmesinde etken olmuştur. ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir (Başpınar, 2004: 42).

ABD'de muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler, 1929 krizinden sonra çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası” nda yer almaktadır. Menkul kıymetler komisyonu olan SEC 1933 yarasını uygulamak için amacıyla kurulmuştur. 1934 yarası ile SEC'e finansal raporlamaya ilişkin düzenleme yetkisi verilmiştir (Üstündağ, 2000: 37). SEC denetim konusunda etkili olurken özel bir kuruluş olan Amerikan yetki belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) de muhasebe ve denetim kurallarının oluşturulmasında etkili olmuştur.

ABD, muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesine ilişkin düzenlemelerde etkili kuruluşlar açısından üç döneme ayrılır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP-The AICPA's Committee on Accounting Procedure) ve 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemleri ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren FASB (Financial Accounting Standards Board) dönemidir (Üstündağ, 2000: 37-38).

Bağımsız bir kuruluş olarak yetkilendirilen FASB 1973 yılında kurulmuştur. Tam zamanlı çalışan kurulun 7 üyesi bulunmaktadır. Üye atamaları bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation – FAF) tarafından yapılmaktadır.

FASB muhasebe standartlarını oluştururken toplantılarını halka açık olarak gerçekleştirmektedir. Böylece ilgili çevrelerin sürece katılımı sağlayan ve getirilen düzenlemeler hakkında onları bilgilendiren bir yöntem izlenmektedir. ABD'de FASB

düzenlemelerinin etkili olması bir hükümet kuruluşu olan SEC'nin bu standartları onaylamasından, tanınmasından kaynaklanmaktadır. SEC'in, kurul tarafından oluşturulan bir standarda katılmama veya düzeltilmesini istemesi yetkisi de vardır.

ABD'de patlak veren Eron olayı ve peşinden gelen skandallar zinciri muhasebe mesleğinin yeniden tartışılmasını gündeme getirmiştir. Bu skandallarla birlikte SEC ve FASB tarafından yayınlanan standartlar büyük eleştiriler almıştır. SEC ve FASB standartları tekrar gözden geçirme kararı almıştır. Eron skandalı sonucunda FASB'a getirilen eleştirilerden biri IASB'nin standartları uygulansaydı sorunlar bu boyutta büyük olmazdı görüşü olmuştur (Kaya, 2013: 1).

Global standartları belirlemek amacıyla FASB ve IASB,18 Eylül 2002 tarihinde imzaladıkları Norwalk Antlaşmasıyla yüksek kalitede birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda anlaşmaya varmışlardır. Norwalk Mutabakatı ile, IAS/IFRS ve US- GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi, mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili meselelere yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme ve ulusal ve uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır. Bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktasını oluşturmaktadır (Aksoy, 2006: 774).

1.2.5 Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

(IOSCO-International Organization Of Securities Commissions)

1983 yılında Kanada'nın Montreal şehrinde kurulmuştur. Türkiye Sermaye piyasasının da (SPK) dâhil olduğu 177 üyeden oluşan ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir. Sermaye piyasalarındaki düzenleyici ve denetleyici kuruluşların koordinasyonunu ve işbirliğini sağlamak, ortak bir uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arası bilgi akışını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

IOSCO, IASC tarafında yürütülen çalışmalara destek vermiştir.1995 yılında IASC tarafından düzenlenen standartları onaylamıştır. Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerinde uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartlarını onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UFRS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır. IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, halka arzda çok uluslu şirketlerin

UFRS'yi kullanmalarına izin vermesi, UFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığından göstergelerinden birisidir (Aksoy, 2006: 775). Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1988 yılında örgüte üye olmuş ve aktif olarak çalışmalara katılmıştır. Dünyanın en önemli uluslararası işbirliği forumu olan IOSCO'nun hâlihazırda 120'nin üzerinde menkul kıymet düzenleyici otoritesinin üyesi olup, üye sayısı devamlı olarak artmaktadır.

1.2.6 Birleşmiş Milletler (BM)

1945 yılında dünya barışını ve güvenliğini korumak, uluslararası alanda ekonomik, toplumsal ve kültürel işbirliği oluşturmak için kurulan uluslararası bir örgüttür. Yönetim merkezi New York'ta bulunan örgütün kurulduğu yıllarda 51 olan üye sayısı en son Güney Sudan'ın katılmasıyla 193'e ulaşmıştır.

Birleşmiş Milletler, uluslararası muhasebe konusuna 1970'li yıllarda ilgi göstermeye başlamış kendi bünyesinde bir komisyon oluşturmuştur. 1982'de bünyesindeki Ekonomik ve Sosyal konseyi tarafından muhasebe standartları ve finansal raporlama konusunda uzmanlaşmış üyelere oluşan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. BM nezdindeki komisyon ve çalışma grubu periyodik olarak toplanmakta genellikle de gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere yönelik çalışmalarda bulunmaktadır. Bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır. Genel BM ve IASC işbirliği içindedir. Ancak son zamanlarda BM uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusundaki çalışmalarda rolü gözlemci sıfatıyla sınırlandırılmıştır (Üstündağ, 2000: 50).

1.2.7 Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

(OECD-Organisation For Economic Operation And Development)

1960 yılında Paris sözleşmesiyle, 1961 yılında savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall planı çerçevesinde yeniden yapılanma amacıyla kurulmuştur. Türkiye'nin de üye olduğu OECD'nin üye sayısı 2010 yılında Estonya'nın katılımıyla 34 olmuştur.

OECD'nin muhasebe alanında yaklaşımı, ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısındandır. Halen OECD muhasebe konusunda kendi bünyesinde periyodik toplantı

düzenlemekte ve Avrupa Komisyonu ile işbirliği içinde çalışmaktadır. IASC bu toplantılara temsilci göndermekte ve aktif olarak çalışmalarda bulunmaktadır.

1.2.8 Avrupa Birliği (AB)

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Avrupa Birliğine üye ülkelerin muhasebe uygulamaları ve raporlama sistemleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ülkelerin ekonomik, politik, sosyal ve kültürel yapılarından kaynaklanmaktadır.

Avrupa Birliği, yirmi sekiz üye ülkeden oluşan ve toprakları büyük ölçüde Avrupa kıtasında olan siyasi ve ekonomik bir örgütlenmedir. Avrupa Birliğinin temeli, 1951 yılında kurulan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu'na dayanmaktadır. 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşması ile biçim değiştirerek Avrupa Ekonomik Topluluğu haline dönüştürülmüştür. 1992 yılında ise topluluğun üyeleri Avrupa Birliği Antlaşması olarak da bilinen Maastricht Antlaşmasını imzalayarak Avrupa Birliğini kurmuşlardır.

AB, yayımladığı yönergeler aracılığıyla muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimlerde bulunmuştur. Bu amaçla da “Şirketler Hukuku Yönergeleri” başlığı altında yönergeler yayımlamıştır (Özkan ve Terzi, 2010: 24).

Tablo 1.2: Avrupa Birliği şirketler hukuku yönergeleri.

Yönergeler	Tarih	Uyumlaştırılan Konular
Birinci	1968	Şirket tescilleri; şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu ve özel şirketler arasındaki fark
Üçüncü	1978	Şirket birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, kuralları ve limited şirketleri dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket Tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin yetkileri, terfi ve azil kuralları
On Birinci	1989	Avrupa Birliği şirketleri olmayanlarla ilgili açıklamalar
On Üçüncü	1989	Devralmalar

Tablo 1.2’de yer alan yönergelerden; dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler, muhasebe ve denetim mesleğine yön vermektedir. Uluslararası muhasebe standartları ise, dördüncü ve yedinci yönergelerle uygulamaya sokulmuştur. Üye ülkelere bu yönergeleri kendi hukuk sistemlerine dâhil etmeleri zorunlu kılınmıştır.

Dördüncü yönerge üye ülkelerin belli tipteki şirketlerinin (sermaye şirketleri) düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlemektedir. Kamuya güvenilir ve doğru bilgi sunulmasını ve üye ülkelerde yayınlanan finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmayı amaçlamaktadır. Yedinci yönerge, konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. Yönergede konsolide mali tablolar ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve düzenlenmesi ile ilgili koşullar ve standartlar ile konsolide mali tabloların denetimi ve kamuya açıklanması ile ilgili hususlar yer almaktadır. Sekizinci yönerge ise mali tabloların yasal denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususları içermektedir (Üstündağ, 2000: 51). Yönergede denetim standartlarının kapsamı, mali tablo ve faaliyet raporları arasında tutarlılık ve mutabakat denetimi şeklinde belirtilmekte, yasal denetimin sadece yetkili oldukları onaylanmış kişilerce yani muhasebe meslek mensuplarınca yürütülebileceği konularına yer verilmektedir. Ancak yönergelerdeki teknik eksiklerin olması, üye ülkelerin kendi mevzuatlarına yönergeleri zamanında aktaramamaları nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili yönergelerin yayınlandığı tarihten itibaren güncelleme çalışmalarının yapılmaması sebebiyle söz konusu yönergelerde yetersizlikler görülmeye başlanmıştır.

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB’de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan “Muhasebe Danışma Kurulu” oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 1995 yılında “Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni Bir Strateji” başlıklı bir tebliğ yayımlanmıştır (Çiftçi ve Eserim, 2008: 11). Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve uygulanmasında UMS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.

AB komisyonu 2000 tarihinde yayımladığı AB’nin Mali Raporlama Stratejisi: İleri Gitmek başlıklı tebliğ ile 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsada işlem

gören halka açık şirketlerin (banka ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide mali tablolarının UMS/UFRS'ye uyumlu olması ve muhasebe standartlarının bütün üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması yönünde kararlar alınmıştır. 2002 yılında çıkarılan 1606/2002 sayılı tüzük ile de bu kararlar bir kez daha teyit edilmiştir (Aksoy, 2006: 778-779).

Özel bir kuruluş olan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG-European Financial Reporting Advisory Group) 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının onaylanması konusunda standartların teknik kalitesiyle ilgili tavsiyelerde bulunarak Avrupa Komisyonuna yardımcı olmak üzere kurulmuştur (Demir, 2007: 43-58).

1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uyumlaştırma Çalışmaları

IASB tarafından çıkarılan ve uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olan UFRS’ler tüm dünyaya da yayılırken, ülkeler yasal düzenlemelerini ve muhasebe uygulamalarını UFRS’yle uyumlaştırmak için çalışmalar yapmaktadır.

Uyumlaştırma (harmonisation), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir. Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükselmesi, finansal tablo kullanıcılarının sağladığı faydayı artırır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer. Standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur (Aksoy, 2006: 771).

Türkiye de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama geleneksel olarak vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak vergi mevzuatına göre şekillenmiştir (Bayrı, 2010: 90).

Türkiye de muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi olarak ilişkide bulunduğumuz ülkelerdeki uygulamalar ve yasal düzenlemeler örnek alınmıştır.

Türkiye de muhasebe ile ilgili ilk düzenlemeler 1807 Fransız ticaret kanununun tercümesi olan 1850 Kanunname-i Ticaret ile başlamıştır. Kanunname 1926 yılında bazı eksikliklerinden dolayı kaldırılmış, yerine Alman Ticaret kanununa dayalı 856 sayılı ticaret kanunu yürürlüğe girmiştir.

1933 yılında Sümerbank'ın işletme muhasebesini kurması için Alman Profesör Sachenberg davet edilmiştir. Sachenberg'in oluşturduğu muhasebe organizasyonu, ülkemizde daha önce uygulanmayan yeni kavramları muhasebe uygulamasına kazandırmıştır. Maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtım tabloları Sümerbank'ın muhasebe organizasyonu içerisinde uygulanmışlardır. Sümerbank için geliştirilen muhasebe sistemi içerisinde yer alan hesap planı, daha sonra kurulacak tüm kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanmıştır. Bu hesap planı, özel işletmeler içinde muhasebe düzeninin oluşturulmasında bir başlangıç noktası olmuştur (Çakır, 2005).

1950'den sonra ABD ile ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış, 1987 sonrası Avrupa Birliği tam üyelik başvurusunda bulunulması sebebiyle Avrupa Birliğinin yaptığı düzenlemelerinin etkisinde kalınmıştır ve bu etki günümüzde de devam etmektedir (Başpınar,2004: 46).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında genelde Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunundaki (VUK) hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili çalışmalara bakıldığında çoklu bir muhasebe standardı işleminin mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir (Kocamaz, 2010: 110).

Ülkemizde muhasebe standartları konusunda çeşitli kurumlar farklı çalışmalarda bulunmuşlardır:

- a) İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu
- b) Türkiye Bankalar Birliği (TBB)
- c) Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- d) Sigorta Denetleme Kurulu

- e) Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- f) Türkiye Muhasebe Derneği (TMUD)
- g) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- h) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- i) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- j) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- k) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

1.3.1 İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu

1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında muhasebenin gelişmesi daha çok kamu sektörü alanında olmuştur. 1923 yılında toplanan İzmir İktisadi Kongresinde alınan kararlarla özel girişimcilere fırsat verilmiş ancak 1929 krizinin ekonomiyi olumsuz etkilemesi üzerine İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) kurulmuştur.

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı yasa ile kurulmuş olan "İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Değerleme Komisyonu" tekdüzen muhasebe sisteminin, İDT'ler de kullanılması için gerekli çalışmaları başlatmıştır. Komisyon 1968 yılında çalışmalarını yayımlamıştır. Bu çalışmalar 1972 yılında uygulamaya koyulmuş ve tüm KİT (Kamu İktisadi Teşekkülleri)'ler için zorunlu hale gelmiştir.

Komisyon tarafından 1968-1970 yılları arasında,

- a) Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- b) Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- c) Rapor sistemi,
- d) Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- e) Mali işler Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- f) Terimler ve açıklamalar

olmak üzere 6 adet rapor yayımlanmıştır.

Başlangıçta KİT'ler için zorunlu olan bu çalışma, sonraları diğer işletmelerde de benimsenmiş, Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve düzenleme daha sonra yapılacak olan düzenlemelere ve özel sektör

kuruluşlarına örnek olmuştur (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 4). Bu düzenleme 31.12.1993 tarihine kadar 22 yıl yürürlükte kalmıştır.

1.3.2 Türkiye Bankalar Birliği

Bankalar birliği, bankalar arasında uygulama birliği sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren bir çalışma ile bankalardan kredi talep eden işletmelerin son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli bir çalışmadır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 5).

1.3.3 Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır.

Teknik kurullarından geçip hazır hale gelen standartlar şunlardır (Başpınar, 2004: 47):

- a) Raporlama-Bilanço Formu Standardı
- b) Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- c) Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı
- d) Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişki Açıklama Standardı

Komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktife yaklaşma açısından ve muhasebenin gelişmesi açısından önemlidir.

Komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalara ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği ‘Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Arıkan, 1996: 3).

1.3.4 Sigorta Denetleme Kurulu

Sigorta Denetleme Kurulu, 1963 yılında Türkiye’de özel sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak için kurulmuştur. Türkiye’de kurulan ilk özerk nitelikteki özel kurul olan SDK 1994 yılına kadar düzenleme ve denetim görev ve yetkisine sahip olmuştur. 1994 yılında 4059 sayılı kanun ile Başbakanlık bünyesine Hazine Müsteşarlığına bağlı merkez denetim birimleri arasına dâhil edilmiştir.

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan ‘Tekdüzen Hesap Planı Komitesi’ tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlayan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 5).

Komite tarafından hazırlanan hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkân tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı bir biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir (Yalnız, 2011: 28).

1.3.5 Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek bir elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamak, muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlayarak denetimi kolaylaştırmaktır. Bu çalışmaların sonucunda, Maliye Bakanlığı’nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de 1 sıra no.lu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır. 1994 yılında yürürlüğe giren tebliğde (Bayrı, 2010: 91);

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

- e) Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye’de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır.

1.3.6 Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yapılmıştır. TMUD, UFRS’yi Türkçeye çevirmiş ve standartları yayımlamıştır.

Dernek, 1942 yılında Türkiye Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği olarak kurulmuş, 1967 yılında adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ne dönüştürülmüştür. TMUD alanındaki ilk özel girişim olup, ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesi içinde önemli çalışmalar yapmıştır.

1954 den itibaren TMUD, zaman zaman 10-12 kişilik delege gruplarıyla ülkemizi Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde temsil etmiştir. 1972’de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya’nın Sydney kentinde toplanan 10.Uluslararası Muhasebe Kongresine katılmış, 1973’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu’na (IASC) üye olmuştur. 1975’te Dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş ve ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar” olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir. Batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir. 1977’de Almanya’nın Münih kentinde toplanan 11.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu’na (IFAC) kurucu üye olmuştur.

Dernek üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümüne, düzenleyici ya da önemli pay sahibi olarak katılmışlardır. Dernek, 1999 yılında Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna (FCM), 2014 yılında da Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri Birliği’ne (IAAER) üye olmuştur.

1.3.7 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesi için 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile 1999 yılında Bankacılık ve Denetleme Kurumu'nun kurulmasına karar verilmiştir. Kurum 2000 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Kurumun temel amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasıdır.

Bankacılık alanında düzenlemeler yapan BDDK, sorumlu olduğu kurumların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için çalışmalar yapmıştır. Bu  alışmalar sonucunda 22.06.2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete ile Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun düzenlemeleri içeren "Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini" ve buna bağlı olarak da 19 adet tebliğ yayınlamıştır.

1.3.8 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumudur. 28 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Kanunla Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilerek kurulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun amacı; Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1'inci maddesinde açıkça belirtilmiş olup; tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir.

SPK'nın 1988 yılında  yesi olduğu IOSCO'nun  yelerine UFRS'yi uygulama yönünde çağrıda bulunması ve AB'nin de  ye devletlere ve üyelik sürecinde bulunanlara UFRS'yi kullanmaları yönünde direktifler vermesi, SPK'nın da UFRS'yi kabul etmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle SPK, 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: XI, No: 25) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu 33 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu Tebliğin amacı, Sermaye Piyasası Kanununun değişik 16 ve 22/e maddeleri uyarınca işletmeler tarafından

düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemektir (Spk, Seri:XI, No:25).

- a) Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler,
- b) Yatırım ortaklıkları,
- c) Hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar,
- d) Portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı,
- e) Müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler;

01.01.2005 tarihinden sonra geçerli olmak üzere, Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ kapsamında, SPK'nın 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı Kararı ile belirlenen ve 06-10.12.2004 tarih ve 2004/51 sayılı Kurulun Haftalık Bülteninde yayımlanan, mali tablo ve rapor düzenlemekle yükümlü olmuşlardır.

09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete yayımlanan “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar ” (Seri: XI, No: 29) isimli tebliğ ile Seri: XI, No:25 tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğe göre, SPK'ya tabi işletmeler finansal tablo ve raporlarını Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınır (Spk, Seri:XI, No:29). Bu tebliğ ile SPK'ya bağlı tüm işletmeler, 01.01.02008 tarihten itibaren finansal tablolarını ve tablolarında yer alan dipnotlarını TMSK tarafından belirlenen TMS'lere uygun olarak düzenlemek zorundadırlar.

2499 sayılı Kanun yürürlükten kaldıran 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir.

1.3.9 Türkiye Muhasebe Odalar Birliği (TURMOB) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

1989 yılında “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Muhasebe ve denetim meslek yasası olan bu kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin

sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumun tarafsız bir şekilde sunulmasını sağlamaktır. Bu kanun Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olması muhasebe standartlarının hazırlanma sürecini hızlandırmıştır. Bu Kanuna göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” denir (Başpınar, 2005: 43).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) 3568 sayılı Kanun ile kurulmuş bir meslek odasıdır.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), IFAC ile IASC üyeliği olan TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur. Kurul, ilk toplantısını, Ankara'da, Maliye Bakanlığı'nda yapmıştır.

TMUDESK üyeleri TÜRMOB tarafından tayin edilen üyelere oluşmaktadır. Kurulun en fazla 60 üyesi olabilir. Kurul üyeleri salt çoğunlukla toplanır. Kurul, hazırlanmasını öngördüğü standartları belirleyerek her standart için en az üç kurul üyesinden oluşturulan “standart komisyonları” tarafından ön taslaklar oluşturulur. Komisyonlar tarafından hazırlanan bu ön taslaklar kurul toplantısında görüşülür. Kurul üyelerinin en az beşte birinin onayıyla kabul edilen taslaklar hakkında görüş bildirilmek üzere TMUDESK üyelerine ve Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) tarafından belirlenen öğretim elemanlarına gönderilir. Bildirilen görüş ve yorumlar doğrultusunda kurul toplantısında standart taslakları yeniden gözden geçirilir ve kurul üyelerinin en az üçte ikisinin onayıyla kabul edilerek ulusal muhasebe standardı olarak kabul edilerek yayımlanır (Yarkin, 2001: 260). Kurul 1999 yılına kadar muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışmalar yapmıştır.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- a) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayınlamak ve bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- b) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurarak Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

- c) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- d) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda kurul bünyesinde oluşturulan 30 adet muhasebe komisyonu ve 1 adet denetim komisyonunun “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Yönergesi” doğrultusunda yaptığı çalışmalar sonucunda toplam 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır.

Bu standartlar:

- TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (yürürlük tarihi: 01.01.2000)
- TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 3 Nakit Akış Tabloları (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (yürürlük tarihi: 01.01.1997)
- TMS - 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 13 Stoklar
- TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
- TMS -16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
- TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

Yayınlanan standartların uygulanmasına ilişkin TMSK'nin herhangi bir yaptırım gücünün bulunmaması, diğer bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersiz olması konu hakkında özveriyle çalışmalar yapan TMSK'nin çalışmalarından beklenen amacın yeterince sağlanamamasına neden olmuştur (Uçma, 2005: 11). Ancak TMSK yayınladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almış ve yaptığı çalışmalarla da ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili bir kültürün doğmasına kaynaklık etmiştir (Başpınar, 2005: 51).

Küresel muhasebe mesleğini ilgilendiren konuların, uluslararası bir forumda tartışılmasına olanak sağlayan ve her dört yılda bir gerçekleştirilen Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin on yedincisi, 13-16 Kasım 2006 tarihleri arasında IFAC'ın işbirliği ile İstanbul'da TÜRMOB'un ev sahipliğinde gerçekleştirilmiştir. Kongreye 112 ülkeden 3 bin 500 yabancı ve 2 bin 100 yerli katılımcı olmak üzere 5 bin 600 kişi katılmıştır (Türmob Haber Bülteni, 2006: 1).

1.3.10 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, Sermaye Piyasası Kurulu ve diğer bağımsız kurullarca ilgili sektörlere yönelik getirilen düzenlemeler ile vergi mevzuatı düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde; muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standardı belirleme fonksiyonuna sahip kurumlar açısından bir düzenleme çeşitliliğinin söz konusu olduğu göze çarpmaktadır. Bu durumun finansal raporlama gibi beklenen faydanın sağlanabilmesi için yeknesak bir uygulamanın hayati önem taşıdığı bir alanda; uygulama farklılıklarına neden olduğunu ve kamu kaynaklarının kullanımını açısından da verimsizliğe yol açtığını söylemek mümkündür.

Çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi için 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen ek madde ile kamu tüzel kişiliği haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK, 2002 yılında faaliyetlerine başlayarak TMSK'nin yaptığı çalışmalarını devralmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak; gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak gibi görevleri yürütmek için kurulmuştur.

TMSK;

- a) Maliye Bakanlığı,
- b) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı,
- c) Yüksek Öğretim Kurulu,
- d) Hazine Müsteşarlığı,
- e) Sermaye Piyasası Kurulu,
- f) Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
- g) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer,
- h) Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

TMSK, geçmişte yapılan çalışmalarını değerlendirerek TMSK'nin yayınlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS1 – TMS 19) kabul etmiş ve bunları gözden geçirerek kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Kurulun sekretarya hizmetleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yürütülmekteydi.

TMSK'nın hazırladığı birinci taslak içinde (Uçma, 2005: 11-12):

- a) Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- b) Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- c) Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- d) Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Aktifler
- e) Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- f) Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler
- g) Konsolide Finansal Tablolar
- h) İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- i) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
- j) Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

- k) Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
- l) Durdurulan Faaliyetler
- m) Maddi Duran Varlıklar
- n) Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- o) Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
- p) Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- q) metinleri yer almaktadır.

TMSK, IAS/IFRS'ye uyumu konusunda uluslararası platformlarda geçerli olabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile müşterek bir çeviri çalışmasına başlamıştır. İlk kez TMSK tarafından UFRS'lerin çevirisi yapılmıştır. Bunun sonucunda aşağıda sayılan 4 metnin çevirisi yapılmış ve yayına sunulmuştur:

- a) 16.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmi Gazeteye yayımlanan Kavramsal Çerçeve
- b) 16.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmi Gazeteye yayımlanan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- c) 15.01.2005 tarihli 25701 sayılı Resmi Gazeteye yayımlanan TMS-2 Stoklar
- d) 18.01.2005 tarihli 25704 sayılı Resmi Gazeteye yayımlanan TMS-7 Nakit Akış Tabloları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 88.maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlanma yetkisi TMSK'ya verilmiştir. 02.11.2011 tarihinde TMSK'nın yapısı değişmiş ve yeni adı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olmuştur.

1.3.11 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde kararname ile 02.11.2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili idari özerklilere sahip bir üst kuruldur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına 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.

KGK'nın görevleri:

- a) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- b) Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- c) Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak
- d) Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı resmi gazete ile yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni TTK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tek bir otorite tarafından yayımlanmasına ilişkin düzenleme yapmıştır. Bu çerçevede TTK'nın 88.maddesinde 26.06.2012 tarihinde yapılan değişiklikle uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken, KGK tarafından yayımlanan Muhasebe Standartlarına uymaları zorunlu kılınmıştır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca kurul tarafından alınan z nitelikteki kararlar yayımlanmak üzere Başbakanlığa gönderilir ve en geç yedi gün içinde Resmi gazetede yayımlanır.

Bu doğrultuda, KGK şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken uygulayacakları düzenlemelerin kapsamını belirleyen kararını 17 Kasım 2012 tarihli ve 28470 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olup, bu karar uyarınca;

- a) 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve 6102 sayılı Kanunun 1534. Maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulaması,
- b) Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için kurumca bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanması, zorunlu kılınmıştır.

Yayımlanan Standartlar, referans olarak alınan IFRS seti; muhasebe standartlarından, yorumlardan, gerekçelerden, uygulama rehberlerinden, açıklayıcı örneklerden, karşı görüş bölümlerinden ve zorunlu olmayan eklerden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmî Gazetede yayımlanmış bulunmaktadır.

Türkiye’de hâlihazırda yürürlükte bulunan standartlar, aşağıdaki tabloda sıralanmıştır (www.kgk.gov.tr):

Tablo 1.3: Türkiye’de yürürlükte olan standartlar.

TMS/TFRS SETİ	YÜRÜRLÜK TARİHİ
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	27.01.2011
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	31.03.2006
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006
TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	31.01.2007
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	15.07.2007
TFRS 9: Finansal Araçlar	27.04.2010
TFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar	28.10.2011
TFRS 11: Müşterek Anlaşmalar	28.10.2011
TFRS 12: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	28.10.2011
TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü	30.12.2012
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005
TMS 2: Stoklar	15.01.2005
TMS 7: Nakit Akış Tablosu	18.01.2005
TMS 10: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	20.10.2005
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005
TMS 12: Gelir Vergileri	28.03.2006
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005

Tablo 1.3 (Devam): Türkiye’de yürürlükte olan standartlar.

TMS/TFRS SETİ	YÜRÜRLÜK TARİHİ
TMS 17: Kiralama İşlemleri	24.02.2006
TMS 18: Hasılat	29.12.2005
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006
TMS 27: Bireysel Finansal Tablolar	28.10.2011
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005
TMS 32:Finansal Araçlar	28.10.2006
TMS 33: Hisse Başına Kazanç	28.03.2006
TMS 34:Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006
TMS 41:Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006
TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler	15.06.2007
TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	15.06.2007
TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	15.06.2007
TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	15.06.2007

Tablo 1.3 (Devam): Türkiye’de yürürlükte olan standartlar.

TMS/TFRS SETİ	YÜRÜRLÜK TARİHİ
TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler- Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler	15.06.2007
TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	15.06.2007
TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	15.06.2007
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	15.06.2007
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	13.08.2008
TFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi	13.08.2008
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	08.01.2009
TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması	08.01.2009
TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	05.05.2009
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	25.06.2009
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	27.04.2010
TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar	09.03.2007
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler	09.03.2007
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler	09.03.2007
TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi	09.03.2007
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar	09.03.2007
TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	09.03.2007
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri	09.03.2007

Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani IFRS’e uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak IFRS setindeki standartların

tamamına uyumlu olabilmesi ile mümkün olabilmektedir. IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, ekonomik ve finansal alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak güncellenmekte veya gerektiğinde yenilenmektedir. Bu kapsamda ülkemizde de uluslararası uygulamalara ve bu doğrultuda IFRS'lere tam uyumu sağlayabilmek için yeni yayımlanan standartlara ve standartlardaki değişikliklere eş zamanlı olarak KGK tarafından çalışmalar yapılmaktadır (www.kgk.gov.tr).

- a) IASB tarafından yayımlanan IFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Standardına ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş ve Kurul tarafından onaylanarak 30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
- b) Yine 28513 sayılı resmi gazete ile Diğer Standart ve Yorumlara ilişkin güncelleme çalışmaları yürütülerek TFRS 9 Finansal Araçlar ve TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standartlarına ilişkin değişiklik Tebliği yayınlanmıştır.
- c) TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına ilişkin değişiklik tebliği ise 29.6.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Ayrıca mevcut standartların gözden geçirilerek revize edilmesi ve bu kapsamda dillerinin sadeleştirilip Standartlar arasında terim ve ifadelerin tekdüzeliğinin sağlanması amacıyla kurum tarafından muhasebe standartlarının gözden geçirilmesine yönelik 16 komisyon oluşturulmuştur.

1.4 TFRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler

- a. Finansal tablolar kavramı yerine 'Finansal Raporlama' kavramı getirilmiştir
- b. Finansal Raporlamanın amacında değişiklik yapılmıştır.
- c. Asli kullanıcılar olarak özellikle mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara vurgu yapılmıştır.
- d. Finansal tabloların adı değişmiştir:
 1. Bilanço - Finansal Durum Tablosu
 2. Gelir Tablosu - Kapsamlı gelir tablosu (Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu)
- e. Düzenlenecek Finansal Tabloların sayısı artmıştır.
 1. Finansal Durum Tablosu

2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Kar ve Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu)
 3. Öz kaynak Değişim Tablosu
 4. Nakit Akış Tablosu
 5. Önemli muhasebe politikalarının özetleyen dipnotlar ve açıklayıcı notlar
 6. Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda, ya da işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığı durumlarda, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço)
- f. Finansal tabloların biçimsel yapısı değişmiştir.
1. Hazır değerler grubunun adı 'Nakit ve Nakit Benzerleri' olarak değişmiştir.
 2. Menkul Kıymetler grubunun adı 'Finansal Yatırımlar' olarak değişmiştir.
 3. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar sadece Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklarda raporlanmıştır.
 4. Canlı varlıklar için, hem dönen varlıklar da hem de duran varlıklarda yeni hesap grubu oluşturulmuştur.
 5. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, dönen varlıklar toplamı alındıktan sonra, bu grupta son kalem olarak raporlanmıştır.
 6. Yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar grubunda ayrı raporlanmıştır.
 7. Şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar grubundan ayrı olarak raporlanmıştır, itfaya tabi tutulmayacak, sadece değer düşüklüğü açısından test edilmiştir.
 8. Kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma giderleri doğduğu dönemde gider yazılacak ve özel maliyet bedeli ilgili maddi duran varlık sınıfında raporlanmıştır.
 9. Ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmış ve duran varlık grubunda raporlanmıştır.
 10. Mali borçlar hesap grubunun adı 'Finansal Borçlar' olarak değişmiştir.

11. Dönem kârına ilişkin vergi karşılığı, ayrı bir başlık altında raporlanmıştır.
12. Alınan devlet teşvikleri ayrı başlık altında raporlanmıştır.
13. Ertelenmiş vergi borcu hesaplanmış ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanmıştır.
14. Satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanmıştır.
15. Kâr ve Zarar tablosunda sürdürülen durdurulan faaliyetler ayrımı söz konusu olmuştur.
16. Finansal Gelirler ve Finansal giderler ayrı bir başlık altında raporlanmıştır.
17. Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar grubu ortadan kalkmıştır.
18. Diğer kapsamlı gelir unsurları ‘Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlanmıştır. Örneğin, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları, Öz kaynağa dayalı finansal araçlar gerçeğe uygun değer farkları, yabancı para çevrim farkları, fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar.

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT STANDARDI İLE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİ ETKİSİ STANDARDININ İNCELENMESİ

2.1 TMS 18 Hasılat Standardı

2.1.1 Temel Kavramlar

Kâr amacı olsun olmasın işletmeler ekonomik hayatta yaşamlarını sürdürebilmek için gelir elde etmek zorunda oldukları gibi bir takım giderlere de katlanmak durumundadırlar. Çünkü gelir elde etme gayreti, peşinden giderlerinde doğmasına neden olur.

Basit anlamda gelir, kişilerin alım gücünde meydana gelen artıştır. Gelir vergisi kanuna göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi (net) tutarıdır (www.gib.gov.tr).

TMS/TFRS - Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.25 paragrafında gelir şöyle tanımlanmıştır: ‘muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder’.

Gider ise, muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder. İşletmelerin giderlerinden daha fazla gelir elde etmeleri istenir.

TMS/TFRS - Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye göre kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir.

Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle Kavramsal Çerçeve de ayrı bir unsur olarak ele alınmamıştır.

Kazançlar, örnek olarak duran varlık satışları gibi uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilenleri kapsar. Kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden (hisse senedi değer artışı gibi) ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan (duran varlık değer artışı gibi) kaynaklanan gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilir. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutar ile raporlanır (Karabınar, 2011: 7).

Standarda göre Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynaktan artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. Bu tanıma göre işlemin hasılat olması için,

- a) Öz kaynaklarda artışa neden olmalı,
- b) Bu artış işletmenin asıl olağan faaliyetlerinden elde edilmeli,
- c) Brüt ekonomik fayda oluşturmalıdır.

Bir işletmenin hasılatını ifade ederken olağan faaliyetler sonucu oluşup oluşmadığına ve brüt tutar olup olmadığına bakılmalıdır.(Karabınar, 2011: 6)

Gelirin tanımına bakıldığında gelir, hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. GVK madde 2’de gelirin unsurları şu şekilde sayılmıştır.

- a) Ticari Kazançlar
- b) Zirai Kazançlar
- c) Ücretler
- d) Serbest Meslek Kazançları
- e) Gayrimenkul Sermaye İratları
- f) Menkul Sermaye İratları
- g) Diğer Kazanç ve İratlar

Bu unsurlara baktığımızda gelir, hasılat ve kazanç kavramlarından daha kapsamlıdır. TFRS Kavramsal çerçeve paragraf 4.29 da gelirin hem hasılatı hem de kazancı kapsadığı belirtilmiştir. Elde edilen her gelir hasılat değildir. Örneğin, bor madeni satan Emet Bor işletmesinin aktifinde kayıtlı olan ve ana faaliyetlerinde kullandığı bir forklifti kiralaması ya da satması sonucunda elde ettiği tutar hasılat

değil gelirdir. Ama ana faaliyet konusu forklift satmak olan bir işletmenin forklift satışı sonucunda elde ettiği tutar ise hasılattır. İşletmelerin hangi işlemlerinin gelir hangilerinin hasılat kapsamına girdiğini tespit etmesi önemlidir. Çünkü hasılat brüt tutar üzerinden gelir ise net tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

2.1.2 Hasılat Standardının Tarihçesi

Hasılat bir işletmenin büyüklüğünün, iş hacminin belirlenmesinde önemli bir kıstastır. Bu nedenle hasılatın doğru olarak tespit edilerek finansal tablo ve raporlarda gösterilmesinin önemi büyüktür.

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin büyük bir bölümü hasılat ile ilgilidir (Özyürek, 2012: 131). Hasılatın doğru olarak tespit edilmesi ve hasılatın hangi döneme ait olduğunun belirlenmesi önemli bir sorundur. Denetimlerde de karşılaşılan problemlerin başında hasılatın tespiti gelmektedir. İşletmeler kendi politikalarının belirlerken hangi durumların hasılat hangi durumların hasılat olmadığını net olarak belirlemeli ve muhasebe sistemlerini hasılat standartları ile uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir.

IASC tarafından 1981 yılında hasılat standardının ilk taslağı yayınlanmıştır. 1992 yılında taslak “Finansal Raporların Karşılaştırılabilirliği” projesinin bir parçası olarak yeniden gözden geçirilmiş ve 1 Ocak 1995 tarihinde kabul edilmiştir. 1998 yılında “IAS 39-Finansal Enstrümanlar: Tanımlama ve Ölçme” standardı ile birlikte yeniden gözden geçirilerek son hali ile 1 Ocak 2001 tarihinde yayınlanmıştır (Sönmeztürk, 2010: 48).

Hasılat standardı Türkiye de ilk olarak TMSK tarafından 1997 yılında TMS 4 -Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı adı altında yayımlanmıştır. Standartları düzenleme görevinin TMSK'ya verilmesi ile birlikte TMSK tarafından yayınlanan standartlar, TMSK tarafından standart taslağı olarak yeniden yayınlanmıştır. TMSK hasılat ile ilgili taslak standardı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirmiştir. UMS 18 Gelirin Tanımlaması” standardına paralel olarak TMS 18 Hasılat Standardı adı altında 09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe konmuştur.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

2.1.3 Hasılat Standardının Amacı ve Hedefi

Hasılat standardının amacı işletmenin hasılat kapsamına giren unsurlarının nasıl ve ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğinin gösterilmesidir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006: 175).

Standardın en önemli konusu, hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hasılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Hasılat işletmeye ekonomik faydaların akacağı kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır. Standart, işletmenin ana faaliyet konusuna giren işlemlerinden elde ettiği hasılatın doğru bir şekilde ölçülerek finansal tablo ve raporlarda gösterilmesini hedeflemektedir. Burada hasılatın kapsamına giren unsurlarla girmeyen unsurların ayrıştırılabilmesi de önemlidir.

2.1.4 Hasılat Standardının Kapsamı

Hasılat standardının kullanım alanları belirtilmiştir:

1. Esas faaliyet sonucunda elde edilen gelir ve kârlar;
 - a. Mal satışları
 - b. Hizmet sunumları
2. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen gelir ve kârlar
 - a. Faiz: Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirler.
 - b. İsim hakları: Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen gelirler.
 - c. Temettüleri: Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârları ifade etmektedir.

Ancak,

- a. Finansal kiralama sözleşmeleri (TMS 17 Kiralama İşlemleri)

- b. Öz kaynak yönetimi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler
(TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar)
- c. TFRS 4 kapsamındaki Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- d. Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması, (TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme)
- e. Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- f. Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler,(TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)
- g. Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,(TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)
- h. Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat,

TMS 18 Hasılat Standardında kapsam dışı bırakılmıştır. Yukarıda belirtilen unsurlardan elde edilen hasılatlar TMS18 - hasılat standardı için de değil, kendilerine ait standartlar çerçevesinde ele alınmalı ve buna göre değerlendirilmelidir.

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir ve birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmet sunumuyla ilgili proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu kapsamda olmayıp ‘TMS 11 inşaat Sözleşmeleri’ Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.

2.1.5 Hasılatın Ölçümü

İşletmenin faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun, doğru bir şekilde raporlanabilmesi için raporlarda yer alacak bilgilerin doğru olarak ölçülmesi gerekir.

2.1.5.1 Ölçe işleminin aşamaları

Muhasebe dilinde ölçüm, finansal raporlarda yer alan bilgilerin muhasebeye ilk girişinde kullanılan değerin belirlenmesidir. Finansal raporlar ticari işlemlerin ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda oluşur. Bu nedenle finansal tablolarda yer alacak bilgilerin doğru olarak ölçülmesi gerekir.

Ölçme süresi iki aşamalıdır (Karabınar, 2011: 9-10):

- a) Tanımlama Aşaması
- b) Ölçme Aşaması

Tanımlama Aşaması: Raporlanması düşünülen bilginin niteliği belirlenerek hangi finansal tabloda yer alacağı ve hangi hesap altında raporlanacağı belirlenir.

Ölçme Aşaması: Bu aşamada muhasebe kayıtlarına esas olacak rakam yani parasal değer belirlenir. Raporlama tarihindeki gerçek ve doğru rakamı belirlemek raporların ve tabloların işlevselliğini artırır.

Doğru ölçüm için öncelikle bir işletmede ‘gelir ve gider oluşturma esaslarının’ bilinmesi gerekir. Hasılatı belirlemede, tanıma ve ölçme aşamalarında bazı yarar ve kolaylıklar sağlar (Karabınar, 2011: 10-11).

- a) İşlem Temelli Gelir ya da Giderler
- b) Zaman Temelli Gelir ya da Giderler
- c) Karar Temelli Gelir ya da Giderler
- d) Piyasa Temelli Gelir ya da Giderler

İşlem Temelli Gelir Gider:

Bu esasa göre gelir ve giderin doğabilmesi için ilgili işlemin gerçekleşmiş olması gerekir. Genel olarak mal satışları bu gruba girer. Mal satış hasılatının ve satılan malın maliyetinin oluşması için satış işleminin yapılması gerekir. Doğru bir ölçüm için işlemin yapıldığı tarih esas alınır.

Zaman Temelli Gelir ya da Giderler:

Gelir veya giderin oluşumu zamana bağlıdır. Belli bir zaman geçmeden oluşmaz. Faiz gelir ve giderleri bu gruba örnek olarak verilebilir. Faiz gelir yada giderin oluşması belli bir zamanın geçmesine bağlıdır.

Karar Temelli Gelir ya da Giderler:

Bazı gelir ve giderlerin doğması için yetkililerin o konuda bir karar vermesi gerekir. Karar verilirse gelir ya da gider oluşur aksi takdirde oluşmaz. Amortisman giderleri karşılık giderlerini bu gruba örnek olarak verebiliriz.

Piyasa Temelli Gelir ya da Giderler:

Bazı gelir ve giderler piyasanın işleyişinden doğar. Kur farkları, hisse senedi satış karı ve zararı bu gruba örnek olarak verebiliriz.

2.1.5.2 Gerçeğe uygun değerle değerlendirme

Uluslararası finansal raporlama standartları değerlendirme ölçüsü olarak temelde gerçeğe uygun değeri esas almaktadır. TMS 18 Standardına göre hasılat ‘gerçeğe uygun değer’ ile ölçülür. Yani mal satışı, hizmet sunumu veya işletmenin varlıklarının başkalarına kullandırılmasının karşılığı (bedeli) olarak karşı taraftan alınan veya alınacak olan bedel, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir değer olup, işletmeye özgü bir değer değildir. Bugüne kadar uygulanan faturadaki tutarın hasılat olarak kaydedilmesi TMS 18 hasılat standardı açısından yanlış olmaktadır. Fatura tutarının hasılat olup olmadığına karar verirken ticari iskontoları, indirimleri ve ödeme zamanı da dikkate almak gerekir (Aksoy, 2006: 663).

Mal satışı ve hizmet sunumlarında bedel çoğu zaman nakit (peşin) biçimindedir. Bu durumda fatura tutarı hasılat olarak kaydedilir. Ancak bedel her zaman nakit olarak alınmayabilir. Nakit ve nakit benzeri girişler ertelenebilir. (vadeli satış) Bu durumda satış bedelinin gerçek değeri, vade sonunda alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olacaktır. Örneğin, 3 ay sonra alınacak 100 TL, bugünkü 100 TL'nin gerçeğe uygun değerinden daha yüksek bir tutar olacaktır. Eğer 3 ay sonra alınacak bedel vade farkıyla beraber 110 TL olacaksa, burada hasılat 110 TL değil 100 TL'nin gerçeğe uygun değeri olan 100 TL hasılat olarak kaydedilmelidir (Karabınar, 2011: 22). Hasılat Standardın ana hedefi gerçek durumun finansal tablolara yansıtılması olduğundan nakit giriş ve çıkışların ana işleminden yani satış işleminden farklı zamanlara kayması durumunda paranın zaman değeri açısından bir değer düzeltmesi yapılması gerekir. Burada paranın zaman değerinin yani ‘bugünkü değeri’ ile ‘gelecekteki değerinin’ belirlenmesi gerekir.

Bugünkü değer: Gelecekte gerçekleşmesi beklenen bir alacağın, paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan uygun bir faiz oranı kullanarak bugüne indirgenmiş halidir. Hesaplamalarda birleşik faiz mantığı kullanılmaktadır.

Gelecekteki değer: Başlangıçtaki bir miktar paranın, paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan uygun bir faiz oranı ile gelecekteki değerinin hesaplanmasıdır.

Standarda göre paranın bugünkü ve gelecekteki değerini belirlerken vade farkı veya faiz hesaplanırken ‘Bileşik Faize Göre İç İskonto Yöntemi’ kullanılacaktır.

1 TL’nin gelecekteki değeri aşağıdaki formül ile hesaplanır:

$$GD = BD(1+F)^n \quad \text{(Denklem 2.1)}$$

GD = Gelecekteki değer (Gelecekte elde edilecek para)

F= Faiz Oranı

n= Vade

Gelecekteki 1 TL’nin bugünkü değeri ise aşağıdaki formül ile hesaplanır:

$$BD = GD / (1+F)^n \quad \text{(Denklem 2.2)}$$

BD = Bugünkü değer

GD= Gelecekte elde edilecek para

F = faiz oranı

n= vade

Her iki hesaplamada önemli sorun kullanılacak faiz oranının ne olacağının belirlenmesidir. Burada çeşitli faiz oranlarından söz edilebilir:

- 1- Taraflar arasında belirlenmiş faiz oranı,
- 2- İşletmenin genelde uyguladığı faiz oranı,
- 3- TC Merkez Bankası tarafından yayınlanan gösterge faiz oranı olan adlandırılan faiz oranı,
- 4- TC Merkez Bankası Kısa Vadeli Reeskont Faiz Oranı,
- 5- Vadeli Mevduat Faiz Oranı

2.1.6 Mal Satışlarında Hasılat

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır (TMS18-pr:14):

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,

- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi işleme ilişkin koşulların incelenmesi gerekir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur.

2.1.6.1 Peşin mal satışı

Peşin mal satışında bedel, nakit veya nakit benzeri biçimindedir. Hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.

Örnek: A işletmesi B işletmesine 01.01.2014 tarihinde KDV hariç 10.000 TL'lik malı peşin olarak satmıştır.

A işletmesinin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

01.01.2014			
100 KASA		11.800	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000
	391 HESAPLANAN KDV		1.800
<i>Peşin Mal Satışı</i>			

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarına göre hasılat; 600 Yurtiçi hesabına kaydedilen tutardır.

2.1.6.2 Vadeli mal satışı

Hasılat Standardı kapsamında en önemli değişiklik veya yenilik, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının gerekli olmasından dolayı vadeli satışlarda, vadenin içinde gömülü olan vade farkının malın satış bedelinden ayırarak, 'faiz geliri' şeklinde raporlanması gereğidir. Bu durumda işletmeler vadeli satışlar için ayrı bir muhasebe kayıt sistemi geliştirmek durumunda kalacaklardır.

Düzenlemenin doğurduğu temel sorun, işlemin muhasebeleştirilmesinden çok, gerçeğe uygun değer hesaplanmasında kullanılacak faiz oranının tespit edilmesi ve faizin hesaplanmasıdır. Kullanılacak faiz oranının tespitinde, standart, öncelikle müşterinin (borçlunun) kredi değerliliğine uygun bir faiz oranını öngörmektedir. Bu durum satın alanın (müşterinin) kredi değerliliğinin öncelikle belirlenmesini gerektirmektedir. Ancak her bir müşteri için bunu yapmak zor olacaktır. Bunun yapılmadığı durumlarda kullanılacak faiz oranı o işletmenin genelde uyguladığı faiz oranı olacaktır. Eğer işletmenin zaten peşin ve kredili satışlar için fiyat farkı uygulanıyor ise böyle bir faiz oranı arayışına gerek olmayacak, vade farkı doğrudan dikkate alınacaktır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 257).

Standarta göre vade farkı veya faiz hesaplanırken ‘bileşik faiz’ (etkin faiz yöntemi) kullanılacaktır.

Vadeli değer ile peşin değer arasındaki fark hesap planında açılacak ‘382/482 Ertelenmiş Gelirler’ adlı hesapta takip edilebilir. Ancak bu tutarlar nitelik olarak kullandığımız hesap planındaki 122/322 Alacak Reeskontu ile aynı olduğu için bu hesaplarda kullanılabilir. Vade farkı tutarları zamana paralel olarak ‘Faiz Gelirleri’ hesabına aktarılır. Aynı işlem, vadeli alışlarda da için de söz konusudur. Vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı tutarları, 182/282 Ertelenmiş Giderler hesabına aktarılır. Bu hesaplar yerine bugünkü hesap planında 180/280 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler Hesapları da kullanılabilir. Bu hesaptan da Finansman Giderleri hesabına aktarılır. Vadeli satışlarda ortaya çıkan faiz gelirleri ve vadeli alışlarda ortaya çıkan faiz giderleri, gelir tablosu dipnotlarında açıklanır. Bu tutarların, gelir tablosunun, finansal gelirler ve finansal giderler bölümünde raporlaması daha uygundur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 258).

Örnek: A işletmesi B işletmesine 01.01.2014 tarihinde KDV hariç 25.000 TL’lik mal satmıştır. KDV peşin alınmıştır. Ödemelerde aylık %2 vade farkı uygulanacağı iki firma arasında karara bağlanmıştır. B işletmesi ödemeyi 3 ay sonra banka hesabına havale edecektir (KDV=%18) (Karapınar, 2011: 35-36).

Faiz oranı %2 olan 3 ay sonra elde edilecek tutar:

$$GD = BD(1+f)^n$$

$$GD = 25.000(1+0,02)^3$$

$$GD = 25.000(1,02)^3$$

$$GD = 25.000(1,06120)$$

GD = 26.530

Faiz= 1.530

01.01.2014

120 ALICILAR	26.530	
100 KASA	4.500	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		25.000
391 HESAPLANAN KDV		4.500
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.		1.530
<i>Mal Satışı</i>		

Her ayın sonunda işleyen faiz için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır:

31.01.2014

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	500	
642 FAİZ GELİRLERİ		500
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri		
<i>Ocak ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>		

28.02.2014

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	500	
642 FAİZ GELİRLERİ		500
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri		
<i>Şubat ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>		

31.03.2014

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	500	
642 FAİZ GELİRLERİ		500
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri		
<i>Mart ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>		

Müşteri 3 ay sonra ödemeyi bankaya yatırdığında;

102 BANKALAR HESABI	26.500	
120 ALICILAR HESABI		26.500
<i>Alacağın Tahsili</i>		

Vade farkı yukarıdaki örnek de Ertelenmiş Gelirler hesabına alınmıştır, istenirse Alacaklar Reeskontu ya da Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına da alınabilir. Bu kayıtlardan sonra bilanço döneminde Gelir Tablosuna 26.500 TL satış geliri değil, 25.000 TL satış geliri olarak görülecektir. Vade farkı olan 1.500 TL ise faiz gelirlerine gidecektir.

Görüldüğü gibi tekdüzene göre bilanço tarihinde (dönem sonunda) alacak senetlerine yapılan reeskont işlemin başında yapılmaktadır. Ayrıca sadece senetli alacaklara değil ticari alacaklara da reeskont uygulanmaktadır. Her ay veya dönem sonlarında toplam reeskontun ne kadar kazanıldığı hesap edilerek gelir hesaplarına aktarılacaktır.

2.1.6.3 Peşin fiyata vadeli satış

Peşin satış fiyatı üzerine vade farkı eklenerek vadeli satış yapılabildiği gibi peşin fiyata vadeli olarak da satış yapılabilmektedir. Ekonomik anlamda bir malın peşin fiyata vadeli satışı mümkün değildir. Bir mal bugünkü piyasa fiyatı ile satılabilir ve bu malın bedeli gelecekteki bir tarihte örneğin 3 ay sonra tahsil edilebilir. Malın satıldığı tarihteki para ile 3 ay sonra tahsil edildiği tarihteki parayla aynı kıymette olması mümkün değildir. Çünkü araya zaman girmiştir paranın zaman değeri vardır.

Vade farkı konulmadan yapılan vadeli satışların muhasebeleştirilmesinde vade sonunda tahsil edilecek paranın satış tarihindeki değeri (bugünkü değeri) bileşik faize göre iç iskonto yöntemi (efektif faiz yöntemi) ile hesaplanır.

Örnek-1: A işletmesi B işletmesine 01.01.2014 tarihinde KDV hariç 25.000 TL'lik mal satmıştır. KDV peşin alınmıştır. B işletmesi fatura tutarı kadar 01.04.2014 tarihli bir senet vermiştir (KDV=%18). (Karabınar, 2011: 36-37)

* İşletme normal satışlarında aylık %2 vade farkı uygulamaktadır.

İlk önce 3 ay sonra 01.04.2014 tarihinde elde edilecek olan 25.000 TL'nin satış tarihindeki değeri (bugünkü değeri) hesaplanmalıdır:

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMASI			
Ana Para	Faiz Oranı	Kazanılmış Kısım	Aylık Düşülecek Faiz
25.000	0,02		
1.Ay	24.509,80	490,20	490,20
2.Ay	24.029,22	970,78	480,58
3.Ay	23.558,06	1.441,94	471,16

Yukarıdaki tabloya göre 3 ay sonra alınacak 25.000 TL'nin bugünkü değeri 23.558,06 TL'dir.

$$\begin{aligned}
 3. \text{ AY: } BD &= 25.000 / (1+0,02)^3 & BD &= 25.000 / (1,061208) = 23.558,06 \\
 2. \text{ AY: } BD &= 25.000 / (1+0,02)^2 & BD &= 25.000 / (1,0404) = 24.029,22 \\
 1. \text{ AY: } BD &= 25.000 / (1+0,02) & BD &= 25.000 / (1,02) = 24.509,80
 \end{aligned}$$

01.01.2014			
121 ALACAK SENETLER HES.		25.000,00	
100 KASA HESABI		4.500,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			23.558,06
391 HESAPLANAN KDV			4.500,00
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.			1.441,94
<i>MalSatışı</i>			

Her ay sonunda aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır:

1. AY: 25.000,00 – 24.509,80 = 490,12

31.01.2014			
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	490,20		
642 FAİZ GELİRLERİ			490,20
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri			
<i>Ocak ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>			

2. AY: 24.509,80 – 24.029,22 = 480,58

28.02.2014			
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	480,58		
642 FAİZ GELİRLERİ			480,58
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri			
<i>Şubat ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>			

3. AY: 24.029,22 – 23.558,06 = 471,16

31.03.2014			
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	471,16		
642 FAİZ GELİRLERİ			471,16
642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri			
<i>Eylül ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>			

Bu kayıtlardan sonra bilanço döneminde Gelir Tablosuna 25.000 TL satış geliri değil, 23.558,06 TL satış geliri olarak görülecektir. Vade farkı olan 1.441,94 TL ise faiz gelirlerine gidecektir.

Örnek-2: İşletme müşterisine 01.12.2014 tarihinde 1.540 TL'si peşin, 2.000 TL'si 3 ay sonra tahsil edilmesi koşuluyla KDV dâhil 3.540 TL'lik mal satmıştır. İşletmenin bulunduğu sektörde genellikle aylık %1,5 vade farkı uygulandığı bilinmektedir (KDV %18). (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 259)

$$\begin{aligned} \text{Satış Peşin Değeri (Bugünkü Değeri)} &= 1.540 + [2.000 / (1 + 0,015)^3] \\ &= 1.540 + (2.000 / 1,045678) \\ &= 1.540 + 1.912,64 = 3.452,64 \end{aligned}$$

$$\text{Faiz} = 2.000 - 1.912,64 = 87,36$$

01.12.2014			
	100 KASA HESABI	1.540,00	
	120 ALICILAR HESABI	2.000,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		2.912,64
	391 HESAPLANAN KDV		540,00
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.		87,36
	<i>Mal Satışı</i>		

31.12.2014 de yani Bilanço tarihinde Ertelenmiş Gelirler hesabına yazılmış tutarın bir aylık kısmı 642 Faiz Gelirleri hesabına alınacaktır. Öncelikle bir aylık faiz geliri bu rakamın üçe bölünmesi ile değil, kalan vade dikkate alınarak hesaplanacaktır.

$$\text{Peşin Değer} = 2.000 / (1 + 0,015)^2 = 1.941,32$$

$$\text{İşlenmiş Faiz} = 1.941,32 - 1.912,64 = 28,68$$

31.12.2014			
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER	28,68	
	642 FAİZ GELİRLERİ		28,68
	642... Vadeli Satış Faiz Gelirleri		

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	
28,68	87,36
28,68	87,36
58,68	

Gelir tablosuna 3.000 TL satış geliri olarak değil, 2.912,64 TL satış geliri, 28,68 TL faiz geliri gidecek, bilançoda ertelenmiş gelirler 58,68 TL olarak görülecektir. Alacağın iskonto edilmiş maliyeti 1.941,32 TL olarak görülecektir. Bu uygulama ile alacaklara reeskont işlemin başında yapılmaktadır. Her ay sonunda veya bilanço dönemlerinde ne kadarının kazanıldığı belirlenerek gelir hesaplarına alınacaktır.

Örneğe göre işlemin vergisel etkileri de bulunmaktadır. Vergi yasalarınca yukarıdaki işlem senetli olmadığı için yapılan reeskont kabul edilmeyecektir. Kar/zarar hesabına gitmesi gerek tutar ile fiilen giden tutar arasındaki fark kadar matrah ilave/indirimi söz konusu olacaktır. Dönem sonunda Kâr/ Zarar hesabına Ertelenmiş Gelirler Hesabındaki kalan bakiye kadar yani 58,68 TL kadar eksik gitmiştir. Bu rakamın matraha ilave edilmesi gerekir. Bu rakam izleyen yılın matrahından indirilecektir. Bu nedenle gelecek yılın vergi konusuna girdiği için '284 Ertelenmiş Vergi Alacağı' Hesabının borcuna kayıt edilecektir ($58,68 \times 0,20 = 11,74$).

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	11,74
691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ	11,74

Ülkemizdeki yasal düzenlemeler ve alışkanlıklar bu şekilde muhasebeleşirmeyi engellemekte ve işletmeler vergi yasalarına aykırı düşmemek için TFRS uyumlu kayıt sistemini benimsememektedir. Bunun sonucu olarak borsada işlem gören işletmeler hariç diğer işletmeler vergi uygulamalarına uygun kayıt yapmaktadırlar. Bu nedenle de TFRS'ye geçiş finansal tablolar üzerinde yapılmaktadır. Buna göre yukarıdaki muhasebe kayıtları yapılmayacak, sanki

yapılmış gibi sonuç doğuracak şekilde finansal tablolar üzerinde düzeltme işlemi yapılacaktır. Düzeltme mizanın görünümü şu şekilde olacaktır:

HESAPLAR	DEFTER TUTARI	İLAVE	İNDİRİM	TFRS FİNANSAL TABLOSU
SATIŞLAR	3.000		43,68	2.912,64
FAİZ GELİRLERİ		28,68		28,68
ALACAK REESKONTU (ERTELENMİŞ GELİRLER)		58,68		58,68
ALICILAR	2.000			2.000
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		11,74		11,74

Yukarıdaki tabloya göre vade farkı olan 87,36 TL satışlardan düşürülecek, bunun 28,68 TL'si Faiz Gelirlerine eklenecek, kalan 58,68 ise bilançoda raporlanacaktır. TFRS uyumlu bilançoda alacak net tutarı ile gösterileceğinden 2.000 TL olacaktır. 58,68 TL 31.12'de indirimde girmeyeceği için ertelenmiş vergi varlığında raporlanacaktır. Buradaki tek sorun her bir satış için bunu yaparak tüm satışların hesaplanması zor olmaktadır. Ancak günümüzde muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında yapıldığından bu sisteme uygun olarak hazırlanacak muhasebe programı ile vade farkı ve ortalama bakiye rahatlıkla hesaplanabilir.

2.1.6.4 İskontolu mal satışı (indirimli mal satışı)

Hasılatın belirlenmesinde işletme tarafından uygulanan iskontolar ve miktar indirimleri de dikkate alınır.

İskontolar genel olarak katalog, kasa ve miktar iskontoları olmak üzere üçe ayrılır.

Katalog iskontosu, satış anında yapılan iskontodur. İskonto tutarı ayrı olarak gösterilebilir. Kasa iskontosu, alacakların erken tahsil edilmesi nedeniyle yapılan iskontodur. Miktar iskontosu ise belirli bir satış miktarını aşan işletmelere yapılan iskontodur. Bu iskontolar genellikle dönem sonlarında yapılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 270).

Örnek-1: A işletmesi B işletmesine 10.000 TL'lik (KDV hariç) mal satımından doğan alacağını vadesinden önce peşin olarak tahsil ettiği için % 3 iskonto uygulamıştır (KDV=%18).

01.01.2014			
100 KASA HESABI		11.446	
611 SATIŞ İSKONTOLARI		354	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			10.000
391 HESAPLANAN KDV			1.800

Ülkemizde bugüne kadar yaygın olarak uygulandığı üzere fatura üzerinde gösterilen satış iskontoları '611 Satış İskontoları' hesabının borcuna kaydedilir. Burada amaç brüt tutar üzerinden gözükten 600 yurtiçi satışlar hesabını (aynı zamanda 601 yurt dışı hesabını) düzeltmektir. TMS 18 açısından 600 yurt içi ve 601 yurtdışı satışlar hesabına yüklenen görevler değişmiştir. Bu hesabın yeni görevi artık satış hasılatını bugünkü değer üzerinden ve zamana bağlı gelirlerden (faiz geliri) arındırılmış olarak raporlamaktır. Bu nedenle bugünkü değer hesaplamasında iskonto düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden muhasebe kaydı yapılacaktır. Eğer iskonto ödemeye bağlı yapılıyorsa burada iskonto hesabını kullanmak gerekir (Karapınar, 2011: 41).

Örnek-2: A işletmesi B işletmesine 01.01.2014 tarihinde KDV dahil 59.000 TL'lik mal satmıştır. Ödemelerde aylık %2 vade farkı uygulanacağı kararlaştırılmıştır. Alıcı borcunu 2 ay sonra ödeyecektir. Fakat borcun tamamı 1.ay sonunda ödenirse %5 iskonto uygulanacaktır (KDV=%18) (Karapınar, 2011: 40).

Anapara: 50.000,00

KDV: 9.000,00

1. Ay Gelecek Değer: 50.000 (1+0,02) = 51.000 Faiz Geliri = 1.000 TL

2. Ay Gelecek değer: 50.000 (1+0,02)² = 52.020 Faiz Geliri = 2.020 TL

01.01.2014			
120 ALICILAR		61.020	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			50.000
391 HESAPLANAN KDV			9.000
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.			2.020
<i>Mal Satışı</i>			

Alicı borcunun tamamını 1 ay sonra 01.02.2014 tarihinde nakit olarak ödemesi durumunda:

$$50.000+9.000+1.000(\text{vade farkı}) - 2.500 (\text{iskonto}) = 57.500$$

01.02.2014			
100 KASA		57.500	
611 SATIŞ İSKONTOLARI		2.500	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		2.020	
120 ALICILAR HES.			61.020
642 FAİZ GELİRLERİ HES.			1.000
<i>Alacağın Tahsili</i>			

2.1.6.5 Satıştan iade işlemleri

İade işleminin yıl içinde yapılması durumunda 610 Satıştan İadeler Hesabı iade edilen kısım kadar borçlandırılır. Aynı zamanda iade edilen malın kdv'si de 191 İndirilen KDV hesabında borçlandırılır.

İade işlemine ilişkin maliyet düzeltme kaydı yapılır:

153 TİCARİ MALLAR HS. 621 SATILAN MALİM MALİYETİ	XXX	XXX
---	-----	-----

Faizli satış yapılmış ise kazanılan faizin bir kısmı iade edilen mallara ait olduğu için faizden iade edilen mallar düşen kısmın iptali gerekir.

Örnek: A işletmesi B işletmesine 01.01.2014 tarihinde KDV hariç 15.000 TL'lik mal satmıştır. Aylık %1 vade farkı uygulanacaktır. B işletmesi 01.03.2014 tarihli bir çek vermiştir. 20.02.2014 tarihinde kusurlu olması nedeniyle 2.000 TL'lik malı iade etmiştir. İade bedeli müşteri çeki ciro edilerek ödenmiştir (KDV=%18). (Karapınar, 2011: 43-44).

Ana Para: 15.000

1. Ay gelecekteki değer: $15.000,00(1+0,01)=15.150,00$ Faiz Geliri = 150,00 TL
2. Ay gelecekteki değer: $15.000,00(1+0,01)^2=15.301,50$ Faiz Geliri = 301,50 TL

01.01.2014		
101 ALINAN ÇEKLER HS. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV 382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. <i>Mal Satışı</i>	17.730,50	15.000,00 2.700,00 301,50

Ay sonunda kazanılan faizin kaydı:

31.01.2014		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ <i>Ocak ayı işleyen vade farkının gelir kaydedilmesi</i>	150,00	150,00

İade edilen mal bedelinin gelecekteki değeri:

$$2.000,00(1+0,01) = 2.020,00 \text{ TL} \quad \text{Faiz (\%1)} = 20,00$$

20.02.2014	
642 FAİZ GELİRLERİ	20,00
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	20,00
<i>Mal satışın iade nedeniyle kazanılan faizin iptali</i>	

20.02.2014	
610 SATIŞTAN İADELER	2.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	360,00
101 ALINAN ÇEKLER HES	2.360,00
<i>Mal Satışının iadesi</i>	

2.1.6.6 Takas (swap)

Mal veya hizmetlerin benzer özellikler ve değere sahip mal ve hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takas (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Bu nedenle de hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Örneğin, benzin istasyonlarının aralarındaki benzin alışverişi hasılat olarak değerlendirilmemektedir.

Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Örneğin buğday verip karşılığında un alınması hasılat oluşturan işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda da hasılat, alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşürülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Örnek: Süt ve süt ürünleri satan bir işletme ihtiyacını karşılamak için 1.250 TL değerinde benzin almış buna karşılık 850 TL değerinde süt ve 400 TL nakit vermiştir. Sütün maliyeti 450 TL'dir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006: 180).

157 DİĞER STOKLAR		1.250	
157.00 Benzin			
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		850
	100 KASA HESABI		400
<i>Takas İşlemi Kaydı</i>			
621 STMM		450	
621.01 Süt			
	153 TİCARİ MALLAR		450
	153.01 Süt		
<i>Takas İşlem Maliyeti</i>			

2.1.6.7 İşlemlerin ayrıştırılması

Genellikle her satış işlemi kendi başına, diğer benzer satış işlemlerinden ayrı olarak ele alınır. Bazen de tek bir işlemin kendi içinde ayrıştırılabilir kısımları olabilir ve bunları ayrıştırmak, her birini ayrı ayrı ele almak gerekir. Çünkü işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (Karabınar, 2011: 26).

Örnek: Televizyonun peşin fiyatı 1.200 TL'dir (KDV dâhil). Firma televizyon için 3 yıl garanti vermektedir. 3 yıllık garanti uzatımı için televizyonun satış bedeline 50 TL eklenmektedir. Bu durumda satış anında sadece televizyonun bedeli satış hasılatı olarak gösterilmelidir. Garanti hizmeti olan 50 TL ise 3 yıla bölünerek hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir.

2.1.7 Hizmet Satışlarında Hasılat

Hizmet satışlarında hasılatın tespiti, ticari mal ve mamul satışlarından daha güçtür. Bu durum hizmet satışının birden fazla dönemi kapsıyor olması ve kısmi tamamlama durumlarından kaynaklanmaktadır.

Hizmet sözleşmelerinde hizmetin başlaması ile tamamlanması aynı muhasebe döneminde gerçekleşirse sorun yoktur. Ancak hizmet sunumu birden fazla hesap dönemini kapsıyor ise, hizmet hasılatının kayda alınmasında iki yöntemle karşılaşılır (Örten, Kaval ve Karapınar,2013: 277):

Erteleme – karşılaştırma yöntemi: Hizmetin tamamen bitmesine kadar tahsilat yapılsa dahi gelir kaydının ertelenmesi, bu süre boyunca oluşan masrafların da gider yazılması yerine bilançoda aktifleştirilmesi, hizmet tamamen tamamlanınca bilançoda yer alan peşin tahsilatların (Gelecek Aylara Ait Gelirler) hizmet satış gelirlerine, aktifleştirilen giderlerin (Gelecek Aylara Ait Giderler) de satılan hizmet maliyetlerine aktarılması yöntemidir.

Kısmi tamamlama yöntemi: Her dönemde tamamlanan kısım kadar hasılatın hizmet satış gelirleri içine ve tamamlanan kısım ile ilgili maliyetinde satılan hizmet maliyetine alma yöntemidir.

Birinci yöntem gelir tablosunda raporlanan kârın kesinliği konusunda en doğru sonucu verir. Ancak, bu yöntem hizmet arzını sürdürdüğü veya tamamlandığı dönemler uzadıkça işletmenin performansının değerlendirilmesinde yetersiz kalacaktır. Bu nedenle ikinci yöntem olan kısmi tamamlama yöntemini uygulamak daha uygun olacaktır.

TMS 18 standardının da esas aldığı ve önerdiği yöntem ikinci yöntem olan kısmi tamamlama yöntemidir. TMS18.20’de hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmiştir. Yani her bilanço döneminde, gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısım gelir yazılacak ve bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetler hizmet maliyetine yazılacaktır.(Örten, Kaval ve Karapınar,2013: 278)

Standart hizmet sunumlarının hasılat olarak kayda alınabilmesi için dört koşul öngörmektedir. Bu koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekir:

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bu durumda işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir. Eğer bu dört kriter sağlanmıyorsa yani hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıldıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

- a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- b) Hizmet bedeli,
- c) Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dâhili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Hasılatın kaydı işin tamamlanma düzeyine bağlanmıştır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması 'tamamlanma yüzdesi yöntemi' olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara ve raporlara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemle göre kayıtlara alınması işletmeye bir dönemde yaptığı hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. 'TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri' Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.(Örten, Kaval ve Karapınar,2013: 278)

Örnek: Bir bilgisayar yazılım firması bir müşteri adına özel bir program üretmek üzere anlaşma yapmıştır. Programın tamamlanması için planlanan süre 2 yıldır. İşin bedeli 50.000 TL olarak belirtilmiştir. Tahsilatlar 1.yıl 20.000 TL., 2.yıl 30.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna karşılık firmanın katlandığı maliyetler ise 1.yıl 15.000 TL 2.yıl 20.000 TL dir. Buna göre standarda uygun muhasebe kayıtları şu şekilde olmalıdır: (Gökçen, Ataman ve Çakıcı,2006: 184)

1.yıl:

Tamamlanma Yüzdesi: $15.000/35.000 = \% 43$

Hasılat = $50.000 \times \%43 = 21.500$

1. İlk yıl gerçekleşen maliyet kaydı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 100 KASA HESABI	15.000	15.000
---	--------	--------

2. İlk yıl hasılat tahakkuku:

181 GELİR TAHAKKUKU 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	21.500	21.500
---	--------	--------

3. Maliyetlerin belirlenmesi:

622 SATILAN MALIN MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	15.000	15.000
--	--------	--------

4. Hasılatı tahsilatı:

100 KASA HESABI 181 GELİR TAHAKKUKU	20.000	20.000
---	--------	--------

5. Gider ve yansıtma hesabının karşılaştırılması ve kapatılması:

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	15.000	15.000
---	--------	--------

6. Gelir hesaplarının kapatılması:

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	21.500	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		21.500

7. Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması:

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	15.000	
622 SATILAN MALIN MALİYETİ		15.000

2.yıl:

Tamamlanma Yüzdesi: $20.000/35.000 = \%57$

Hasılat = $50.000 \times \%57 = 28.500$

1. İlk yıl gerçekleşen maliyet kaydı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000	
100 KASA HESABI		20.000

2. İlk yıl hasılat tahakkuku:

181 GELİR TAHAKKUKU	28.500	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		28.500

3. Maliyetlerin belirlenmesi:

622 SATILAN MALIN MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	20.000	20.000
---	--------	--------

4. Hasılatı tahsilatı:

100 KASA HESABI 181 GELİR TAHAKKUKU	30.000	30.000
--	--------	--------

5. Gider ve yansıtma hesabının karşılaştırılması ve kapatılması

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000	20.000
---	--------	--------

6. Gelir hesaplarının kapatılması

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	28.500	28.500
---	--------	--------

7. Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 622 SATILAN MALIN MALİYETİ	20.000	20.000
---	--------	--------

2 yılın toplamını yansıtan büyük defter kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

(1/1) 15.000	(1/5) 15.000
(2/1) 20.000	(2/5) 20.000
35.000	35.000

181 GELİR TAHAKKUKU

(1/2) 21.500	(1/4) 21.500
(2/2) 28.500	(2/4) 28.500
50.000	50.000

622 SATILAN MALIN MALİYETİ

(1/3) 15.000	(1/7) 15.000
(2/3) 20.000	(2/7) 20.000
35.000	35.000

100 KASA

(1/4) 20.000	(1/1) 21.500
(2/4) 30.000	(2/1) 28.500
50.000	50.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

(1/6) 21.500	(1/2) 21.500
(2/6) 28.500	(2/2) 28.500
50.000	50.000

741 YANSITMA HESABI

(1/5) 15.000	(1/4) 15.000
(2/5) 20.000	(2/4) 20.000
35.000	35.000

690 DÖNEM KAR / ZARARI

(1/7) 15.000	(1/7) 21.500
(2/7) 20.000	(2/7) 28.500
35.000	50.000

Tablo 2.1: A işletmesinin 2 yıllık gelir tablosu özet olarak aşağıdaki gibidir.

	1.yıl		2.yıl		Toplam	
Net Satışlar	21.500	%43	28.500	%57	50.000	%100
Satışların Maliyeti	15.000	%43	20.000	%57	35.000	%100
Brüt Satış k/z	6.500	%43	8.500	%57	15.000	%100

Sonuç olarak işletme bilgisayar programı üretiminden 1.yılın sonunda 6.500 TL, 2.yılın sonunda 8.500 TL olmak üzere toplam 15.000 TL hasılat elde etmiştir. Buna göre işletme sonuçları işletme faaliyetlerini tam olarak yansıtmakta olup, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ilkesine ve gerçeğe uygundur. Tahakkuk esası uygulanmasaydı sonuçlar gerçeği yansıtmayacaktı.

2.1.8 Faiz, İsim Hakkı ve Temettüler

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerinin, işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda aşağıdaki esaslara göre muhasebeleştirilir (Karabınar, 2011: 32):

- a) Faiz, ‘TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme’ Standardında belirtilen etkin faiz (bileşik faiz) yöntemine göre muhasebeleştirilir.
- b) İsim hakları (kullanım ücretleri, patent, azılım, telif hakları vs.), ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, sözleşme hükümlerinin başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir
- c) Temettüler (kâr payları); hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir hisse senedinden elde edilen temettünün, söz konusu hisse senedinin elde etme tarihinden önceki dönemlere ait kârın dağıtılmasından kaynaklanan kısmı ilgili hisse senetlerinin maliyetlerinden indirilir.

Faiz geliri tahvil, hazine bonusu gibi menkul kıymetlerde, banka mevduatlarında ve ticari - ticari olmayan alacaklarda söz konusudur. Bunlarda finansal araçların ilk iktisaplarındaki amaca göre muhasebeleştirilir. Bunları iktisaplarındaki amacı alım-satım ise faiz hesaplaması yapılmayacaktır. Dolayısıyla alım satım amaçlı menkul kıymetten elde edile gelirler faiz geliri olarak değil, menkul kıymet alım-satım kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilecektir.

Satışa hazır finansal yatırımlar ile vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler de doğan faiz, menkul kıymetin iktisabında gerçekleşen efektif faiz oranına göre hesaplanıp, tahakkuk esasına göre her hesap döneminde faiz geliri olarak kayda alınması gerekir. Efektif faiz oranı da bileşik faiz iç iskonto yöntemine göre bulunması gerekmektedir. Bu faiz oranına göre alım tarihi ile bilanço tarihi arasında işleyen güne tekabül eden faiz hesaplanacak ve menkul kıymetin değeri bu tutarda artırılacaktır (Örten, Kaval ve Karapınar,2013: 285).

Örnek-1: A işletmesi 01.01.2014 ihraç tarihli 1 yıl vadeli 150.000 TL nominal değerli kamu sektörüne ait devlet tahvilini 3 aylık işlenmiş faizi ile birlikte 01.04.2014 tarihinde 180.000 TL ye satın almıştır.

Tahvil maliyet bedeli ile kayıt edilir:

01.01.2014	
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	180.000
102 BANKALAR HESABI	180.000

Tahvil faizin itfası: Söz konu tahvil 31.12.2014 tarihinde 15.000 TL faiziyle beraber tahsil edilmiştir.

31.12.2014	
102 BANKALAR HESABI	195.000
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	180.000
642 FAİZ GELİRLERİ HES.	15.000

Örnek-2: A işletmesi ürettiği ürünün marka kullanım hakkını 01.01.2014 tarihinde KDV hariç 25.000 TL ye B işletmesine satmıştır. KDV peşin ödenmiştir. Kalan tutar 10 eşit taksitle ödenecektir.

01.01.2014			
100 KASA HESABI		4.500	
120 ALICILAR HES.		25.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		25.000
	391 HESAPLANAN KDV		4.500

Her ay sonunda tahsilat yapıldığında;

31.01.2014			
102 BANKALAR HESABI		2.500	
	120 ALICILAR HES.		2.500

TMS 18 Hasılat Standardı ile mevcut uygulama arasında isim haklarının muhasebeleştirilmesinde bir farklılık bulunmamaktadır.

Örnek-3: A işletmesi, iştiraki olan C işletmesi kar payı tutarı olan 75.000 TL'yi 01.01.2014 tarihinde A işletmesinin banka hesabına yatırmıştır.

01.01.2014			
102 BANKALAR HESABI		75.000	
	640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		75.000

Temettü gelirlerinin kayda alınmasında ülkemizde alışılmış uygulama, temettünün tahsil edildiği tarihte kayda alınması şeklindedir. Bu nedenle TFRS uygulamaları nedeniyle farklı bir uygulama gerekmemektedir (Karapınar, 2004: 184).

2.1.9 Dipnotlar

2.1.9.1 Dipnotlarda açıklanacak bilgiler

İşletme tarafından aşağıdaki hususlar finansal tabloların dip notlarında açıklanır (www.kgk.gov.tr):

- a) Hizmet sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dâhil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları,
- b) Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları ve temettülerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hasılat sınıfı tutarı,
- c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı

2.2. TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı

Globalleşmeyle birlikte işletmeler sadece kendi ülkelerinde değil diğer ülkelerde de faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde bulunmaktadır. Ekonomik gelişmişlik düzeyine bağlı olarak yabancı para ile yapılan işlemler yerli para ile yapılan işlemlere oranla daha fazla olabilmektedir.

İşletmeler;

- a) Günlük işlemlerini (alım-satım işlemleri, borçlanma gibi) yabancı para üzerinden yapabilir.
- b) Yerli para birimi ile düzenlenmiş olduğu finansal tablolarını yabancı para birimi üzerinde yeniden düzenleyebilir. (Özellikle yurt dışında kredi kullanacak veya yurt dışı kredi kurumları ile ticari ilişkide bulunmak isteyen işletmeler ise buna ihtiyaç duyar.)
- c) Yurt dışında ticari bir şirket kurmak amacıyla veya benzer nedenlerle geçici olarak para gönderilmiş veya ödünç verilmiş olabilir
- d) Yurt dışında şube veya temsilcilik açabilirler.
- e) Yurtdışındaki bir şirkete bağlı ortaklık kurabilirler. (Bu durumda gerek münferit finansal tablolarda gerekse konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın gösterimi muhasebe sorunları yaratabilir)
- f) Yurt dışındaki bir şirketin iş ortağı olabilir, iştirak edebilir.

Tüm bu durumlarda işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yerli para ile yabancı para arasındaki döviz kuru değişimlerinden kaynaklanan sorunlar çıkmaktadır.

IASB tarafından kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk çalışmalar 1977 yılında bir standart taslağının yayınlanmasıyla başlatılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 1983 yılında IAS 21 “Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” standardını 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmek üzere onaylanmıştır. Söz konusu standart, içeriğinde birçok değişiklik yapılarak 1993 yılında IAS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” başlığıyla 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır. Standart son olarak, IASB tarafından 2003 yılında revize edilerek 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Ülkemizde TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi standardıdır. Ancak bu standartlar, kanunla desteklenmediği ve dolayısıyla yaptırım gücü olmadığından tavsiye niteliğinde kalmıştır. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla tebliğler çıkarılarak güncellemeler yapılmıştır.

2.2.1 Standardın Amacı

Standardın amacı kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerde ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir. Bunlar yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemleri ve yurt dışı faaliyetleri içerir. Standart yabancı para ile yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

2.2.2 Standartın Kapsamı

Bu standart:

- a) TMS 39 Finansal Araçların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi standartlarının kapsamında yer alan türev işlemler ve bakiyeler hariç yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- b) İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde;
- c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılmaktadır.

Standart yabancı paralı kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi ve yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz. Borçlanma maliyetleri ile ilişkili olan kur farkları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı içinde ele alındığından TMS 21 içinde borçlanma maliyetleri yer almamıştır.

2.2.3 Standart İle İlgili Tanımlar

Bu Standart 'ta geçen terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir:

Kapanış kuru: Raporlama dönemi (bilanço dönemi) sonunda geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurt dışındaki işletme (Yabancı ülkedeki faaliyet): Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Temel ekonomik çevre ise işletmenin nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletmenin geçerli para birimi:

- a) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir.
- b) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- c) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir.

Geçerli (spot) kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

2.2.4 Yabancı Para İşlemlerinde İlk Muhasebeleştirme ve Dönem Sonu Değerleme

Yabancı paralı bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesi gereken bir işlemdir. İşletme günlük işlemleri olan mal alım satımlarını, borç alıp vermeyi, kullanacağı krediyi yabancı para birimi ile yapabilir. İşletme varlıklarını yabancı para birimi üzerinden satabilir ya da yabancı para birimi üzerinden duran varlık satın alabilir. Bu tür işlemlerin ilk defa kayda alınması ile dönem sonlarında (bilanço döneminde) zaman değerlendirme yapılması farklı kurallara bağlıdır.

2.2.4.1 İlk kayda alınma sırasında değerlendirme

Yabancı para birimi cinsinden bir işlem, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kayıtlara alınmaktadır. Uygulanacak kur işlem tarihinde ya da teslim tarihinde geçerli olan kurdur. Ancak uygulamada farklı kurlarla karşılaşılır. Örneğin TC Merkez Bankasının tarafından günlük olarak ilan edilen döviz alış, döviz satış kurları olabildiği gibi her bankanın veya döviz

bürolarının uyguladığı farklı kurlar olabilir. Bankalar günlük kurlarını kendileri belirlemektedir. Bu bankalara yatırılan veya çekilen paralar o bankanın uyguladığı kurlarla kayda alınabileceği gibi TC Merkez Bankasının ilan ettiği kurlarda kullanılabilir. Eğer döviz bürolarından alım-satım yapılıyorsa bu kurlar uygulanabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 331). Standarda göre döviz kurlarında önemli ölçüde dalgalanma olmuyorsa ortalama kur kullanılabilir.

Örnek: A işletmesi ihraç ettiği malını 1.000 \$ satmıştır.

(işlem tarihindeki kur: 1\$ = 1,20 TL)

İlk kayıt olduğu için işlem tarihindeki kur üzerinden muhasebeleştirilir:

100 KASA HESABI 100.02 Dolar Kasası	1.200	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HES.		1.200

İşletme dolar kasasında bulunan 1.000 \$ TL çevirmiştir: (kur:1\$ = 1,25 TL)

100 KASA HESABI 100.01 TL Kasası	1.250	
100 KASA HESABI		1.200
100.02 Dolar Kasası		50,00
646 KAMBIYO KARLARI HES.		50,00

2.2.4.2 İzleyen bilanço tarihinde değerlendirme

İlk kayda alınmadan sonraki bilanço döneminde değerlendirme, değerlemeye konu olan varlığın ya da yükümlülüğün niteliğine bağlıdır. Kur farklarının tabii tutulacağı işlemin gelir tablosunda nerede gösterileceği, eğer gelir tablosunda gösterilmeyecek ise bilançonun hangi kaleminde yer alacağı önemlidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 331).

Yabancı para birimine dayalı olan ve işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kur kullanılarak raporlama para birimine dönüştürülen kalemlerin tablolarda raporlanmasında parasal kalem ve parasal olmayan kalem diye ikiye ayrılır.

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir.

- a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir
- c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

2.2.5 Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

İşlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. Standarda göre kur farklarının muhasebeleştirilmesi standart işlemin parasal kalem olması ve parasal kalem olmaması açısından farklılık göstermektedir.

2.2.5.1 Parasal kalemlerin değerlendirilmesi

Kasa, banka, alacaklar (senetli, senetsiz), krediler, borçlar parasal kalem niteliğindedir. Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bunlarda kullanılacak olan kur, değerlendirme günündeki cari kurdur.

Aktife gelen kalemlere yani varlıklara alış kuru, yükümlülöklere ise satış kuru uygulanacaktır. Farklı kuruluş ve bankalar değerlendirme gününde farklı kurlar uygulandığından, objektifliği sağlamak için işletmeler TC Merkez Bankası'nın ilan ettiği kurları aktifleri değerlemede alış, pasifleri değerlemede satış kurunu esas alarak kullanırlar. Bilançolarını buna göre düzenlerler (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 332).

- a. Banka, kasa, verilen ödünçler, alınan ödünçler değerlemeye konu ise, kayıtlı değer ile değerlendirme sonunda bulunan değer arasındaki fark, işlemin lehine ise 646 KAMBİYO KARLARI, işletmenin aleyhine ise 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabı kullanılarak kayda alınır.
- b. Bir mal alımı için verilen ve 159 verilen sipariş avansları hesabında kayıtlı bir avans söz konusu ise avansın niteliğine göre değişir. Avans belirli bir mal alımını garanti ediyorsa yani satıcı bunu mal olarak ödemek zorunda ise değerlemeye konu olmaz. İşlem tarihindeki kur ile değerlendirilir. Kur farkı

doğmaz. Ancak bu hesap ileride alınacak mallara mahsuben verilen ve cari hesap gibi çalıştırılan bir hesapta ise parasal kalem olarak nitelendirilir ve değerlemeye konu olur. Değerleme farkları yine kambiyo kar veya zararı olarak kayda alınır.

- c. Kredi kullanımından doğan kur farkları ise 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabında kayda alınır. Aleyhte farklar bu hesaba borç, lehte farklar ise bu hesaba alacak yazılacaktır.
- d. Yurt dışındaki işletmedeki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlere (yakın bir gelecekte ödenmesi veya tahsili beklenmeyen kalemler-uzun vadeli alacaklar ya da krediler gibi) ilişkin ortaya çıkan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurt dışındaki işletmenin finansal tablolarında kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Bağlı ortaklık olması durumunda konsolide finansal tablolarda, iştirak veya iş ortaklığı olması durumunda diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak öz kaynak da raporlanır. Net yatırımın elden çıkarılması durumunda kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Örnek-1: Türkiye de faaliyet gösteren A işletmesi 10.11.2013 tarihinde yurtdışındaki bir satıcıdan 2.000 \$ mal satın almıştır. İşletme ödemeyi 10.01.2014 tarihinde yapacaktır (Vade farkı olmadığı varsayılmıştır).

10.11.2013 tarihindeki kur: 1\$ = 1,25 TL

2.000*1,25=2.500 TL

10.11.2013			
153 TİCARİ MALLAR HES.		2.500	
320 SATICILAR HESABI			2.500

31.12.2013 tarihindeki kur: 1\$=1,30 TL

2.000*1,30= 2.600 TL

2.600-2.500= 100 TL

31.12.2013			
656 KAMBİYO ZARARLARI HS.		100	
320 SATICILAR HESABI			100

Satıcılar hesabı, parasal bir kalem olmasından dolayı dönem sonunda kapanış kuru üzerinden çevrilir, kur farkı dönem kâr/zararında raporlanır.

31.12.2013 kur: 1\$ = 1,35 TL

2.000*1,35= 2.700 TL

31.12.2013			
320 SATILCILAR HS.		2.600	
656 KAMBİYO ZARARLARI HS.		100	
102 BANKALAR HESABI			2.700

Ödeme tarihinde kur düşmüş olsaydı,

09.01.2014 tarihindeki kur: 1\$ = 1,20 TL

2.000*1,20=2.400 TL

10.01.2014			
320 SATICILAR HESABI		2.600	
102 BANKALAR HESABI			2.400
646 KAMBİYO KARLARI HS.			200

TMS 21 standardında kur farklarının hangi kâr/zarar hesaplarında raporlanacağı belirtilmemiştir.

İhracata ilişkin (yurtdışı) satış hasılatı ile ödeme arasında oluşan kur farkları brüt satışlarla ilişkilendirilerek, olumlu farklar satış hasılatına ilave edilirken

olumsuz farklar satıştan indirimler olarak gösterilir. Bu yaklaşım standartlar ile mevcut muhasebe uygulamalarında uyumludur.

Örnek-2: Türkiye’de faaliyet gösteren A işletmesi yurtdışındaki F firmasına 02.09.2013 tarihinde 10.000 Euro mal satmıştır. Ödeme şekli vadeli akredittir.

İşlem tarihindeki kur: 1 euro = 2,40 TL

10.000*2,40 = 24.000 TL

02.09.2013			
120 ALICILAR HS.		24.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			24.000

İhracatta katma değer vergisi istisnası olduğu için KDV alınmamış, ihracat yevmiye kaydına 601 hesabına ihracat bedeli kadar alacak kaydedilmiştir.

F Firması mal bedelini 01.11.2013 tarihinde işletmenin banka hesabına yatırmıştır (kur: 1 euro = 2,50).

01.11.2013			
102 BANKALAR HESABI		25.000	
120 ALICILAR HS.			24.000
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI			1.000
601.01 İhracattan kur farkı gelirleri			

Tahsil tarihindeki döviz kuru, ihracat tarihindeki kurdan büyük olması durumunda muhasebe kaydı cari dönem içerisinde ise 601 hesabına alacak kaydedilir. Tahsil tarihindeki döviz kuru, ihracat tarihindeki kurdan küçük olması durumunda muhasebe kaydı cari dönem içerisinde ise 612 Diğer İndirimler hesabına borç kaydedilir.

01.11.2013 tarihinde Kur: 1 euro = 2,30 TL olsaydı,

01.11.2013		
102 BANKALAR HESABI	23.000	
612 DİĞER İNDİRİMLER	1.000	
120 ALICILAR HS.		24.000

Tahsilat cari dönemde değil bir sonraki dönemde 03.01.2014 tarihinde yapılırsa,

03.01.2014 tarihinde kur: 1 euro = 2,55 TL

03.01.2014		
102 BANKALAR HESABI	25.500	
120 ALICILAR HESABI		24.000
646 KAMBİYO KARLARI HS.		1.500

2.2.5.2 Parasal olmayan kalemlerin değerlendirilmesi

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar, öz sermaye hesapları parasal olmayan kalemler kapsamında yer alır. “TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardına göre satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan varlıklar da (kullanım ya da yatırım amaçlı yurt dışında satın alınan gayrimenkuller) parasal olmayan kalemlerdir.

Değerlemeye konu olacak maddi varlık işletme tarafından ‘maliyet bedeli’ ile değerlemeye konu ediliyorsa bilanço döneminde yani dönem sonu değerlemede kullanılacak kur işlem tarihindeki kur olacaktır. Bunların amortismanları içinde aynı kur uygulanacaktır. Dolayısıyla değerlendirme kur farkı da olmayacaktır. Eğer işletme ‘yeniden değerlendirme’ ile değerlemeyi benimsemiş ise değerlendirme sonucunda oluşan artışlar bilançoda öz kaynaklar içinde yer alan ‘Yeniden Değerleme Artışı’ hesabında raporlanacaktır. Ayrıca bunlar ‘TMS 36 Varlıklar Değer Artışı’ standardına göre değer düşüklüğü testine tabi olacaktır. Dolayısıyla bunların dönem sonunda hangi kurla değerlendirileceği ve değerlendirilmede oluşan farkların nasıl kayda alınacağı parasal varlığın

değerleme ölçüsüne bağlı olarak değişecektir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 334).

Değerleme konu olacak maddi varlık ‘cari değer’ ile değerlendiriliyor ise, değerlemede kullanılacak kur cari kur olacaktır.

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilirse, kur farkı da öz kaynaklarda muhasebeleştirilecektir. Kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse kur farkı kâr ya da zarar da muhasebeleştirilecektir.

Örnek-1: A işletmesi 01.05.2013 tarihinde 25.000 \$ tutarında makine almıştır. İşletme makine sınıfını TMS 16 maddi duran varlıklar maliyet yöntemine göre değerlemektedir.

01.05.2013 kur: 1\$ = 1,50 TL

31.12.2013 kur: 1\$ = 1,65 TL

01.05.2013	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	37.500
102 BANKALAR HS.	37.500

Makine parasal olmayan bir kalem olduğu için dönem sonunda işlem tarihindeki kura göre değerlendirilecek. Dolayısıyla da kur farkı ortaya çıkmayacaktır.

Örnek-2: A işletmesi 01.07.2012 tarihinde ABD’de yatırım amaçlı 150.000\$ bina almıştır.

01.07.2012 tarihindeki kur: 1\$ = 1,50 TL

01.07.2012	
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	225.000
102 BANKALAR HS	225.000

31.12.2012 tarihinde yani dönem sonunda bina TMS 40 göre gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmiş ve değerinin 165.000 \$ olduğu tespit edilmiştir.

31.12.2012 kur: 1\$ = 1,60 TL

165.000*1,60 = 264.000 TL

264.000-225.000=39.000 TL

01.07.2013	
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	39.000
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MENKULLERDEN GELİRLER	39.000

Yatırım amaçlı gayrimenkuller parasal olmayan bir kalem olduğu ve gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğinden, gerçeğe uygun değerın yapıldığı gün ki kur üzerinden çevrilmiştir. Aradaki kur farkı kâr/zarar hesabında raporlanmıştır.

2.2.6 Yerli Para Cinsinden (Geçerli Para Birimi) Düzenlenmiş Mali Tabloların Yabancı Para Cinsine Çevrilmesi

İşletmeler finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilirler. Özellikle yabancı kredi kurumları, kendilerinden kredi alacak olan işletmelerden finansal tablolarını isteyeceklerdir. Yurt dışından işletmeye yatırım yapmak isteyen firmalar da işletmeden finansal tablolarını isteyecektir. Bu durum finansal tabloların yabancı para birimine dönüştürme zorunluluğunu doğuracaktır.

Standart yerli para biriminde düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birimine çevrilmesinde izlenecek yöntemleri belirtmiştir.

Enflasyonist olmayan bir ülkenin para biriminin (örneğin dolar, Euro) başka bir ülkenin para birimine çevrilmesinde (örneğin TL) aşağıdaki işlemler uygulanır:

- a. Bilançonun tüm kalemleri, varlıklar, borçlar, öz kaynaklar düzenlendiği tarihteki kapanış kuru ile dönüştürülür. Karşılaştırmalı olarak verilen bir önceki döneme ait bilanço kendi döneminin dönem sonuna kuruna göre çevrilir. Örneğin ABD’de dolar bazında hazırlanmış bir mali tabloyu, Türkiye’deki ana kuruluşların mali tablolarına yansıtılırken tüm bilanço

hesapları dönem sonu kuru kullanılarak Türk Lirasına çevirmek gerekecektir.

- b. Gelir-gider kalemleri (Gelir tablosu kalemleri) işlem tarihindeki (dönem sonu) kurla çevrilir. Önemli ölçüde kur dalgalanmaları yoksa ortalama kur kullanılabilir. Karşılaştırmalı olarak verilen bir önceki döneme ait gelir tablosu kendi döneminin işlem tarihindeki kuruna göre çevrilir.
- c. Türk Lirasına dönüştürme işlemi sırasında ortaya çıkan tüm kur farkları net yatırım elden çıkarılıncaya kadar kâr veya zarara yansıtılmaz, öz sermaye içinde yer alır.
- d. Ortaya çıkan tüm kur farkları öz sermaye bölümünde ayrı bir kalemde 'Yabancı Para Çevrim Farkları' veya 'Dönüştürme Farkları' hesabında gösterilir.
- e. Nakit akım tablosunun hangi kurla dönüştürüleceği standartta belirtilmemiştir.
- f. Öz sermaye Değişim Tablosunda ortaklarla gerçekleştirilen işlemler normalde işlemin meydana geldiği günün kuru ile dönüştürülür.

Yüksek enflasyonlu bir ülkenin para biriminin (örneğin TL) enflasyonist olmayan bir ülkenin para birimine (örneğin dolar, Euro) çevrilmesinde aşağıdaki işlemler uygulanır:

- a. Bilançonun tüm kalemleri, varlıklar, borçlar, öz kaynaklar düzenlendiği tarihteki kapanış kuru (dönem sonu kuru) ile dönüştürülür.
- b. Gelir tablosu kalemleri işlem tarihindeki kurla ya da ortalama kur ile değil bilançoda kullanılan dönem sonu kurlarına göre değerlendirilir.
- c. Karşılaştırmalı tutarlar önceki yılın finansal tablolarında cari yılda kullanılan dönem sonu kurlarıyla çevrilir. Bunun nedeni önceki döneme ait rakamların cari yılın bilanço tarihindeki satın alma gücüne göre düzeltilmiş olmasıdır. Ancak enflasyonist olmayan bir para birimine çevrilecek ise önceki dönem karşılaştırma rakamlarının cari dönem rakamlarına göre dönüştürülmesi gerekmez.(Örten, Kaval ve Karapınar, 2013: 341)
- d. Nakit akım tablosu ve Öz sermaye değişim tablosu bilanço günü kuruna göre dönüştürülür. Önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı rakamlarda en son bilanço günü kuru ile dönüştürülür.

2.2.7 Kur Farkında Vergi Etkileri

Ülkemiz muhasebede vergi uygulamaları uzun yıllardır vergi mevzuatına bağlı olarak yönlendirilmiş olduğundan, halen uluslararası standartlara ve dolayısı ile TMS' ye göre bazı uygulama farklılıkları söz konusudur. Yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından TMS 21 ile mevcut vergi uygulamaları arasında önemli farklılıklar olmadığı; ancak, ortaya çıkan kur farklarının raporlanması konusunda bazı farklılıklar olduğu söylenebilir.(Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 73)

Yabancı işletmelerden doğan kazanç ve kayıplar ile işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Gelir (Kurumlar) Vergisi Standardın maddeleri uygulanır.

Bunlar;

1. TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme Standarda göre finansal araçların gerçeğe uygun değerine göre ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zarar da muhasebeleştirilen kur farkları haricindeki kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farklarının tutarı,
2. Öz kaynakların bir unsuru olarak ayrıca sınıflandırılan net kur farkları ve dönem başlarındaki ve dönem sonundaki bu tür kur farkları tutarlarının mutabakatı,
3. Finansal raporlarda kullanılan para biriminden farklı olduğunda geçerli para biriminin ne oluşu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığını açıklar
4. Raporlayan işletmelerin ya da yabancı ülkelerdeki önemli bir faaliyet geçerli para birimi değiştiğinde bu durum ve değişim nedeni açıklanmalıdır.
5. İşletme finansal tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunuyorsa finansal tabloların oluşturulmasında uluslararası muhasebe standartlarına uyulmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT STANDARDI İLE TMS 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİSİ STANDARDININ EMET BOR İŞLETMESİ UYGULAMASI

3.1 Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü

Anadolu'nun madencilik potansiyelinin ortaya konulmasına ve işletilmesine yönelik çalışmaların tarih öncesi çağlardan günümüze kadar verilen uğraşın izlerini yurdun her köşesinde görmek mümkün olmaktadır. Türkiye'de madencilığe yönelik bulgular M.Ö. 7000 yıllarına kadar uzanmaktadır. Doğu Anadolu'dan çıkartılan obsidiyenlerin cilalı taş devrinde takas yoluyla civar kavimlere satışı da dikkate alınır ise dünya madenciliğinde Anadolu medeniyetlerinin önemi çok daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. (www.etimaden.gov.tr)

1920'lerin ilk yıllarında, Büyük Önder Atatürk ve yakın arkadaşları, Atatürk'ün 'beşbin yıllık Türk vatanı' dediği Anadolu'nun yeraltı madenleri önde olmak üzere bütün varlıklarını ve kaynaklarını yerli ve yabancı sömürücülerin ellerinden kurtararak Türk milletine yararlı bir biçimde işletmek azmiyle harekete geçmişlerdir. Mustafa Kemal Atatürk'ün direktifi ile "ülkemizin yeraltı kaynaklarını işletmek ve değerlendirmek üzere, sanayimizin ihtiyacı olan madenleri, endüstriyel hammaddeleri, enerjiyi üretmek ve her nevi banka muamelelerini yapmak" görevi verilen Etibank, 14.06.1935 tarihinde 2805 sayılı Kanunla kurulmuştur. 1998 yılının başında yeniden yapılandırılarak Eti Holding A.Ş., Ocak 2004 yılında tekrar yeniden yapılandırılarak Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü adını almıştır.

Mustafa Kemal Atatürk'ün 'bir milletin tealisi yer altı zenginliklerinin değerlendirilmesine bağlıdır' sözünün ışığında yıllardır faaliyetlerini sürdürmektedir.

3.1.1 Tarihçe

1934 Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk maden yatırımlarından Keçiborlu/ Isparta Kükürt İşletmesi kuruldu.

1935 2805 sayılı kanun ile Etibank kuruldu.

1939 Ergani/Elazığ Bakır İşletmesi ve Guleman/Elazığ Krom İşletmesi kuruldu.

1955 Demir madenciliği ve demir-çelik üretimi TDÇİ'ne devredildi.

1957 Kömür madenciliği TKİ'ne devredildi. Üçköprü/Muğla Krom İşletmesi ve Antalya Elektrometalurji İşletmesi kuruldu

1958 Emet/Kütahya Kolemanit İşletmesi kuruldu.

1959 Küre/Kastamonu Bakır İşletmesi kuruldu.

1960 Halıköy/İzmir Civa İşletmesi kuruldu.

1964 Bandırma/Balıkesir Boraks İşletmesi kuruldu.

1983 Türk madencilik sektörünün yabancı sermaye iştirakli ilk ve en büyük şirketi olan ve Etibank'ın %45 pay ile ortak olduğu Çayeli Bakır İşletmeleri A.Ş./Rize Bakanlar Kurulu Kararı ile kuruldu.

1984 Batı Avrupa piyasasına yönelik pazarlama şirketi Etimine SA/Lüksemburg kuruldu.

1993 KBİ A.Ş., Çinkur A.Ş. ve Etibank Bankacılık A.O. Etibank bünyesinden ayrılarak Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığına devredildi.

1994 Ergani Bakır, Keçiborlu Kükürt, Halıköy Civa, Mazıdağı Fosfat İşletmeleri kapatıldı.

1997 Bandırma I. Sodyum Perborat Monohidrat Tesisinin İşletmeye alındı.

1998 Etibank Yeniden Yapılanma Çerçevesinde 26.01.1998 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile Etibank Genel Müdürlüğü'nün unvanı, ETİ HOLDİNG A.Ş. olarak değiştirildi. Kuruluş bir holding yapısı içinde 7 bağlı ortaklık (Eti Bor A.Ş., Eti Alüminyum A.Ş., Eti Krom A.Ş., Eti Bakır A.Ş., Eti Gümüş A.Ş., Eti Elektrometalurji A.Ş., Eti Pazarlama ve Dış Tic. A.Ş.) şeklinde yeniden teşkilatlandırıldı.

2000 Bağlı ortaklıklardan Eti Bakır A.Ş, Eti Krom A.Ş, Eti Elektrometalurji A.Ş. ve Eti Gümüş AŞ Özelleştirme İdaresine devredilerek, teşekkülün bağlı ortaklığından çıkarıldı.

2000 Bandırma II. Sodyum Perborat Monohidrat Tesisinin İşletmeye alındı.

2001 Yüksek Planlama Kurulunun 26.04.2001 tarih ve 2001/T-9 sayılı kararı ile bağlı ortaklarımızdan Eti Pazarlama ve Dış Ticaret A.Ş.'nin bağlı ortaklık statüsü kaldırılarak Eti Holding A.Ş. Genel Müdürlüğü'ne devredildi.

2003 Bağlı ortaklarımızdan, Eti Alüminyum A.Ş. ve İştiraklerimizden, Çayeli Bakır İşletmeleri'ndeki hisselerimiz Özelleştirme İdaresine devredildi.

2004 Eti Holding A.Ş., tekrar yeniden yapılandırma çerçevesinde Ocak 2004 ayında 09.01.2004 tarih ve 2004 / 6731 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü olarak değiştirildi. Bu Karara göre Eti Bor A.Ş.'nin bağlı ortaklık ve Genel Müdürlük statüsü kaldırılarak; Bandırma Bor ve Asit Fabrikaları İşletme Müdürlüğü, Bigadiç Bor işletme Müdürlüğü, Emet Bor İşletme Müdürlüğü, Kırka Bor İşletme Müdürlüğü ve Kestelek Bor İşletme Müdürlüğü olarak yeniden düzenlendi.

2004 Bandırma Yeni Sülfürik Asit Tesisinin İşletmeye alındı.

2010 Haziran 2010 tarih 358/8 YK Kararı ile Kestelek Bor İşletme Müdürlüğü yeniden yapılanma kapsamında Kestelek Açık İşletme ve Konsantratör Birimi olarak Bigadiç Bor İşletme Müdürlüğüne bağlandı.

2011 Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğünün iştiraki olan Hidrojen Peroksit 21.02.2011 tarih 2011/14 Sayılı ÖYK Kararı ile özelleştirme kapsam ve programına alındı.

Dünya bor rezervinin % 72'sine sahip olan ülkemiz, bor mineralinin dünyadaki en büyük ihracatçısıdır. Bugün için Eti Maden İşletmeleri 200 milyon TL sermayesi ile başta bor mineral ve türevleri üreten Türk Madenciliğinin lokomotif öncü kuruluşudur. Eti Maden İşletmeleri, ana faaliyet alanı olan bor sektöründe ülkemiz ekonomisine yaptığı katkının daha üst seviyelere çıkarılması ve ayrıca uhdesinde bulunan trona ve nadir toprak elementleri yataklarının ülkemiz ekonomisine kazandırılması için gayret sarf etmektedir.

3.1.2 Hukuki Statü

Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlı bir iktisadi devlet teşekkülüdür. Teşekkül; 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu Ana Statü hükümleri saklı kalmak üzere özerk hukuk hükümlerine tabidir.

Teşekkülün merkezi Ankara'dadır. Merkezin yeri Yüksek Planlama Kurulu kararı ile değiştirilebilir. Teşekkülün sermayesi tamamı devlete aittir. Sermaye ilgili Bakanlığın (Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı) teklifi üzerine Yüksek Planlama Kurulu kararı ile değiştirilebilir.

3.1.3 Faaliyet Alanı ve Görevleri

- a) Devletin genel maden politikası çerçevesinde ülkenin her türlü maden ve endüstriyel hammadde kaynaklarını en iyi şekilde değerlendirmek,
- b) Madenler kanununun 49.ve 50.maddeleri gereğince; yurt içi ve yurt dışında bor tuzları, uranyum ve toryum madenlerini aramak, fizibilite ve projeler yapmak, yaptırmak, işlemek veya işletmek
- c) Taş ocağı ruhsatı almak, kullanmak, kiralamak, kiraya vermek ve gereğinde devretmek
- d) Üretim gereği ortaya çıkan enerjiden veya bor tuzları, uranyum ve toryum madenlerine ait ruhsat sahalarında bulunan kömür dâhil çeşitli enerji kaynaklarından kendi tüketimi için enerji üretmek, ettirmek ve ihtiyaç fazlası elektrik enerjisini ilgili mevzuat çerçevesinde satmak veya değerlendirmek
- e) Faaliyetleriyle ilgili olarak ticaret, ithalat, ihracat, yükleme, boşaltma ve nakliye işleri yapmak

3.1.4 Vizyonu

Geleneksel bor ürünleri piyasasında istikrarlı büyümesini sürdüren, ayrıcalık yaratacak yeni bor ürünlerinin geliştirilmesinde öncü rolü üstlenen ve ülkemizi dünya bor sektörünün bilgi ve teknoloji havzası haline getirerek bor kaynaklarından maksimum katma değer yaratan kuruluş olmak.

3.1.5 Misyonu

Bor zenginliğimizi sürdürülebilir kalkınma modeli çerçevesinde değerlendirip, bor ürünlerine dönüştürerek tüm insanlığın hizmetine sunmak ve ülke refahına katkıda bulunmaktır.

3.1.6 İlkeleri

İlkemiz 'sadece üretmek' yerine 'satılabilir, kaliteli ve katma değeri yüksek ürün üretmektir

Güvenilirlik: Müşteriler nezdinde ticari etik kurallarına uygun davranış sergilemek.

Müşteri Odaklılık: Müşteri beklentilerine uygun, kaliteli ve esnek ürün tedariki sağlamak

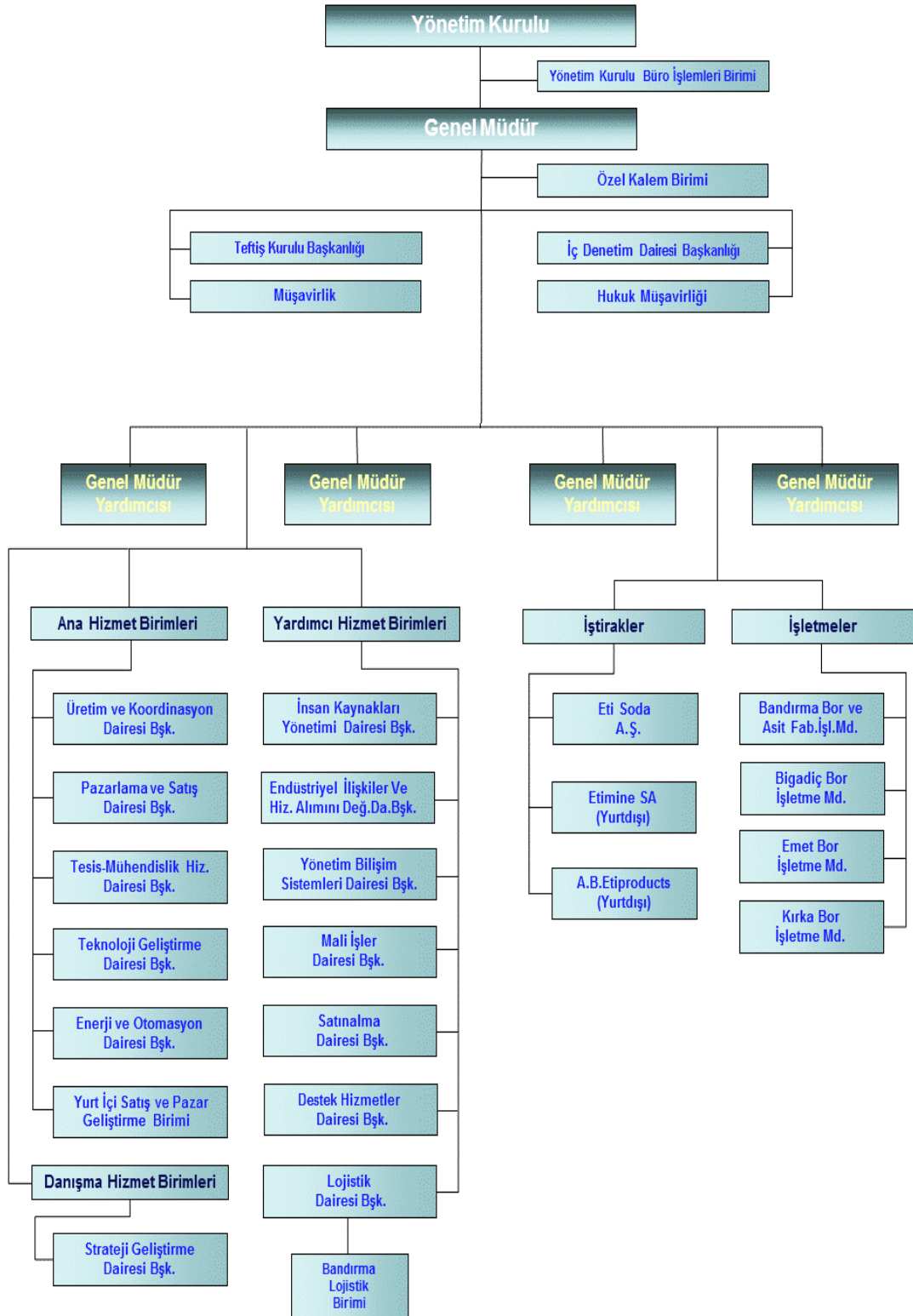
Takım Ruhu: Kurumsal sinerjiyi harekete geçirici iş yapma kültürüne sahip olmak.

Adaptasyon: Küreselleşme ve hızlı değişim nedeniyle çevresel ve teknolojik yeniliklere zamanında uyum sağlamak.

Cesaret: Bor zenginliğimizi ekonomiye kazandırıcı yeniliklere ve gelişime açık olmak

Sosyal Sorumluluk: Yerel halka ve çevreye duyarlı faaliyetlerde bulunmak

3.1.7 Organizasyon Şeması



Şekil 3.1: Organizasyon şeması.

3.1.8 Ürünleri

Eti Maden tarafından üretilerek satışı sunulan bor ürünleri, konsantre bor ürünleri, bor kimyasalları ve bor kimyasalları eşdeğeri ürünleri olarak gruplandırılmaktadır. Eti Maden'in toplam bor satışlarının yaklaşık %80'i bor kimyasalları ve eşdeğeri ürünlerden oluşurken geri kalan yaklaşık %20'si de konsantre bor ürünlerden oluşmaktadır. Borun saf elementi ilk kez 1808 yılında Fransız kimyager J.L. Gay-Lussac ve Baron L.J. Thenard ile İngiliz kimyager H.Davy tarafından elde edilmiştir.

Bor Kimyasalları:

- a) Bor Oksit
- b) Boraks Dekahidrat
- c) Boraks Pentahidrat
- d) Borik Asit
- e) Susuz Boraks

Bor Mineralleri:

- a) Tinkal
- b) Kolemanit
- c) Uleksit

Diğer ürünler:

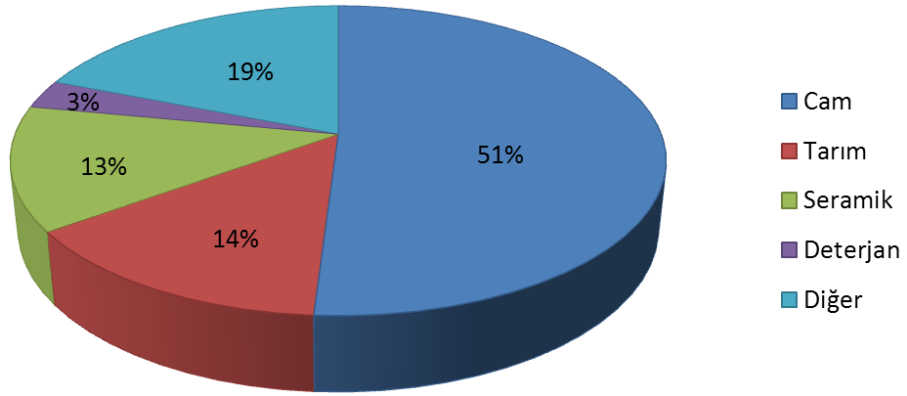
- a) Doğal Zeolit
- b) Pirit Külü
- c) Sülfürik Asit
- d) Deterjan (Etimatik)

Bor mineralleri, bünyelerinde değişik oranda Bor oksit içeren minerallerdir. Dünyada yaklaşık 230'dan fazla bor minareli mevcut olmasına rağmen ticari öneme sahip olanları tinkal, kolemanit, kernit ve ulkesittir.

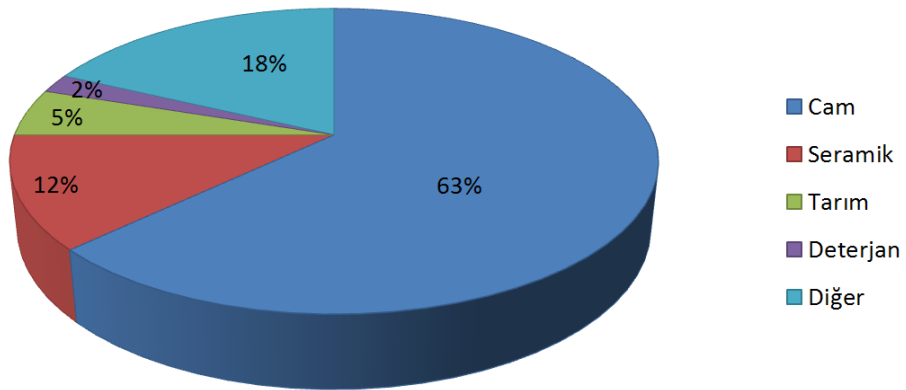
Ülkemizde bor madenleri Eti Maden İşletmelerince Emet, Bigadiç, Kestelek ve Kırka 'da bulunan ocaklarda çıkarıldıktan ve gerektiğinde buralarda bulunan konsantre tesislerinde kırma ve öğütme işlemleri ile konsantre haline getirildikten sonra Kırka, Emet ve Bandırma'da bulunan tesislerde işlenerek 'bor kimyasalları'; Bigadiç'te bulunan öğütme ünitelerinde öğütülerek de 'bor kimyasalları eşdeğeri (öğütülmüş) ürünler' olarak pazara sunulmaya hazır hale getirilmektedir.

Bor Ürünlerinin Kullanım Alanları:

- a) Cam Sanayii
- b) Seramik Sanayii
- c) Sabun ve Deterjan Sanayii
- d) Tarım Sektörü
- e) Yangın Önleyici Maddeler
- f) İlaç ve Kozmetik Sanayii
- g) İnşaat – Çimento Sektörü
- h) Nükleer Enerji ve Enerji Sektörü
- i) Tekstil Sektörü
- j) İletişim Araçları
- k) Uzay Sanayi



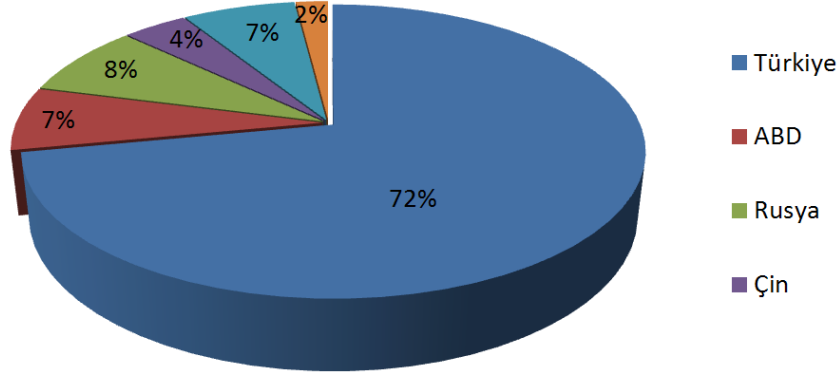
Şekil 3.2: Bor tüketiminin nihai kullanım alanlarına göre dağılımı – 2013 (www.etimaden.gov.tr).



Şekil 3.3: Eti maden bor satışlarının sektörel dağılımı – 2013 (Miktar Ton Bazında) (www.etimaden.gov.tr).

Dünyada Bor Üreticileri:

Dünyadaki önemli bor yatakları Türkiye, ABD ve Rusya'da yer almaktadır. Dünya toplam bor rezervi sıralamasında Türkiye %72'lik pay ile ilk sıradadır. Dünyadaki en önemli bor üreticileri; Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü (Türkiye) ve Rio Tinto (ABD)'dur. Bu iki kuruluş dünya bor üretiminin yaklaşık %70'ini gerçekleştirmektedir.



Şekil 3.4: Dünyada bor üreticileri.

3.1.9 İşletmeleri ve İştirakleri

İşletmeler:

1. Bandırma Bor ve Asit Fabrikaları İşletmesi
2. Bigadiç Bor İşletmesi
3. Kırka Bor İşletmesi
4. Emet Bor İşletmesi

İştirakler:

1. Eti Soda A.Ş
2. Etimine A.Ş
3. A.B.Etiproducts A.Ş

3.1.9.1 Bandırma bor ve asit fabrikaları işletmesi

Bandırma bor ve asit fabrika sahasının genel görünümü şekil 3.5’de gösterilmiştir.



Şekil 3.5: Bandırma bor ve asit fabrikaları (www.etimaden.gov.tr).

Boraks, Asit borik, Sodyum Perborat Fabrikaları ve Yardımcı Üniteleri Bandırma Balıkesir yolu üzerinde ilçe merkezine 4 km. mesafede 677.750 m²’lik bir alanda bulunmaktadır. Sülfürik asit Fabrikası Bandırma-Erdek karayolu üzerinde şehir merkezine 6 km mesafede ve yardımcı üniteleriyle birlikte 247.350 m²’lik bir alanda kurulmuştur.

Bor Madenlerini ve Bor Rafinasyon Tesislerini işletmek amacıyla, Etibank tarafından Bandırma’da 20.000 ton/yıl kapasiteli Boraks ve 6.000 ton/yıl kapasiteli Borik Asit tesislerinin şantiye faaliyetlerine 1964 yılında başlanmış, 1967 yılında üretime geçmiştir. İşletme 1972 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri kanunundaki şartları kazandığından Yönetim Kurulunun 3090/9 sayılı kararıyla Müessese haline dönüşmüştür. 1972 yılında 120.000 ton/yıl kapasiteli Sülfürik Asit, 1975 yılında 20.000 ton/yıl kapasiteli Sodyum Perborat Fabrikası devreye alınmıştır.

Diğer bor işletmelerine ait cevherlerin ihracatının gerçekleştirildiği Bandırma Liman Depolama ve Yükleme tesisi 1983 yılından beri faaliyetlerine devam etmektedir. 01.01.1984 tarihinde ‘Bor Bileşikleri’ ve ‘Hidrojen Peroksit’ Tesis Müdürlükleri Müessese bünyesine alınmış ‘Marmara Mermer Tesis işletme Müdürlüğü’ de bağlı işletme haline getirilmiştir. Mermer Tesis İşletmesi 1989 yılında kapatılmıştır. 18.03.1993 tarihinde ise redevansla işletilmek üzere yerli bir firmaya yer teslimi yapılmış olup, halen redevansla üretim faaliyetleri sürdürülmektedir.

21.01.2004 tarih ve 25353 sayılı resmi gazetede yayımlanan 09.01.2004 tarih ve 2004/6731 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ve 233 sayılı KHK ile 399 sayılı kanun

hükümlerine göre Teşekkülümüzün ‘Eti maden işletmeleri Genel Müdürlüğü’ adıyla yeniden teşkilatlandırılması yürürlüğe girmiştir. Bandırma işletme müdürlüğümüz bu kanun hükmünde kararnameye göre ‘Eti maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü’ne bağlanmıştır.

Ürünleri:

- a) Boraks Dekahidrat
- b) Boraks Pentahidrat
- c) Borik Asit
- d) Bor Oksit
- e) Sodyum Perborat Tetrahidrat
- f) Sodyum Perborat Monohidrat
- g) Sülfürik Asit
- h) Pirit Külü (Toz)

3.1.9.2 Bigadiç bor işletme müdürlüğü

Bigadiç – Tülü açık işletmesinin saha görünümü şekil 3.6’da gösterilmiştir.



Şekil 3.6: Bigadiç Bor İşletme Müdürlüğü (www.etimaden.gov.tr).

İşletme Müdürlüğü, Bigadiç ilçesinin 12 km Kuzeydoğusunda Osmanca Köyü hudutları içinde kurulmuştur. Osmanca Köyü İşletmemizden 2 km. uzaklıkta olan Maden Sahalarımız içinde kalan İskele Beldesi’ne bağlıdır. İşyerlerimizin İşletmeye olan uzaklıkları 1-5 km arasında değişmektedir.

Bigadiç’in nüfusu 15.000 üzerinde olup, burada bulunan Sosyal Siteden Memur ve işçi personellerimiz faydalanabilmektedir. İlçenin Balıkesir’e uzaklığı 36 km, İzmir ve Bursa’ya uzaklığı ise 180 km.dir.

Bigadiç yöresindeki Borat yataklarının bulunuşu, 1950 yılında Muharrem GİRGİN isimli amatör madencinin Çamköy yakınlarından aldığı numunelerin, Dr. H. YAKAL tarafından Kolemanit olduğunun tespiti ile olmuştur.

Özel Sektör tarafından işletilmekte olan maden ocakları, Fransız şirketinin saha sınır anlaşmazlığının büyümesinden dolayı Bakanlar Kurulu Kararı ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının 13/02/1976 tarihli yazılarıyla, bugünkü Tülü Açık İşletmesinin bulunduğu sahanın Etibank'a devredilmesi ile Etibank bu bölgedeki Madencilik faaliyetlerine başlamıştır.1982 yılında işletme müdürlüğü,1984 yılında Etibank Genel Müdürlüğü'ne bağlı işletme müdürlüğü,1998 yılında Eti Bor A.Ş Genel Müdürlüğü'ne bağlı işletme müdürlüğü olmuştur. 2004 yılında yeniden yapılandırılmayla 'Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı işletme Müdürlüğü olmuştur.

Bigadiç İşletme Müdürlüğüne ait Tülü, Acep Açık ve Simav olmak üzere 3 adet açık ocakta kolemanit - üleksit cevherleri çıkarılmakta, kırma-öğütme ve konsantratör tesislerinde işlenmektedir. Satışlarının % 98'i ihraç edilmektedir.

Ürünleri:

- a. Konsantre Bigadiç Kolemanit
 1. 3-125 mm Kolemanit Konsantresi
 2. 25-125 mm Kolemanit Konsantresi
 3. 3-25 mm Kolemanit Konsantresi
 4. 0,2-3 mm Kolemanit Konsantresi
- b. Konsantre Bigadiç Uleksit
 1. 3-125 mm Uleksit Konsantresi
 2. 0,2-3 mm Uleksit Konsantresi
- c. Öğütülmüş Bigadiç Kolemanit
- d. Öğütülmüş Bigadiç Uleksit

3.1.9.3 Kırka bor işletme müdürlüğü

Kırka Bor işletmesi fabrika sahasının genel görünümü şekil 3.7'de gösterilmiştir.



Şekil 3.7: Kırka bor işletme müdürlüğü (www.etimaden.gov.tr).

Eskişehir ilinin 70km. güneyindeki Kırka bucağının 4.5km. batısında kurulmuştur. Eskişehir'in Seyitgazi ilçesine bağlı Kırka beldesinde yer alan Kırka Bor İşletmesi, 1970 yılında kurulmuştur.

İşletmenin kuruluş gayesi ülkemizin yeraltı zenginlikleri içerisinde önemli bir yeri olan Bor cevherini aramak, işletmek, zenginleştirmek ve gerektiğinde bunlardan kimyasal işlemlerle Bor bileşiklerini üretmektir.

Dünyanın en büyük boraks yatağı ve rezervinin önemli bir bölümünü oluşturan Kırka-Sarıkaya Boraks yatağı; 1950-1960 yılları arasında yapılan aramalar neticesinde bulunmuştur. 1968 yılında MTA tarafından yapılan arama sondajlarında kırka boraks cevherinin Kaliforniya'da bulunan Tinkal-Razorişt-Kernit cevherinin bir benzeri olduğu saptanmıştır. Bu zengin yatakları işletmek üzere, gerekli proje çalışmalarına 1969 yılında başlanmıştır.

1970 yılında Şantiye teşkilatı ile başlayan kuruluş 1972 yılında konsantratör'ün temelini atılması ile tesis statüsüne kavuşmuş, konsantratörün devreye alınması ile 1975 yılında işletme statüsünde faaliyet göstermeye başlamıştır. İşletme Müdürlüğü 01.04.1979 tarihinden itibaren Kırka Boraks İşletmesi Müessesesi Müdürlüğüne, yeni yapılanma neticesinde de 01.05.1998 tarihinden itibaren İşletme Müdürlüğü haline dönüştürülmüştür. 31.01.2004 tarihi itibarıyla Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı Kırka Bor İşletme Müdürlüğü olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Şu anda çalışan 4 tesiste Boraks Pentahidrat üretimi yapılmaktadır. V. Bor Türevleri Tesisinin de yapımı devam etmekte olup 2014 yılı içinde devreye alınacaktır. Ayrıca 2014 yılı içinde Kalsine Tinkal ve Borlu Deterjan üretimine de başlanacaktır

Ürünleri:

1. Konsantre Tinkal
2. Etibor-48 (Boraks Pentahidrat)
3. tibor-68 (Susuz Boraks)
4. Kalsine Tinkal (Sıkıştırılmış)
5. Borlu Deterjan

3.1.9.4 Emet bor işletme müdürlüğü

Emet Bor işletmesi fabrika sahasının genel görünümü şekil 3.8’de gösterilmektedir.



Şekil 3.8: Emet bor işletme müdürlüğü (www.etimaden.gov.tr).

İşletme Müdürlüğü, Kütahya ilinin 100 km güneybatısında Emet ilçesinde kurulmuştur. Maden sahaları; güneyde Hisarcık’a 4 km mesafedeki Hamamköy ile kuzeyde Emet’e 3,5 km mesafedeki Espey bölgesini içine almaktadır.

Türkiye bor mineralleri rezervinin önemli bir bölümünü oluşturan Kütahya-Emet yatağı 1956 yılında MTA jeologu Dr.Gawlik tarafından bulunmuştur. 1958 yılında bölgedeki bor tuzu sahaları MTA tarafından Etibank’a devredilmiştir.

1958 yılında Etibank-Emet Kolemanit Maden İşletmesi Şantiye Şefliği olarak kurulmuş ve daha sonra 24.02.1962 tarihinde Müessese haline getirilmiştir. 1995 yılında Müesseseye; Antalya Elektrometalurji Sanayii İşletme Müdürlüğü (Antalya) 100.yıl Gümüş Madeni İşletme Müdürlüğü (Kütahya), Keçiborlu Maden Müdürlüğü (Isparta) ve Kuzeybatı Anadolu Krom Maden Müdürlüğü (Bursa) bağlanmıştır.

01.05.1998 tarihinden itibaren yeniden yapılanma gereği İşletme haline dönüştürülmüştür. İşletme Müdürlüğü, 31.01.2004 tarihi itibariyle Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü’ne bağlı Emet Bor İşletme Müdürlüğü olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

İşletme Müdürlüğünde halen Hisarcık ve Espey olmak üzere 2 adet açık ocakta kolemanit cevherleri çıkartılmakta, kırma-öğütme ve konsantratör tesislerinde işlenmektedir. Borik Asit Fabrikasında da Borik Asit üretimi yapılmaktadır. Üretim için gerekli olan Sülfürik Asit Bandırma Bor ve Asit Fabrikaları İşletme Müdürlüğünden temin edilmektedir. Üretilen Borik Asit’in %90-95’lik kısmı yurtdışına, geri kalan kısmı yurt içi piyasalarına satılmaktadır.

Ürünleri:

- a) Hisarcık Kolemanit
- b) Espey Kolemanit
- c) Borik Asit

3.1.10 Emet Bor İşletmesinde Üretim – Maliyet Akım Süreci

- a) Emet Bor İşletmesinde Hisarcık ve Espey olmak üzere iki adet açık ocak bulunmaktadır.
- b) Açık ocaklarda müteahhit firma tarafından yapılan dekapaj işleminden sonra topraktan çıkarılan tüvenan cevher, ağır iş kamyonları ile ocakların bulunduğu yerdeki konsantratörlere taşınmaktadır.
- c) Hisarcık ve Espey konsantratörlerine gelen tüvenan kırma-eleme-yıkama ve sınıflandırma aşamalarından geçirilmektedir.
- d) Konsantratörde yapılan yıkama işlemi sonucunda ürün üzerindeki toprak, kil ve kalkerden gibi ayrıştırılır.
- e) Kırma, eleme ve yıkama işlemlerinden sonra Hisarcık konsantratöründen (çap boyutlarına göre) Hisarcık 25-100, Hisarcık 3-25, Hisarcık 0,2-3 ve düşük tenörlü 3-25 kolemanit cevheri elde edilmektedir. Espey konsantratöründe ise espey 25-100, Espey 3-25, espey 0-3, Espey arsenikli 25-100, espey arsenikli 3-25 ve espey arsenikli 0,2-3 kolemanit cevherleri elde edilmektedir.
- f) Hisarcık konsantratöründe düşük tenörlü kolemanit hariç diğerleri buradaki stok sahasına nakledilerek satışa hazır hale getirilir. Espey'den elde edilen cevherlerde arsenik oranı yüksek olduğunda satışa konu olmamaktadır.
- g) Konsantratörden yurtiçi satışları fabrikadan teslim yöntemiyle yapılmaktadır. İzmir ve İstanbul'dan alım yapacak firmalar için kolemanitler konsantratörlerden kamyonla İzmir, İstanbul ve Tavşanlıya taşınmaktadır ya da özellikle yurtdışı satışlar için kamyonla emirler stok sahasına taşıyıp buradan vagonlarla İstanbul, İzmir ve Bandırma limanlarına taşınmaktadır.

- h) Satışa konu olmayan kolemanitler kamyonlarla borik asit fabrikası cevher stoğuna taşınmaktadır.(Hisarcık konsantratöründen fabrika 20 km, Espey'den ise 6 km'dir)
- i) Fabrikaya gelen cevhere sülfürik asit ile reaksiyona girmektedir. Buradan sırayla kırma, öğütme aşamalarından geçilmektedir. (öğütülmüş cevher satışa konu olmaktadır) Bu aşamalar sonucunda borik asit (kristal ve toz) elde edilir.
- j) Üretilen borik asit kurutulurak paketlenir. BAF stoklama da stoklanır.
- k) BAF Stoklamadan yurt içine ve yurt dışına satış yapılmaktadır. İzmir ve İstanbul'dan alım yapacak firmalar için kolemanitler konsantratörlerden kamyonla İzmir, İstanbul ve tavşanlıya taşınmaktadır ya da özellikle yurtdışı satışlar için kamyonla emirler stok sahasına taşıyıp buradan vagonlarla İstanbul, İzmir ve bandırma limanlarına taşınmaktadır

3.1.11 Hasılatın Belirlenmesi Süreci

İşletmeler, verimli çalışabilmek için önemli miktarda bilginin eşgüdümünü sağlamak durumundadır. Ayrıca üretim, muhasebe ve finans, personel yönetimi, satış ve pazarlama olsun, bir işletme içindeki her bölüm nerede, ne zaman, ne yapması gerektiğini bilmelidir. Bu nedenle kurumda ERP (Enterprise Resource Planning - Kurumsal Kaynak Planlaması) sistemi kullanılmaktadır. B sistemde kurumdaki tüm stok işlemleri, cari işlemler, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi, üretim iş akışları, üretim planlaması gibi tüm işlemler için bilgi giriş ve çıkışları yapılmaktadır. ERP sistemine her kullanıcı kendi bulunduğu konumuna göre bilgi girer ve/veya okur. Evraklar ise EBYAS (Elektronik Belge Yönetim ve Arşiv Sistemi) ortamında elektronik olarak imzalanarak ilgililere gönderilmekte ve arşivlenmektedir.

Talep Oluşturma:

- a) Müşteriler satın almak istedikleri ürüne ilişkin elektronik ortamda bir talep formu doldurarak talep oluştururlar.
- b) Doldurulan talep formuna göre yurt içi satışlarda 20 ton altında alım yapacaklar için ilgili işletmenin stok ve sevkiyat birimi, 20 ton ve üzeri alım yapacaklar için ise genel müdürlük pazarlama satış dairesi başkanlığına bağlı satış yönetim birimi tarafından fiyat belirlenmektedir.

Yurt dışı satışlarda da genel müdürlük pazarlama satış dairesi başkanlığına bağlı satış yönetim birimi tarafından fiyat belirlenmektedir.

- c) Ürünlerin birim fiyatı Dolar ve Euro üzerinden yönetim kurulu kararı ile bütçede belirlenmektedir.
- d) Talep edilen ürünün paletli, big-bag, 50'lik ve 25'lik torbalarda istenmesi durumunda, bunlar ürün fiyatına dâhil edilmektedir. Yurt dışına ise ürünlerin paletli gönderilmesi zorunludur.
- e) Yurtiçi satışlarda fabrikadan teslim yöntemi uygulanmaktadır. Firmalar kendi kamyonlarını getirerek ya da kendi anlaşmış oldukları nakliye firması ile ürünlerini alırlar. Taşıma masrafı firmanın kendisine aittir. Ancak İzmir ve İstanbul'daki Kurumun depolarından alım yapan firmalar için nakliye ücreti ürün fiyatına eklenmektedir. Yurtdışı satışlar da ise taraflarca yapılacak sözleşmeye göre teslim yeri ve şartları değişmektedir.
- f) Bir yıl boyunca 500 ton ve üzeri ürün alacağını taahhüt edilen firmalara isterlerse ödemelerde peşin fiyatına vade uygulanmaktadır. Yıllık 500 tonun altındaki alımlar için peşin satış uygulanmaktadır. Vadeli satışlarda taraflarca sözleşme imzalanmaktadır.

Sipariş Açma ve Sevkiyat:

- a) Peşin satışlarda firmanın parayı yatırdığı teyit edilmesinden, vadeli satışlarda ise talebin onaylanmasından sonra ilgili işletmeye sipariş açılmaktadır.
- b) İşletmelerin stok sevkiyat birimi ürünü hazırlayıp sevkiyatını yapar.
- c) Her ürün depoyu terk ettikten sonra operasyon departmanı personeli tarafından konum, adet ve birim fiyatlarını içeren sevk irsaliyesi kesilir ve imzalanır.
- d) Sevk irsaliyesinin bir nüshası ürünü götürecek olan sürücüye verilir.
- e) Operasyon departmanı imzalan sevk irsaliyesindeki bilgileri ERP'ye girer.

Faturalama:

- a) Ürün sevkiyatından sonra sevk irsaliyesine bağlı olarak 20 ton altı satışlarda faturalar, işletmenin stok sevkiyat birimi tarafından, 20 ton ve üzeri satışlarda ise pazarlama satış dairesi başkanlığı yurtiçi ve yurt dışı satış birimleri tarafından kesilmektedir.

Tahsilat:

- a) Tahsilatlar genelde banka yoluyla nadir olarak da çek tahsilatı şeklinde yapılmaktadır.
- b) Her gün sonunda bankadan alınan bilgilerle günlük girişlerin kayıtları yapılır.
- c) Her ay müşterilerle mutabakat yapılmaktadır ve oluşan muhtemel farklarda uzlaşma sağlanır. Uzlaşılamayan farklar için araştırma yapılır.

Kur Değişimlerinin Satışlarda Uygulanması:

- a) Yurt dışı satışlarında da (iç satışlarda olduğu gibi) birim satış fiyatı yönetim kurulu kararı ile bütçede belirlenen rakamdır. (Genelde ABD doları üzerinden belirlenmektedir)
- b) Yurt dışı satışlarda 3 ayda bir (geçici vergi dönemlerinde) merkez bankasının döviz alış kuru üzerinden yeniden değerlendirme yapılmaktadır.
- c) Dönem sonunda da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir.
- d) Avanslar, alacaklar ve borçlar üzerinden yeniden değerlendirme yapılmaktadır.

Bilanço ve Gelir Tablosu:

- a) İşletmelerin tüzel kişiliği yoktur. Ama her 3er aylık dönemlerde, 6.ay ve dönem sonunda her işletme kendi bilanço, gelir tablosunu ve diğer tabloları düzenlemektedir.
- b) İşletmelerin düzenlediği tüm tablolar Genel Müdürlüğün tabloları ile birleştirilerek füzyon tablolar hazırlanmaktadır.

3.1.12 Muhasebe Kayıtları

2012 yılından itibaren işletmelerde yapılan tüm muhasebe işlemleri genel müdürlükte yapılmaya başlanmıştır. Genel Müdürlük Mali İşler Dairesi Başkanlığına bağlı Emet İşletmesi Muhasebe Birimi, Bigadiç İşletmesi Muhasebe Birimi, Kırka İşletmesi Muhasebe Birimi ve Bandırma İşletmesi Muhasebe Birimi olmak üzere 4 ayrı İşletmeler Muhasebe Birimi oluşturulmuştur. Tüm muhasebe işlemleri elektronik ortamda ERP de yapılmaktadır. Evraklar ise ortamında elektronik olarak imzalanarak ilgililere gönderilmekte ve arşivlenmektedir.

İç Satışlar:

Örnek-1: Söğütsen Seramik Sanayi A.Ş firması 25 ton Kristal Borik Asit talebinde bulunmuş ve 28.11.2013 tarihinde genel müdürlük banka hesabına 35.784,10 TL yatırmıştır.

28.11.2013	
102 BANKALAR HESABI	35.784,10
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HESABI	
102.10.100.Vadesiz Mevduat Hesabı	
102.10.100.00003 Halk Bankası	
340.00.100 YURTIÇİ FİRMALARDAN AL. SİPARİŞ AVANSLARI HES. 37000 Söğütsen Seramik San.	35.784,10
<i>Tahsilat Kaydı</i>	

Para hesaba geçtiğinde “Bankalar Hesabı” borçlandırılır, ürün terminine göre ürünler gönderildiğinden “340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı” alacaklandırılır.

Talep edilen ürün bedelinin yatırıldığı finansman birimi tarafından Pazarlama Satış Dairesi Başkanlığı İç Satış birimine bir iç yazışma ile bildirilir. Bunun üzerine iç satış birimi tarafından Emet Bor İşletmesinin stok sevkiyat birimine ürünün sevk edilmesi için ERP ortamından sipariş açılır. Açılan sipariş doğrultusunda stok sevkiyat birimi ürünü sevk için hazırlar ve düzenlediği sevk irsaliyesini pazarlama iç satış birimine gönderir. İç satış birimi sevk irsaliyesine göre faturayı ERP ortamında keserek Mali İşler Dairesi Başkanlığı Merkez Muhasebe Birimine gönderir.

Örnek-2: Söğütsen Seramik Sanayi A.Ş firmasına kesilen 29.11.2013 tarih ve 977 sayılı KDV dahil 35.784,09 TL tutarındaki fatura Merkez Muhasebe Birimine gönderilmiştir (KDV=%18).

Faturası kesilince muhasebenin yaptığı kayıt:

340.00.100 Y.İÇİ FİRM.AL.SİP.AVANS.HES. 37000 Söğütsen Seramik San.	35.784,10	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		30.325,51
90.176 Borik Asit Kristal		
391 HESAPLANAN KDV HES.		5.458,59
391.00 Mal.Sat.İle İlgili KDV		
391.00.103 %18 Mal Satışlarında KDV		
<i>Fatura Kaydı</i>		

İşletmeler ve genel müdürlük arası muhasebe işlemleri dekontlaşma yolu ile yapılmaktadır. Merkez Muhasebe Birimi her ay sonunda işletmelere ait olan satış hasılatlarını işletmelere dekont eder.

Hasılatın İşletmeye dekont edilmesi:

30.11.2013		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES. 600.90.176 Borik Asit Kristal	30.325,51	
MERKEZ VE ŞUBELER CARİ		
393 HS.		30.325,51
393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs.		
393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
<i>Hasılatın İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

İşletmeye dekont gelince yapılan kayıt:

30.11.2013		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hs.	30.325,51	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		30.325,51
600.90.176 Borik Asit Kristal		
<i>Hasılatın İşletme Hesaplarına Alınması</i>		

Bu son kayıt ile hasılat Emet İşletmesinin hesaplarına geçmiş olmaktadır. 30.11.2013 tarihli ve dönem sonu gelir tablosunda bu satışla ilgili yurtiçi satışlara yansıtılacak olan tutar 30.325,51 TL'dir. Mal bedeli peşin olarak tahsil edildiğinden işletmenin Tek Düzen Hesap Planına göre yapmış olduğu bu kayıt TMS 18 Hasılat Standardı ile uyumludur.

Yıllık 500 ton ve üzeri ürün alacağını taahhüt eden firmalara talep etmeleri halinde peşin fiyatına vadeli satış uygulanmaktadır.(Genellikle 3 aylık vade uygulanmaktadır.) Vadeli satışlarda ise peşin satışlarda olduğu gibi aynı yol izlenmektedir. Ama 340 Sipariş Avansları yerine 120 Alıcılar hesabı kullanılmaktadır.

Örnek-3: Yıllık 500 ton üzeri sipariş vereceğini taahhüt eden Paşabahçe Cam Sanayi Firması 31.03.2013 tarihinde 50 ton Kristal Borik Asit siparişinde bulunmuştur.

Sipariş talebini alan pazarlama iç satış birimi Emet İşletmesi stok sevkiyat birimine sipariş açar. Stok sevkiyat birimi ürünü gönderilip sevk irsaliyesini gönderdikten sonra iç satış birimi faturayı keserek merkez muhasebe birimine gönderir.

Paşabahçe Cam Sanayi firmasına 01.04.2013 tarih ve 890 sayılı KDV dahil 74.336,45 TL tutarında fatura kesilmiştir. Tahsilatta firmaya peşin fiyatına 3 ay vade uygulanacaktır (KDV=%18).

Faturası kesilince muhasebenin yaptığı kayıt:

01.04.2013	
120 ALICILAR HESABI	74.336,45
21000 Paşabahçe Cam Sanayi	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES.	62.996,99
90.176 Borik Asit Kristal	
391 HESAPLANAN KDV HES.	11.339,46
391.00 Mal Sat. İle İlgili KDV	
393.00.103 %18 Mal Satışlarında KDV	
<i>Fatura Kaydı</i>	

Hasılatın İşletmeye dekont edilmesi:

30.04.2013

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES.	62.996,99	
600.90.176 Borik Asit Kristal		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS.		62.996,99
393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs.		
393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
<i>Hasılatın İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

İşletmeye dekont gelince yapılan kayıt:

30.04.2013

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS.	62.996,99	
393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hs.		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		62.996,99
600.90.176 Borik Asit Kristal		
<i>Hasılatın İşletme Hesaplarına Alınması</i>		

Tahsilat Kaydı

01.06.2013

102 BANKALAR HESABI	74.336,45	
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HESABI		
102.10.100.Vadesiz Mevduat Hesabı		
102.10.100.00003 Halk Bankası		
120 ALICILAR HESABI		74.336,45
21000 Paşabahçe Cam Sanayi		
<i>Tahsilat Kaydı</i>		

Büyük defter kayıtları:

120 PAŞABAĞÇE		600 YURTIÇİ SATIŞLAR	
74.336,45	74.336,45		62.996,99
74.336,45	74.336,45		62.996,99
0,00			

Yukarıda tekdüzen hesap planına göre yapılmış olan muhasebe kayıtlarında Emet İşletmesinin 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına kayıt edilen tutar 62.996,99 TL'dir. Satış bedelinin içinde gömülü olan vade farkı, satış işleminin bir parçası olarak görüldüğünden 600 Yurtiçi Satışlar hesabına verilerek muhasebeleştirilmiş ve raporlanmıştır. Ancak vade farkından doğan faiz gelirlerinin hasılatın içinde gösterilmesi satışın hasılatının olduğundan daha büyük gözükmesine neden olacaktır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ayrıca standart peşin fiyatına vadeli satışı kabul etmemektedir. Çünkü paranın bir zaman değeri vardır. Satış bedelinin satış tarihindeki gerçek değeri hesaplanmalı, hesaplanan gerçeğe uygun değer ile tahsilat zamanındaki değer arasındaki fark brüt satışlar içinde değil vade gerçekleştikçe faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Yukarıdaki örneğe göre vade sonunda alınacak olan 62.996,99 TL'nin bugünkü değerini hesaplırsak;

KDV peşin ödenmiştir ve aylık faiz oranı % 0,79'dir. (TC. Merkez Bankasının 2013 yılı ilk 6 ay için açıklamış olduğu yıllık faiz oranı baz alınmıştır).

$$\text{Satışın peşin değeri: } 62.996,99 / (1+0,0079) = 62.503,21 \text{ TL}$$

$$62.996,99 / (1+0,0079)^2 = 62.013,33 \text{ TL}$$

$$62.996,99 / (1+0,0079)^3 = 61.527,24 \text{ TL}$$

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMASI			
Ana Para	Faiz Oranı	Kazanılmış Kısım	Aylık Düşülecek Faiz
62.996,99	0,0079		
1.Ay (Haziran)	62.503,21	493,78	493,78
2.Ay (Mayıs)	62.013,33	983,66	489,88
3.Ay (Nisan)	61.527,24	1.469,75	486,09

01.04.2013

120 ALICILAR HESABI	62.996,99	
21000 Paşabahçe Cam Sanayi		
102 BANKALAR HESABI	11.339,46	
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HESABI		
102.10.100.Vadesiz Mevduat Hesabı		
102.10.100.00003 Halkbankası		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		61.527,24
90.176 Borik Asit Kristal		
391 HESAPLANAN KDV HS		11.339,46
391.00 Mal Sat. İle İlgili KDV		
391.00.103 %18 Mal Satışlarında KDV		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		1.469,75
VEYA182 GELECEK AYLARA AİT GEL.		
<i>Fatura Kaydı</i>		

Hasılatın İşletmeye dekont edilmesi:

30.04.2013

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES.	61.527,24	
600.90.176 Borik Asit Kristal		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS.		61.527,24
393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs.		
393.00.10		
3 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
<i>Hasılatın İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

İşletmeye dekont gelince yapılan kayıt:

30.04.2013		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hes. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 600.90.176 Borik Asit Kristal <i>Hasılatın İşletme Hesaplarına Alınması</i>	61.527,24	61.527,24

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı gibi bu satıştan elde edilen hasılat ve 4.ay sonundaki bu satışa ait gelir tablosuna yansıtılacak olan tutar 61.527,24 TL'dir. Vade farkı olan ve Ertelenmiş gelirler hesabına verilen 1.469,75 TL, ilgili aya tekabül eden tutarda faiz gelirleri hesabına verilerek kapatılacaktır. Gerçekleşen faiz gelirleri de işletmeye ilgili ayda dekont edilecektir.

Nisan ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

30.04.2013		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HES.	486,09	486,09

30.04.2013		
642 FAİZ GELİRLERİ HES. 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs. 393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü <i>Faiz Gelirinin İşletmeye Dekont Edilmesi</i>	486,09	486,09

30.04.2013		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hs. 642 FAİZ GELİRLERİ HES. 600.90.176 Borik Asit Kristal <i>Faiz Gelirinin İşletme Hesaplarına Alınması</i>	486,09	486,09

Mayıs ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

31.05.2013	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HES.	489,88 489,88

31.05.2013	
642 FAİZ GELİRLERİ HES. 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs. 393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü <i>Faiz Gelirinin İşletmeye Dekont Edilmesi</i>	489,88 489,88

31.05.2013	
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hes. 642 FAİZ GELİRLERİ HES. 600.90.176 Borik Asit Kristal <i>Faiz Gelirinin İşletme Hesaplarına Alınması</i>	489,88 489,88

Haziran ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

30.06.2013	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HES.	493,78 493,78

30.06.2013	
642 FAİZ GELİRLERİ HES. 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs. 393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü <i>Faiz Gelirinin İşletmeye Dekont Edilmesi</i>	493,78 493,78

30.06.2013

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS. 393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hes. 642 FAİZ GELİRLERİ HES. 600.90.176 Borik Asit Kristal <i>Faiz Gelirinin İşletme Hesaplarına Alınması</i>	493,78	493,78
---	--------	--------

Büyük defter kayıtları:

382 ERTELENMİŞ GELİRLER

468,09	1.469,75
489,88	
493,78	
1.469,75	1.469,75
0,00	

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

	61.527,04
	61.527,04

642 FAİZ GELİRLERİ

	468,09
	489,88
	493,78
	1.469,75

Örnek-4: Yıllık 500 ton üzeri sipariş vereceğini taahhüt eden Vitra Karo Seramik Sanayi Firması 01.11.2013 tarihinde 20 ton Toz Borik Asit siparişinde bulunmuştur. Firmaya 03.11.2013 tarih ve 77 sayılı KDV dahil 25.055,70 TL fatura kesilerek muhasebe birimine gönderilmiştir. Tahsilatta firmaya peşin fiyatına 3 ay vade uygulanacaktır (KDV = % 18).

03.11.2013

120 ALICILAR HESABI	25.055,70	
40735 Vitra Karo Seramik		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES.		21.233,64
600.90.177 Borik Asit Toz		
391 HESAPLANAN KDV HES.		3.822,06
391.00 Mal Sat. İle İlgili KDV		
393.00.103 %18 Mal Satışlarında KDV.		
<i>Fatura Kaydı</i>		

Örnekteki satışla ilgili olarak hasıllata gidecek ve ay sonu gelir tablosunda Yurt içi satışlara yansıtılacak olan tutar 600 Yurtiçi Satışlar hesabına verilen 21.233,64 TL'dir. Bu tutar ay sonunda Emet İşletmesine dekont edilecektir.

TMS 18 standardına göre satış bedelinin satış tarihindeki gerçek değeri hesaplayarak muhasebe kayıtlarını buna uygun olarak yapılmalıdır.

KDV peşin ödenmiştir ve aylık faiz oranı % 0,85'dir. (TC. Merkez Bankasının 2013 yılı ikinci 6 ay için açıklamış olduğu yıllık faiz oranı baz alınmıştır.)

Satışın peşin değeri: $21.233,64 / (1 + 0,0085) = 21.054,68$ TL

$$21.233,64 / (1 + 0,0085)^2 = 20.877,22 \text{ TL}$$

$$21.233,64 / (1 + 0,0085)^3 = 20.701,26 \text{ TL}$$

BUGÜNKÜ DEĞER		HESAPLAMASI	
Ana Para	Faiz Oranı	Kazanılmış Kısım	Aylık Düşülecek Faiz
62.996,99	0,0085		
1.Ay (Ocak)	21.054,68	178,96	178,96
2.Ay (Aralık)	20.877,22	356,42	177,46
3.Ay (Kasım)	20.701,26	532,38	175,96

02.10.2013

120 ALICILAR HESABI	21.233,64	
40735 Vitra Karo		
102 BANKALAR HESABI	3.822,06	
102.10.YURTIÇI BANKALAR HESABI		
102.10.100.VADESİZ MEVDUAT HES.		
102.10.100.00002 Ziraat Bankası		
600 YURTIÇI SATIŞLAR HES.	20.701,26	
90.177 Toz Borik Asit		
391 HESAPLANAN KDV HES.	3.822,06	
391.00 Mal Sat. İle İlgili KDV		
393.00.103 %18 Mal Satışlarında KDV.		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	353,42	
VEYA 182 GELECEK AYLARA AİT GEL.		
482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	178,96	
<i>Fatura Kaydı</i>		

Vade farkı olan 532,38 TL'nin 178,96 TL'si bir sonraki dönem olan Ocak - 2014 yılına ait olduğu için 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabına kaydedilmiştir. 2013 yılına ait olan 353,42 TL tekabül eden ayda faiz gelirlerine verilerek, işletmeye dekont edilecektir. 2013 dönem sonu bilançosunda 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabında 178,96TL görülecektir. 2014 yılı açılış mahsubunda 482 Ertelenmiş gelirler hesabındaki tutar, 382 Ertelenmiş Gelirler hesabına alınacaktır. Ocak ayı sonunda faiz gelirlerine verilecektir.

01.01.2014

482 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.	178,96	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.		178,96

30.01.2014

382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.	178,96	
642 FAİZ GELİRLERİ HES.		178,96

Yapılan bu işlem Türk Vergi Mevzuatı açısından uygun değildir. 2013 dönem sonu vergi matrahı 532,38 TL değil, 353,42 TL olacaktır. Vergi matrahını düşüren 178,96 TL üzerinden, kurumlar vergisi hesaplanarak $(178,96 * 0,20 =)$ 35,80 TL vergi alacağı olarak muhasebeleştirilecektir.

31.12.2013		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	35,80	
691 DÖNEM KARI VE VERGİ Y.Y.K		35,80

Dış Satışlar:

Tüm yurtdışı satışları Genel Müdürlük Pazarlama ve Satış Dairesi Başkanlığı Dış Satış Birimi tarafından yapılmaktadır.

Müşteriler tarafından talep edilen ürünler, üretim terminine göre gönderildiğinden peşin satışlarda firma tarafından yatırılan para alınan 340 Alınan Sipariş Avansları hesabında takip edilmektedir.

Örnek-5: Yurtdışı firmalarından Karam Ceramics Pakistan firması 21.06.2013 tarihinde 18.036,00 \$ genel müdürlük hesabına yatırmıştır. Aynı gün banka 18.036,00 \$, TL çevirmiştir.

Firmanın yatırmış olduğu 18.036,00 \$, Ziraat Bankası tarafından TLFX kurunun 0,002 fazlasına göre TL'ye çevrilerek, Genel Müdürlük TL hesabına gönderilir.

1 dolar = 1,9292 TL

Yatırılan para 18.036,00 \$ * 1,9292 = 34.795,05 TL

21.06.2013	
102 BANKALAR HESABI	34.795,05
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HESABI	
102.10.100.0002 Ziraat Bankası	
990.10 YURTDIŞI ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (BORÇ)	18.036,00
990.10.300 YURTDIŞI SİPARİŞ AVANSLARI (DOLAR)	
01929 Karam Ceramics	
340.70.100 YURTDIŞI ALICILARDAN ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HES.	34.795,05
01929 Karam Ceramics	
995.100 YURTDIŞI ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (ALACAK)	18.036,00
995.10.300 YURTDIŞI SİP. AVANSLARI (\$)	
01929 Karam Ceramics	
<i>Tahakkuk Kaydı</i>	

Yukarıdaki kayıttan da anlaşılabilirdiği gibi firmanın yatırdığı para, TL cinsinden 102 Bankalar Hesabında borçlandırılmış, ürün henüz firmaya gitmediğinden ve faturası kesilmediğinden 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabında alacaklandırılmıştır. Ayrıca yatırılan para dolar cinsinden de 990-995 yurtdışı alınan sipariş avansları nazım hesaplarında sırasıyla borç ve alacağında takip edilir.

Finansman birimi iç satışlarda da olduğu gibi paranın yattığını Dış Satış Birimine bildirir. Dış satış birimi Emet bor işletmesi stok sevkiyat birimine sipariş açar. Sevkiyat birimi ürünü hazırlayarak kamyonla Tavşanlı – Emirlere gönderir. Burada Eti Madene ait depo, yükleme rampası ve maden kantarı bulunmaktadır. Burada ürün vagonlara yüklenerek ürünün yurtdışına çıkış yapacağı limanlara (Bandırma limanı, İstanbul Limanı ve İzmir Limanı) gönderilir. Gümrük çıkış beyannamesi düzenlendikten sonra Dış Satış Birimi faturayı keserek muhasebe birimine gönderir. Sipariş edilen ürünler ürün terminine göre gönderildiğinden faturanın kesim tarihi izleyen aylara ait olabilmektedir.

Geçici vergi dönemlerinde (3'er aylık dönemlerde) vadeli alacaklar ve sipariş avansları değerlemeye tabi tutulmaktadır. TC Merkez Bankasının döviz alış kuruna göre değerlendirilmekte.

Örnek-6: 31.06.2013 tarihinde 340 sipariş avansları hesabı değerlemeye tabi tutulmuştur.

Değerleme kuru: 1 \$ = 1,9248

18.036,00 \$*1,9248 = 34.715,70 TL

34.795,05-34.715,70 = 79,35 TL

30.06.2013	
340.70.100 YURTDIŞI AL. SİP. AVANSLAR HES. 01929 Karam Ceramics	79,35
649.10.900 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR	79,35
<i>Y.Dışı Alınan Avans Değerleme</i>	

340 Y.DIŞI AL. SİP. AVANSLARI HES.	
79,35	34.795,05
	34.715,69

Değerleme sonucunda dolar (\$) kurun düşmesinden dolayı Karam Ceramics firmasının 340 yurtdışı alınan sipariş hesabında bekleyen 34.795,05 TL, 79,35 TL azalarak 34.715,69 TL'ye olmuştur. Bu azalış işletme için ise kâr oluşturan bir durum olmuştur.

Örnek-7: Karam Ceramics firmasına 13.07.2013 tarih ve Eme130567 nolu 18.060,00 \$ fatura kesilmiştir.

TC Merkez Bankası 12.07.2013 tarihli döviz alış kuru: 1 \$ = 1,9573 TL

18.060,00* 1,9573 = 35.348,84 TL

13.07.2013

120.50.YURTDIŞI ALICILARDAN TİCARİ ALACAKLAR	35.348,84	
01929 Karam Ceramics		
970.55 YURTDIŞI FİRMALARDAN ALACAKLAR (\$)	18.060,00	
01929 Karam Ceramics		
972.SATIŞ HASILATI (\$)	18.060,00	
972.30 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
972.30.177 Borik Asit Toz		
601.10. Y.DIŞI FİRMALARA SATIŞLAR		35.348,84
830.1000 Emet Bor işletme Müdürlüğü		
977.00.10 SATIŞ HASILATI KARŞILIĞI (\$)		18.060,00
975.55.00 Y.DIŞI FİRMALARDAN ALACAKLAR (\$)		18.060,00
<i>Fatura Girişi</i>		

Fatura kesildiğinde 120 Alıcılar Hesabı alacaklandırılarak, 601 Yurtdışı Firmalara Satışlar Hesabı borçlandırılır. Yabancı para cinsinden alacakları takip etmek için 970 Yurt Dışı Firmalardan Alacaklar (borç) ve 975 Yurt Dışı Firmalardan Alacaklar (alacak) hesapları kullanılır. Yabancı para cinsinden ne kadar satış hasılatı elde edildiğini görmek için ise 972 Satış Hasılatı ve 977 Satış Hasılatı Karşılığı hesapları kullanılır.

13.07.2013

340.70.100 Y.DIŞI SİP. AVANSLARI HES.	34.715,69	
01929 Karam Ceramics		
136.58.400 CARİ DÖNEM PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HES.	46,20	
136.58.400.00030 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
601.10. Y.DIŞI FİRMALARA SATIŞLAR	586,95	
830.200 Emet Bor İşletme Müdürlüğü Kur farkı		
995.10.300 YURTDIŞI AL.SİP.AVANSLARI(\$)	18.036,00	
1929 Karam Ceramics		
120.50. YURTDIŞI ALICILARDAN TİCARİ ALACAKLAR HES.		35.348,84
01929 Karam Ceramics		
990.10.300 YURTDIŞI AL. SİP. AVANSLARI (\$)		18.036,00
01929 Karam Ceramics		

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı gibi fatura kesildiği için 340 avans hesabı, 995 ve 990 yurtdışı sipariş avansları hesabı ters kayıt yapılarak kapatılır. Firma daha önce parayı yatırmış olduğu için de 120 alıcılar hesabı da ters kayıt yapılarak kapatılır.

Fatura 18.060,00 \$'dan kesilmiştir. Firma bankaya 18.036,00 \$ yatırmıştır. Farkın nedenin banka tarafından kesilen muhabir masrafı olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle (18.060,00-18.036,00) 24 \$ * 1,9573 = 46,98 TL 136,58 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabında borçlandırılmıştır.

Fatura kesim tarihinde oluşan kur farkı 601 Yurtdışı Firmalara Satışlar Hesabının alt hesabında izlenmektedir. Yukarıdaki örnekte oluşan (35.348,84-34.715,69-46,98=) 586,17 TL'lik kur farkı 601 hesabının alt hesabında borç kaydedilmiştir.

Merkez Muhasebe Birimi tarafından ay sonunda Emet Bor İşletmesine ait olan tüm satış hasılatı ve kur farkları söz konusu işletmelere dekont edilir:

31.07.2013		
601.10 Y.DIŞI FİRM. SATIŞLAR HS.		35.348,84
830.1000 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HS.		34.762,67
393.00 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hs.		
393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
601.10 Y.DIŞI FİR. SATIŞLAR		586,17
830.2000 Emet Bor İşletme Müd. Kur farkı		
<i>Hasılatın İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

31.07.2013		
393 MERKEZVE ŞUBELER CARİ HES.		34.762,67
393.40.100 Ana Kuruluş İç Fins.Cari hes.		
601.10 Y.DIŞI FİR. SATIŞLAR HES.		35.348,84
177.0000 B.asit Toz		
601.10 Y.DIŞI FİR. SATIŞLAR HES		586,17
177.00001 B.asit Toz Kur Farkı		
<i>Hasılatın İşletme Hesaplarına Alınması</i>		

Banka Masrafının işletmeye dekont edilmesi:

31.07.2013

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	46,20	
393 İşletmelerimiz İç Finansman Cari Hesabı		
393.00.103 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
136.58.400 CARİ DÖN.PAZ.SAT.DAĞ.GİD.		46,20
00030 Emet Bor İşletme Müdürlüğü		
<i>Banka Masrafının İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

31.07.2013

760.30.30310 SAİR SATIŞ GİDERLERİ	46,20	
393 MERKEZ VE ŞUBELER CAR.HS.		
393.40.100 Ana Kuruluş İç Finansman Cari Hes.		46,20
<i>Banka Masrafının İşletmeye Dekont Edilmesi</i>		

Böylece satış hasılatı, kur farkı ve banka muhabir masrafları ilgili işletmenin hesaplarına alınmış olmaktadır. Tüm işletmeler hesaplarını masraf yeri bazında takip etmektedir. Örneğin 760.30.000.30310 sair satışlar hesabının Emet Bor İşletmesi için masraf yeri D0, Genel Müdürlüğün ise A00 dır.

Büyük Defter Kayıtları:

340.70 YD ALINAN SİP. AVANS

34.715,69	34.715,69
34.715,69	34.715,69
0,00	

120.50 YD FİRM. ALICILAR HES.

35.548,84	35.548,84
35.548,84	35.548,84
0,00	

990 YD.AL.SİP.AVANS (\$)

18.036,00	18.036,00
18.036,00	18.036,00
0,00	

995. YD AL.SİP.AVANSLARI (\$)

18.036,00	18.036,00
18.036,00	18.036,00
0,00	

601 YD SATIŞLAR

586,17	35.348,84
586,17	35.348,84
0,00	34.762,67

Emet İşletmesinin hesaplarına aldığı hasılat ve kur farkı 601 Yurt Dışı Satışlar hesabının alt hesabında izlenmektedir. Örnekten de anlaşıldığı gibi hasılat kur farkında dolayı azalmış 34.762,67 TL olmuştur.

Karam Ceramics firmasından mal bedeli peşin olarak tahsil edildiğinden Tek Düzen Hesap Planına göre yapmış olan bu kayıtlar TMS 18 Hasılat Standardı ile uyumludur.

Örnek-8: Borochemie Singapur firmasına 01.05.2013 tarih ve Eme130387 sayılı 105 ton borik asit kristal 78.750,00 \$ fatura kesilmiştir. Firmaya peşin fiyatına 4 ay vade uygulanacaktır.

30.04.2013 Merkez bankası Dolar kur: 1 Dolar = 1,7963 TL

78.750,00 * 1,7963 = 141.458,63 TL

01.05.2013

120.50.Y.DIŞI AL.TİC.ALACAKAR HS.	141.458,63	
000897 Borochemie		
970.55.Y.DIŞI FİRMALARDAN AL.HS. (\$)	78.750,00	
000897 Borochemie		
972.SATIŞ HASILATI (\$)	78.750,00	
972.30 EMET BOR İŞLERME		
MÜDÜRLÜĞÜ		
972.30.176 Borik Asit Kristal		
601.10 Y.DIŞI FİRM. SATIŞLAR HS.		141.458,63
830.2000 Emet Bor İŞl. Satış Has.		
975.55 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLARHS.		78.750,00
000897 Borochemie		
977.00 SATIŞ HASILATI KARŞILIĞI		78.750,00
<i>Fatura Girişi</i>		

Ay sonunda Emet İŞletmesine ait satış hasılatı işletmeye dekont edilir. Emet işletmesine bu satışla ilgili dekont edilen tutar 141.458,63 TL'dir.

Örnek-9: 6 aylık dönem itibariyle alacakların değerlendirilmesi:

28.06.2013 tarihli TC Merkez Bankası kuru: 1 \$ = 1,9248 TL

78.750,00 \$ * 1,9248 = 151.578,00 TL

151.578,00 – 141.458,63 = 10.119,37 TL

30.06.2013

120.50.Y.DIŞI AL.TİC.ALACAKLAR HES.	10.119,37	
897 Borochemie		
Y.DIŞI FİRM.SATIŞLAR		
601.10 HS.		10.119,37
Emet Bor İŞl.kur farkı		
<i>Y.Dışı Tic.Al.Değerleme</i>		

Değerlendirme sonucu oluşan kur farkı Emet İşletmesine dekont edilir.

Alacağın tahsil edilmesi:

1 \$ = 2,0311 TL (29.08.2013)

78.750,00* 1,9309 = 159.949,13 TL

159.949,13-151.578,00= 8.371,13 TL

01.08.2013

102 BANKALAR HESABI	159.949,13
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HS	
102.10.100.0002 Ziraat Bankası	
975.55 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HES.	78.750,00
'000897 Borochemie	
120.50 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HS.	151.578,00
000897 Borochemie	
601.10 Y.DIŞI FİR.SAT.HS.	8.371,13
Emet Bor İşl.Kur farkı	
970.55 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HES.	78.750,00
000897 Borochemie	
<i>Tahsilat</i>	

Tahsilat sonucunda oluşan kur farkı da işletmeye dekont edilir.

601 YD SATIŞLAR

	141.458,63
	10.119,37
	8.371,13
	159.949,13
0,00	159.949,13

Emet İşletmesinin tekdüzene göre yapılmış olan muhasebe kayıtlarına göre bu satıştan elde ettiği hasılat 159.949,13 TL'dir.

TMS 21 standardına göre yabancı parayla ilgili parasal işlemlerden oluşan kur farkları kâr veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Yani yurtdışına yapılan

satışlarda geçici vergi dönemlerinde (3'er aylık dönemlerde) ve dönem sonunda yapılan değerlemede, ödeme tarihinde işlem tarihine göre oluşan kur farkları kâr ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Ancak standart, belirli bir kâr/zarar hesap adı vermemiştir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde dönemsellik kavramı gereği cari döneme ait olumlu kur farklarının "601 Yurtdışı Satışlar Hesabında", olumsuz kur farklarının da "612 Diğer İndirimler" ana hesabı altında bir yardımcı hesapta yer alması TMS21 standardı açısından uygundur. Bu nedenle Emet Bor İşletmesinin yurtdışına yapılan satışlardan kaynaklanan kur farklarını 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında takip etmesi standart ile uyumludur. Ancak hasılat standardına göre hasılat peşin değeri ile kayda alınmalı, bundan sonra doğan lehte ve aleyhte olan kur farkları kambiyo kâr ve zararları ile ilişkilendirilmelidir. Ayrıca TMS 18 Hasılat Standardına göre vadeli ve peşin fiyatına vadeli yurtdışı satışlarda da hasılatı gerçek değeri ile gösterebilmek için vade farklarının satış bedelinden ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Örnek-10: Borochemie Singapur firmasına 01.05.2013 tarih ve Eme130387 sayılı 105 ton borik asit kristal 78.750,00 \$ fatura kesilmiştir. Firma fatura bedelini 4 ay sonra ödeyecektir.

Aylık faiz oranı % 0,79'dur. (TC Merkez Bankasının 2013 yılı ilk 6 ay için açıklamış olduğu yıllık faiz oranı baz alınmıştır)

$$\text{Satışın peşin değeri: } 78.750,00 / (1+0,0079) = 78.132,75 \$$$

$$78.750,00 / (1+0,0079)^2 = 77.520,34 \$$$

$$78.750,00 / (1+0,0079)^3 = 76.912,73 \$$$

$$78.750,00 / (1+0,0079)^4 = 76.309,88 \$$$

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMASI			
Ana Para	Faiz Oranı	Kazanılmış Kısım	Aylık Düşülecek Faiz
78.750,00 \$	0,0079		
1.Ay (Ağustos)	78.132,75 \$	617,25 \$	617,25 \$
2.Ay (Temmuz)	77.520,34 \$	1.229,66 \$	612,41 \$
3.Ay (Haziran)	76.912,73 \$	1.837,27 \$	607,61 \$
4.Ay (Mayıs)	76.309,88 \$	2.440,12 \$	602,85 \$

30.04.2013 tarihli TC Merkez bankası Dolar kuru: 1 Dolar = 1,7963 TL

78.750,00*1,7963=141.458,63 TL

76.309,88*1,7963 = 137.075,44 TL (Bugünkü değeri)

2.440,12*1,7963= 4.383,19 TL (Vade farkı)

01.05.2013

120.50.Y.DIŞI AL. TİC.ALACAKAR HES.	141.458,63	
000897 Borochemie		
970.55.Y.DIŞI FİRMALARDAN AL.HES. (\$)	78.750,00	
000897 Borochemie		
972.SATIŞ HASILATI (\$)	78.750,00	
972.30 EMET BOR İŞLERME MÜDÜRLÜĞÜ		
972.30.176 Borik Asit Kristal		
601.10 Y.DIŞI FİRM. SATIŞLAR HES.		137.075,44
830.2000 Emet Bor İşl.Müd.Satış Has.		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		4.383,19
975.55 Y.DIŞI FİRM. ALACAKLAR HS.		78.750,00
000897 Borochemie		
977.00 SATIŞ HASILATI KARŞILIĞI		78.750,00
<i>Fatura Girişi</i>		

Yukarıdaki muhasebe kaydından anlaşılacağı gibi bu satışa ilişkin elde edilen satış hasılatı 141.458,63 TL değil 137.075,44 TL'dir ve işletmeye dekont edilecek olan hasılat tutarı da 137.075,44 TL'dir. Bu tutar işletmenin 30.05.2013 tarihli gelir tablosuna da yansıtacaktır. Vade farkı olan ve ertelenmiş gelirler hesabına verilen 4.383,19 TL ilgili aya tekabül eden tutarda faiz gelirleri hesabına verilerek kapatılacaktır. Faiz gelirleri de ilgili işletmeye dekont edilecektir.

31.05.2013

382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES.	1.082,90	
VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS.		
642 FAİZ GELİRLERİ		1.082,90
<i>602,85 *1,7963= 1.082,90</i>		

6 aylık dönem itibariyle alacakların değerlendirilmesi:

28.06.2013 tarihli TC Merkez Bankası kuru: 1 \$ = 1,9248 TL

78.750,00 \$ * 1,9248 = 151.578,00 TL

151.578,00-141.458,63=10.119,37 TL

30.06.2013	
120.50.Y.DIŞI AL. TİC.ALACAKLAR HES. 897 Borochemie	10.119,37
646 KAMBİYO KARLARI 10 Emet Bor İşl. Kur Farkı <i>Y.Dışı Tic.Al.Değerleme</i>	10.119,37

Haziran ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

30.06.2013	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS.	1.091,45
642 FAİZ GELİRLERİ <i>607,61*1,7963=1.091,45</i>	1.091,45

382 ERTELENMİŞ GELİRLER

1.082,90	4.383,19
1.091,45	
2.174,35	4.383,19
2.208,84	

642 FAİZ GELİRLERİ

1.082,90
1.091,45
2.174,35
2.174,35

6 aylık bilanço döneminde vergi matrahı 4.383,19 TL değil, 2.174,35 TL olacaktır. Vergi matrahını düşüren 2.208,84 TL henüz vadesi gelmediği için

gerçekleşmemiş bir gelirdir. Bu nedenle 2.208,84 TL üzerinden, kurumlar vergisi hesaplanarak $(2.208,84*0,20=)$ 441,77 TL vergi alacağı olarak muhasebeleştirilecektir.

30.06.2013		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	441,77	
691 DÖNEM KARI VE VERGİ Y.Y.K		441,77

Ertelemiş gelirler hesabında bekleyen tutarlar ilgili ayda faiz gelirleri hesabına aktarılarak hesap kapatılacaktır.

Temmuz ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

31.07.2013		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS.	1.100,07	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.100,07
$612,41*1,7963=1.100,07$		

Ağustos ayında vade farkının gelir kaydedilmesi:

31.08.2013		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HES. VEYA GELECEK AYL. AİT GELİRLER HS.	1.108,77	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.108,77
$617,25*1,7963=1.108,77$		

392 ERTELENMİŞ GELİRLER

1.082,90	4.383,19
1.091,45	
1.100,07	
1.108,77	
4.383,19	4.383,19
0,00	

Alacağın tahsil edilmesi:

1 \$ = 2,0311 TL (29.08.2013)

78.750,00* 2,0311 = 159.949,13 TL

159.949,13-151.578,00= 8.371,13 TL

01.09.2013		
102 BANKALAR HESABI		159.949,13
102.10.YURTIÇİ BANKALAR HS		
102.10.100.0002 Ziraat Bankası		
975.55 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HES.		78.750,00
'000897 Borochemie		
120.50 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HS.		151.578,00
000897 Borochemie		
646 KAMBİYO KARLARI		8.371,13
Emet Bor İşl.Kur farkı		
970.55 Y.DIŞI FİRM.ALACAKLAR HES.		78.750,00
000897 Borochemie		
<i>Tahsilat</i>		

Tahsilat sonucunda oluşan kur farkı da işletmeye dekont edilecektir.

601 YD SATIŞLAR

	141.458,63
	10.119,37
	8.371,13
	159.949,13
0,00	159.949,13

Yukarıdaki örneklerde işletmenin yurtiçi ve yurtdışı satışlarda tekdüzen muhasebe sistemine göre yapmış olduğu muhasebe kayıtları ile TMS18 ve TMS21 standardına göre yapması uygun olan muhasebe kayıt örnekleri gösterilmiştir.

Emet Bor İşletmesinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlemiş olduğu 31.12.2013 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.1: Emet bor işletmesi 31.12.2013 tarihli gelir tablosu.

EMET BOR İŞLETMESİ		
31.12.2013 TARİHLİ GELİR TABLOSU		
60- BRÜT SATIŞLAR		299.611.323,16
600- Yurtiçi Satışlar	14.698.264,34	
601- Yurtdışı Satışlar	284.913.058,82	
61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-
610- Satıştan İadeler (-)	-	
611- Satış İskontoları (-)	-	
NET SATIŞLAR		299.611.323,16
62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		135.522.330,69
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		164.088.992,47
63- FAALİYET GİDERLERİ (-)		45.297.570,91
631- Pazarlama, Satış ve Dağ. Giderleri	25.834.101,09	
632- Genel Yönetim Giderleri (-)	19.463.469,82	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		118.791.421,56
64- DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR KARLAR		71,99
642- Faiz Gelirleri	71,99	
65- DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		-
653- Komisyon Giderleri	-	
66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	
OLAĞAN KAR VE ZARAR		118.791.493,55

Tablo 3.1 (Devam): Emet bor işletmesi 31.12.2013 tarihli gelir tablosu.

EMET BOR İŞLETMESİ		
31.12.2013 TARİHLİ GELİR TABLOSU		
67- OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		3.370.817,92
671- Önceki Dönem Gelir ve Karlar	1.010.478,50	
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.360.336,42	
68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		1.628.783,66
681- Önceki Dönem Gider ve Zararlar	1.541.250,11	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	87.533,55	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		120.533.527,81
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. Y.Y.KARŞ.		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		120.533.527,81

Ülkemizde yasal düzenlemeler ve alışkanlıklar TFRS/TMS'ye uyumlu bir kayıt sistemini benimsememektedir. Bunun yerine vergi uygulamasına uygun kayıt yapılmakta, TFRS'ye geçiş finansal tablolar üzerinden yapılmaktadır. Emet Bor İşletmesinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış olduğu 31.12.2013 tarihli gelir tablosunun satış hasılatı kısmını TMS'ye uygun olarak düzenlenmesi için gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Burada amaç TMS'lere göre kayıt yapılıyor olsaydı dönem sonunda Gelir tablosuna giden hesapların durumu ne olacaktı sorusuna yanıt aramaktır. Bunun için işletmenin 2013 yılına ait tüm satışları kontrol edilmiştir. İşletmenin satışlarının büyük bir kısmının yurtdışı satışlardan oluştuğu ve bu satışlarının büyük bir çoğunluğunun da peşin fiyatına vadeli satış olduğu tespit edilmiştir. Yurtiçi satışlarının büyük bir çoğunluğunun ise peşin satışlardan oluştuğu gözlemlenmiştir. İşletmenin satışlarının tümü senetsizdir. Buna göre işletmenin 2013 yılı dönem sonuna ait satış tutarları aşağıdaki gibidir.

Yurtdışı Peşin Satışlar = 26.312.714,70 TL

Yurtdışı Vadeli Satışlar = 256.938.521,61 TL

Yurtiçi Peşin Satışlar = 9.615.386,35 TL

Yurtiçi Vadeli Satışlar = 4.959.526,77 TL

Yurtiçi vadeli satışlara genellikle 3 aylık, yurtdışı satışlara ise genellikle 3, 4 ve 5 aylık vade uygulanmıştır. TC Merkez Bankası'nın 2013 yılında açıklamış olduğu

reeskont faiz oranı baz alınarak vadeli satışların içinde gömülü olan vade farkları hesaplanmıştır. Hesaplama sonucunda yurtiçi vadeli satışların 110.174,18 TL'si, yurtdışı vadeli satışların da 4.942.512,26 TL'si vade farkı olarak faiz gelirlerine verilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu nedenle aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

31.12.2013			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		110.174,18	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		4.942.512,26	
642 FAİZ GELİRLERİ			5.052.686,44
-Vade Farkları			

642 faiz gelirlerine verilen vade farkları izleyen yıla sarkan vade farklarını kapsamamaktadır. İzleyen yıla sarkan vade farkları da yine 2013 yılı TC Merkez Bankasının açıklamış olduğu reeskont faiz oranı baz alınarak hesaplanmıştır. İzleyen yıla sarkan vade farkları için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

31.12.2013			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		13.177,04	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		652.782,54	
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	HS.		665.959,58

Bir sonraki döneme ait olan ve 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabına verilen 665.959,58 TL'lik vade farkı bir sonraki dönemin başında 382 Ertelenmiş Gelirler hesabına aktarılacaktır. Daha sonra bu hesap ilgili aya tekabül eden tutarda faiz gelirleri hesabına verilerek kapatılacaktır. Ancak yukarıda yapılan kayıt vergi yasaları açısından geçerli olmadığından indirilebilir geçici fark oluşmuştur ve vergi etkisi dikkate alınacaktır. 31.12.2013 tarihinde vergi matrahı 665.959,58 TL kadar düşük olacaktır. 665.959,58 TL üzerinden, kurumlar vergisi hesaplanarak $(665.959,58 * 0,20 =)$ 133.191,92 TL vergi alacağı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

31.12.2013

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	133.191,92	
691 DÖNEM KARI VE VERGİ Y.Y.K		133.191,92

İşletmede tekdüzen muhasebe sistemin göre yurtdışına yapılan satışlarda lehte ve aleyhte kur farkları satış gelirini düzenleyici bir unsur olarak muhasebeleştirilmektedir. Hasılat standardına göre hasılat peşin değeri ile kayda alınmalı, bundan sonra doğan lehte ve aleyhte olan kur farkları kambiyo kâr ve zararları ile ilişkilendirilmelidir. İşletmenin yurtdışı satışlarının 1.661.822,51 TL'si kur farkı olduğu tespit edilmiştir.

31.12.2013

601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.	1.661.822,51	
Kur Farkları		
656 KAMBIYO ZARARI HS.	812.448,53	
Ticari Faal.Kur Farkı		
646 KAMBIYO KARLARI HS.		2.474.271,04
Ticari Faal.Kur Farkı		

UFRS (TFRS)'ye göre satış hasılatı ile ilgili yapılan düzeltme işlemleri sonucunda 31.12.2013 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır. (Satışların maliyeti, pazarlama satış dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ile olağan dışı gelir ve giderler aynı bırakılmıştır ve yeniden sınıflandırma yapılmamıştır. Sadece satış hasılatı ile ilgili gerekli üzerinde düzeltmeler yapılmıştır).

Tablo 3.2: Emet bor işletmesi 31.12.2013 tarihli düzeltilmiş gelir tablosu.

	31.12.2013 Gelir Tablosu	UFRS Düzeltilmeler	31.12.2013 Gelir Tablosu
60- BRÜT SATIŞLAR	299.611.323,16		292.230.854,63
600- Yurtiçi Satışlar	14.698.264,34	-123.351,22	14.574.913,12
601- Yurtdışı Satışlar	284.913.058,82	-7.257.117,31	277.655.941,51
61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			-
611- Satış İskontoları (-)	-		
NET SATIŞLAR	299.611.323,16		292.230.854,63
62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	135.522.330,69		135.522.330,69
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	164.088.992,47		156.708.523,94
63- FAALİYET GİDERLERİ (-)	45.297.570,91		45.297.570,91
631- Pazarlama, Satış ve Dağ. Giderleri	25.834.101,09		25.834.101,09
632- Genel Yönetim Giderleri (-)	19.463.469,82		19.463.469,82
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	118.791.421,56		111.410.953,03
64- DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR KARLAR	71,99		7.527.029,47
642- Faiz Gelirleri	71,99	5.052.686,44	5.052.758,43
646- Kambiyo Karları		2.474.271,04	2.474.271,04
65- DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR			812.448,53
656-Kambiyo Zararları (-)	-	812.448,53	812.448,53
66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-		
OLAĞAN KAR VE ZARAR	118.791.493,55		118.125.533,97
67- OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	3.370.817,92		3.370.817,92
671- Önceki Dönem Gelir ve Karlar	1.010.478,50		1.010.478,50
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.360.336,42		2.360.336,42
68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	1.628.783,66		1.628.783,66
681- Önceki Dönem Gider ve Zararlar	1.541.250,11		1.541.250,11
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	87.533,55		87.533,55
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	120.533.527,81		119.867.568,23
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. Y.Y.KARŞ.			
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	120.533.527,81		119.867.568,23

Yukarıdaki gelir tablosunda vade farkı olan 5.718.646,02 TL olduğu gibi satışlardan indirilmiş, bunun 5.052.686,44 TL'si faiz gelirlerine eklenmiştir. Kalan 665.959,58 TL bilançoda ertelenmiş gelirler hesabında (ya da gelecek aylara ait gelirler hesabında) bekleyecektir. Bu tutarın %20 oranı olan 133.191,92 TL

ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak bilançoda yer alırken, dönemin vergi gideri de bu oranda artacaktır. Bu rakamın matraha ilave edilmesi gerekir. Aynı rakam izleyen yılda matrahtan indirilecektir.

Yurtdışı satışlardan oluşan kur farkı 1.661.822,51 TL de satışlardan indirilmiş, olumlu kur farkı olan 2.474.271,04 TL kambiyo kârlarına olumsuz kur farkı da 812.448,53 TL kambiyo zararına eklenmiştir.

Sonuçta düzeltme sonucunda oluşan gelir tablosunda olağan kâr bir sonraki döneme sarkan vade farkı olan 665.959,58 TL kadar azalmıştır.

İşletmenin 2013 yılına ait UFRS formatında fonksiyon esasına göre kapsamlı gelir tablosunun kâr ve zarar bölümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 3.3: Emet bor işletmesi kapsamlı gelir tablosu.

	Dipnot	01.01.2013-31.12.2013
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat		292.230.854,63
Satışların Maliyeti		135.522.330,69
BRÜT KAR		156.708.523,94
Pazarlama Dağıtım Giderleri		25.834.101,09
Genel Yönetim Giderleri		19.463.469,82
Esas Faal. Diğer Gelirler		7.527.029,47
Esas Faal. Diğer Giderler		812.448,53
ESAS FAALİYET KARI		111.410.953,03
Yatırım Faal. Gelirler / Giderler		
FİNANSMAN GELİR/ GİDERİ ÖNCESİ		111.410.953,03
FAALİYET KARI		
Finansman Gelirleri/Gideri		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		111.410.953,03
VERGİ ÖNCESİ KARI		
Dönem Gideri/ Geliri		
Ertelenmiş Vergi Geliri / Gideri		133.191,92
SÜRDÜRÜLEN FAALİYET		111.544.144,95
DÖNEM KAR / ZARARI		

Gerçekte yayınlanacak olan gelir tablosunda karşılaştırma yapabilmek için önceki döneme ait bilgilerinde yer alması gerekir. 2012 yılı rakamları içinde aynı 2013 yılı için yapılan düzeltmeler yapılmalıdır. Ancak bu örneğin düzenlenme amacı İşletmenin 2013 dönemine ait satış hasılatını TMS'lere uygun gelir tablosuna yansıtılmasına örnek vermektir. Önemlilik ilkesi gereği işletmenin esas faaliyet konusu olan mal satışı ile ilgili vade ve kur farkları esas faaliyetlerden diğer gelir ve gider kısmında raporlanmıştır. İzleyen yıla ait vade farkına ait olan vergi 133.191,92 TL vergi gideri olarak matraha eklenmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Her ülkenin kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenlemesine, politik sistemine bağlı olarak oluşturduğu muhasebe ve finansal raporlama sistemi vardır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin önemli ölçüde artış göstermesi, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacını da artmıştır. Bu durum ülkelerin uyguladığı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gereğini doğurmuştur. Bu bağlamda birçok ülke ve kurum, uluslararası ortak bir muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gereksinimi konusunda bir görüş birliği oluşturmaya başlamışlardır.

İlk olarak 1973 yılında uluslararası muhasebe komitesi (IASC) tarafından muhasebe standartları yayınlanmış, 2001 yılında görevi devralan uluslararası muhasebe kurulu (IASB) bu zamana kadar yayınlanan standartları aynı adla kabul ederek uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır. Özellikle Enron skandalından sonra ABD, İngiltere, IOSCO, Birleşmiş Milletler, OECD ve AB standartlar üzerinde çalışmalar yapmışlardır. Son olarak yorumlar ve kavramsal çerçeve dahil 41 adet UMS ve 13 adet UFRS olmak üzere toplam 54 adet standart yayınlanmıştır. AB, 2005 yılından itibaren tüm Avrupa Komisyonu borsa üyesi işletmeler için IASC standartlarını uygulanmasını zorunlu kılmıştır.

Ülkemizde de 1994 yılında kurulan TMSK tarafından UMS'ları ile uyumlu 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. 2002 yılında görevi devralan TMSK standartlar ile ilgili çalışmalar yapmıştır. TMSK, IASB ile ortak çalışmalar yaparak UFRS'lerinin çevirisini yapmıştır. 2011 yılında TMSK'nun yapısı değişmiş ve yeni adı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

olmuştur.

Yeni TTK ile birlikte 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren,

- a. Sermaye Piyasası Kanunu’na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- b. Bankacılık Kanunu’nun 3. maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- c. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- d. 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nda tanımlanan emeklilik şirketleri için TMS/UFRS’yi uygulamaları zorunlu olmuştur.

Standartlardan TMS 18 hasılat standardı, hasılat ile ilgili tüm işlemleri ayrıntılı olarak ele almakta ve yapılan işlemlerin o andaki gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolara yansıtılması için uyulması gereken koşulları belirlemektedir. Muhasebe Standartlarının amacı finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasıdır. Bu nedenle TMS 18 Hasılat Standardı için en önemli unsur Hasılatın gerçeğe uygun değeridir.

Hasılat standardı ilk kez 1981 yılında taslak olarak hazırlanmış, 1992 yılında tekrar gözden geçirilmiştir. 1998 yılında IAS-39 Finansal Enstrümanlar Tanımlama ve Ölçme Standardı olarak yayımlanmış, son halini 2001 yılında almıştır. Ülkemizde de hasılat standardı TMUDESK tarafından 1997 yılında “TMS 4- Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler” olarak yayınlanmıştır. Standartları düzenleme yetkisini TMUDESK’ den devralan TMSK hasılat standardını UMS ile uyumlu hale getirmiş, TMS 18 Hasılat Standardı adı altında 09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe konmuştur.

TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardı ise yabancı paralı işlemlerin ve faaliyetlerin finansal tablolara nasıl dahil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan para biriminin nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Ayrıca çeviri işlemi yapılırken

hangi döviz kur ya da kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolarda nasıl raporlanacağı bu standart da ele alınmaktadır.

IASB, 1977 yılında kur değişimlerinin etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin bir standart taslağı hazırlamıştır. 1985 yılında IAS - 21 “Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” standardı yürürlüğe girmiş, 1995 yılında standardın içeriğinde birçok değişiklik yapılarak IAS - 21 “Kur Değişiminin Etkileri” adı altında tekrar yayınlanmıştır. Standart son olarak, IASB tarafından 2003 yılında revize edilerek 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Ülkemizde TMSK tarafından yapılan çalışmalar sonucunda oluşturulan 19 adet standartlardan biri de TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi standardıdır. Ancak bu standartlar, kanunla desteklenmediği ve dolayısıyla yaptırım gücü olmadığından tavsiye niteliğinden öte gidememiştir. TMSK tarafından TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Emet Bor İşletmesinin 2013 yılına ait ana faaliyet konusuna giren satışlarına ilişkin Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde göre yapmakta olduğu muhasebe kayıtları ile standartlara göre yapması gereken muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir. Ayrıca 2013 dönem sonu gelir tablosunda standartların etkisi incelenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda öne çıkan durum, işletmenin peşin fiyatına vadeli yurt içi ve yurt dışı satışlarında vade farklarının hesaplanarak muhasebe kayıtlarına yansıtılması olmuştur.

İşletmenin halen uygulanmakta olduğu tekdüzen muhasebe sistemine göre yaptığı muhasebe kayıtlarında tüm satışlar nominal değerleri üzerinden kayda alınmakta ve bu değer üzerinden gelir tablosuna satış hasılatı olarak yansıtılmaktadır. Yurt dışı satışlarda oluşan kur farkları da 601 yurt dışı satışlar ana hesabı altında bir yardımcı hesapta izlenmektedir. TMS 18 Standardı uygulandığında işletme peşin fiyatına vadeli satışlarında, satışların bugünkü değerini hesaplayıp, nominal değer ile bugünkü değer arasındaki farkı 382 Ertelenmiş Gelirler hesabında ya da 182 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında kayıt altına almalıdır. Ertelenmiş Gelirler hesabında takip edilen vade farkları ilgili ayın sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılmalıdır. Bir sonraki döneme sarkan vade farklarının ise 482 Ertelenmiş Gelirler

hesabında muhasebeleştirilmesi gerekir. Yeni hesap döneminde ise 382 Ertelenmiş Gelirler hesabına aktarıp, ilgili ay sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılarak hesap kapatılmalıdır.

TMS 21 standardına göre yabancı para ile yapılan satışlarda oluşan kur farkları kâr/zarar hesaplarında muhasebeleştirilmelidir. Ancak standart belirli bir kâr/zarar hesap adı vermemiştir. Bu durumda 601 Yurt Dışı Satışlar hesabı bir kâr/zarar hesabı olduğundan kur farklarının bu hesabın alt hesabında takip edilmesinde bir sakınca yoktur. Yaygın görüşe göre kur farkları kambiyo kâr/ zarar hesabına verilebilir. Standartlar İngilizceden Türkçeye birebir çeviri olduğu için yoruma açık durumdadır.

Ülkemizdeki vergi yasaları nedeniyle TFRS ile uyumlu muhasebe kayıt sistemini benimsenmemektedir. TFRS'ye geçiş finansal tablolar üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda TFRS'ye uyumlu muhasebe kayıtları yapılmayacak Ayrıca sanki yapılmış gibi finansal tablolar üzerinden düzeltme işlemi yapılacaktır. Çalışma da Emet bor işletmesinin 2013 yılına ait satışları incelenmiş, vadeli satışları üzerinden 2013 yılında TC. Merkez Bankasının açıklamış olduğu faiz oranı üzerinden vade farkları hesaplanmıştır. Hesaplanan vade farkları (izleyen döneme ait olanlar hariç) satışlardan çıkarılarak faiz gelirlerine eklenmiştir. İzleyen döneme ait vade farkları bilanço da ertelenmiş gelirler hesabında bekletilmiştir. Bu vade farklarının vergi etkisi nedeniyle söz konusu tutarın %20'si vergi alacağı olarak matraha (artık hesaplanan bir vergi tutarı) eklenmiştir. Yurtdışı satışlardan kaynaklanan kur farkları satışlardan indirilmiş olumlu kur farkları kambiyo karına olumsuz kur farkları da kambiyo zararına ilave edilmiştir. Tüm bu işlemler sonucunda işletmenin olağan karı düzeltme öncesi olağan karına göre izleyen döneme sarkan vade farkı kadar düşük çıkmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) aldığı 17.11.2012 tarih ve 28470 sayılı resmi gazete yayınlanan kararı ile 660 sayılı KHK'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanununun 1534/2. maddesinde sayılan şirketlerin, münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlamaları mecburiyeti getirilmiştir.

KGK'nın 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı resmi gazete yayınlanan yeni bir kararı ile Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacak şirketlerin kapsamında

daraltmaya gidilmiştir. Bu karar ile Türk Ticaret Kanuna göre bağımsız denetime tabi şirketlerin (aktif toplamı 75.000.000 TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 15.000.000 TL ve üstü ile çalışan sayısı ve üstü olan şirketler) münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunlulukları kaldırmış, ancak bu şirketlerin 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabilecekleri belirtmiştir.

Tüm bu gelişmeler çerçevesinde Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü 2012-2013-2014 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmayla ilgili olarak bir bağımsız denetçi ile anlaşma yapabilmek için sözleşme taslağı hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim* (2 Cilt). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Arıkan, Y. (1996, Mayıs-Haziran). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. *Mali Çözüm*, 36, 3.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış. *Maliye Dergisi*, 42.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm*, 98, 90
- Bostancı, S. (2002, Nisan-Haziran). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm*, 59, 2.
- Ceran, Y., Ortakarpuz M. (2013) Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, 73 (kutuphane.dogus.edu.tr)
- Çakır, H. (2005). Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi. *Muhasebetr*.
- Çelik, A.O. (2003, Ocak). Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği. Ankara Üniversitesi Tartışma Metinleri, 52.
- Çiftçi, Y., Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. Bandırma: Uluslararası Sermaye Hareketleri Ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu.
- Demir, Volkan. (2007, Mart- Nisan). Kobi’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm*, 80, 43-58
- Durmuş, A.H. (1995, Nisan). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu. Antalya: I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu.

Gök, A. (2007). Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. Malatya.

Gökçen, G., Akgül, B., Çakıcı, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.

<http://www.etimaden.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.kgk.gov.tr>

Karabınar, S. (2011). *Türkiye’de Hasılat Ölçümü Ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Kaya, N. (2013, Ocak-Şubat). Çevresel Muhasebe Açısından Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bakış. *Akademik Bakış*, 34, 12.

Kocamaz, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gazbeton Üretimi. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Örten, R., Kaval H., Karapınar A. (2013). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, M., Terzi, S. (2010, Temmuz-Ağustos). Avrupa Birliğinde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örneği. *Mali Çözüm*, 24.

Özerhan, Y., Marşap, Beyhan., Kurt, G. (2013)Uluslararası Muhasebe Standartları ve Raporlama Teknikleri Ders Notları,

Özyürek, H. (2012). TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Fatih Üniversitesi Organizasyon ve Yönetim Bilimleri*, 1, 131

Pur, H. Muhasebe Standartları ve Finansal Tabloların analizi. www.purymm.com/purymm/yayinlerimiz/muhasebe_standartları.doc

Sarıkaya, T. (2011). Hasılat Kavramının TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi. (Yüksek Lisans Tezi). Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sivas.

Sevilengül, O. (1997). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Sönmeztürk, Ç. (2010). TMS-18 Hasılat Standardı ve Lojistik Firmasında Uygulama. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

SPK. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri:XI,No:25)
<http://www.spk.gov.tr>

SPK. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri:XI, No:29)
<http://www.spk.gov.tr>

Türmob Haber Bülteni Sayı:10, Aralık 2006, S.1.

Türmob Haber Bülteni Sayı:1, Nisan 2004, S.2

Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. *Mevzuat*, 89, 11.

Uysal, Ö. (2006, Ocak). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 97.

Üstündağ, S. (2000, Nisan). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1, 32

Yalnız, S. (2011). Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Finansal Tablolarının TMS2 Stoklar ve TMS18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi. (Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. Erzurum.

Yarkın, Y.K. (2001). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Uluslararası Standartlarının Geliştirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 5, 260.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Ayşe Başak Gürel
Uyruğu: T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi: Ankara – 03.11.1977
Medeni Hali: Bekar
Adres: Kuveyt Caddesi 40/17 Aşağı Ayrancı -
Ankara
E-Posta Adresi: abgurel@etimaden.gov.tr
İletişim (Telefon): 0533 8179222

EĞİTİM

Lise (1993-1995) Ayrancı Lisesi – Ankara
Lisans (1996-2000) Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

MESLEKİ DENEYİM

Çalışılan Yer: Pozisyon:
2001-2002 Mehmet Tarım AxaOyak Büro Elemanı
Sigorta Acentası
2004 ÖSYM Genel Evrak Büro Elemanı
2005 İpek Ozalit Ön Muhasebe Elemanı
2006 Desen Ozalit Muhasebe Elemanı
2007-2012 Emet Bor İşletmeleri Muhasebe Departmanı
Kütahya/ Emet
2012- Devam ediyor Eti Maden Mali İşler Başkanlığı – Emet İşletmesi
İşletmeleri Genel Müdürlüğü Muhasebe Sorumlusu

YABANCI DİL

İngilizce İyi derecede (okuma)
Orta derecede (konuşma)