

32035

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASEBE ANABİLİM DALI
MUHASEBE - DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DEKİ
UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ:
PROF.DR.CENGİZ ERDAMAR

HAZIRLAYAN:
FATİH YILMAZ
92.01.0013

İstanbul, 25 Ağustos 1994

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DEKİ
UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI**

Sayfa

0. Giriş	1
0.1. Çalışmanın Amacı	1
0.2. Konunun Önemi	1
0.3. Konunun Sınırlandırılması	4
0.4. Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı	4
1. Birinci Bölüm: Uluslararası Muhasebe Standartları	6
1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı ve Gelişimi	6
1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASC) Kuruluşundan Önce Muhasebe İlke ve Yöntemleri ile İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar ...	6
1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	20
1.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Geliştirecek Bir Komite Oluşturulmasının Amacı	20
1.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihçesi	21
1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Biçimi	22
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları	24
1.2.1. Giriş	24
1.2.2. Standartların Dökümü	25
1.2.3. Standartların Kapsadığı Konular	33
2. İkinci Bölüm: Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları	39
2.1. Giriş	39
2.2. Türkiye'de Muhasebeye Bakış	41
2.3. Türkiye'de Muhasebe Düzenini Yönlendiren Hukuk Kuralları	43
2.3.1. Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Kuralları ..	43
2.3.2. Vergi Usul Kanununda Muhasebe Kuralları	44
2.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu'na Göre Muhasebe Düzeni	45
2.3.4. Bankalar Kanunu ve Muhasebe Düzeni	46
2.3.5. Sigorta Şirketleri ile İlgili Muhasebe Düzenlemeleri	47
2.3.6. Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	48

3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÜLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	51
3.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI	51
3.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	52
3.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMANIN FARKLILIĞI NEDENİYLE KARŞILAŞILAN SORUNLAR	74
3.4. TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN DENETİM FİRMALARININ KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME	75
3.4.1. İncelemenin Kapsamı ve Sınırları	77
3.4.2. İncelemede İzlenen Yöntem	77
3.4.3. Sonuç	78
3.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMAYI UYUMLAŞTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER ..	80
ULAŞILAN GENEL SONUÇLAR	82
EKLER	85
KAYNAKÇA	172

EKLER LİSTESİ

<u>Ek No.</u>	<u>Ek'in Konusu</u>	<u>Sayfa</u>
1	Muhasebe Politikalarının Açıklanması	85
2	Tarihi Maliyet Sistemi içindeki Stokların Değerlenmesi ve Sunulması	86
3	Amortismanların Muhasebeleştirilmesi	88
4	Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler ..	89
5	Nakit Akış Tabloları	93
6	Olağanüstü ve önceki dönem kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler	115
7	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	116
8	Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar	118
9	İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	119
10	Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi	121
11	Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu	124
12	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması ...	126
13	Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler	127
14	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	128
15	Uzun süreli Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	131
16	Hasılatın Tanınması	134
17	Emeklilik Haklarının İşverenin Finansal Tablolarına Yansıtılması	136
18	Devlet Sübvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	138

<u>Ek No.</u>	<u>Ek'in Konusu</u>	<u>Sayfa</u>
19	Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	140
20	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	143
21	Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	147
22	İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması	148
23	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	149
24	Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilme ve Raporlanması	153
25	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	154
26	İlgili Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	156
27	Hiperenflasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama	158
28	Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarında Açıklanması Gerekli Bilgiler	159
29	Ortak Girişimlerdeki İlişkilerin Finansal Raporlara Yansıtılması	162
30	Taslakların (Exposure Drafts) Getirecekleri	165

0. Giriş

0.1. Çalışmanın Amacı

Bu tez çalışmasının amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ve Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının neler olduğunu ortaya koymak ve bu belirlemeden sonra sözkonusu standartlar ile Türkiye'deki uygulamalar arasında karşılaştırma yapmaktır. Böylece, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları karşısındaki durumu ortaya konacaktır.

0.2. Konunun önemi

Günümüzde uluslararası ticarete önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Ticarete yavaş yavaş sınırlar kalkmakta ve Dünya tek pazara doğru gitmektedir. Bunun örnekleri Avrupa'da ve Kuzey Amerika'da görülmekte, bu gelişmelere Türkiye de ayak uydurmaya çalışmaktadır. Artık yatırımcılar ülke sınırı tanımamakta, yüksek kar elde etme fırsatı hangi ülkede varsa o ülkeye giderek yatırım yapmaktadır.

Yatırımcılar ülkeler arasında yatırım yapma durumunda olunca, yatırımların kârlılığı, üretkenliği gibi açılardan mukayesesi önem kazanmaktadır. Hangi ülkede daha az vergi verilir, hangi ülkenin menkul kıymetler borsası daha kârlı olur, hangi ülkede maliyetler daha düşük olur gibi sorulara yanıt aranmaktadır. Bu sorulara yanıt verirken veya başka bir deyişle ülkeler arasında karşılaştırma yaparken yararlanılan en önemli

kaynaklar Finansal Raporlardır. Bu karşılaştırmanın sağlıklı olması için Finansal Raporların dayandığı ilkelere farklılıklar olmaması gerekir. Ülkeler arasında muhasebe açısından bir uyumlaştırma gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak bu uyumlaştırma sağlandıktan sonra Dünya Tek Pazarı'nda işletmelerin kârlılığı hakkında karşılaştırılabilir bilgiler elde edilebilir ve kararlar alınabilir.

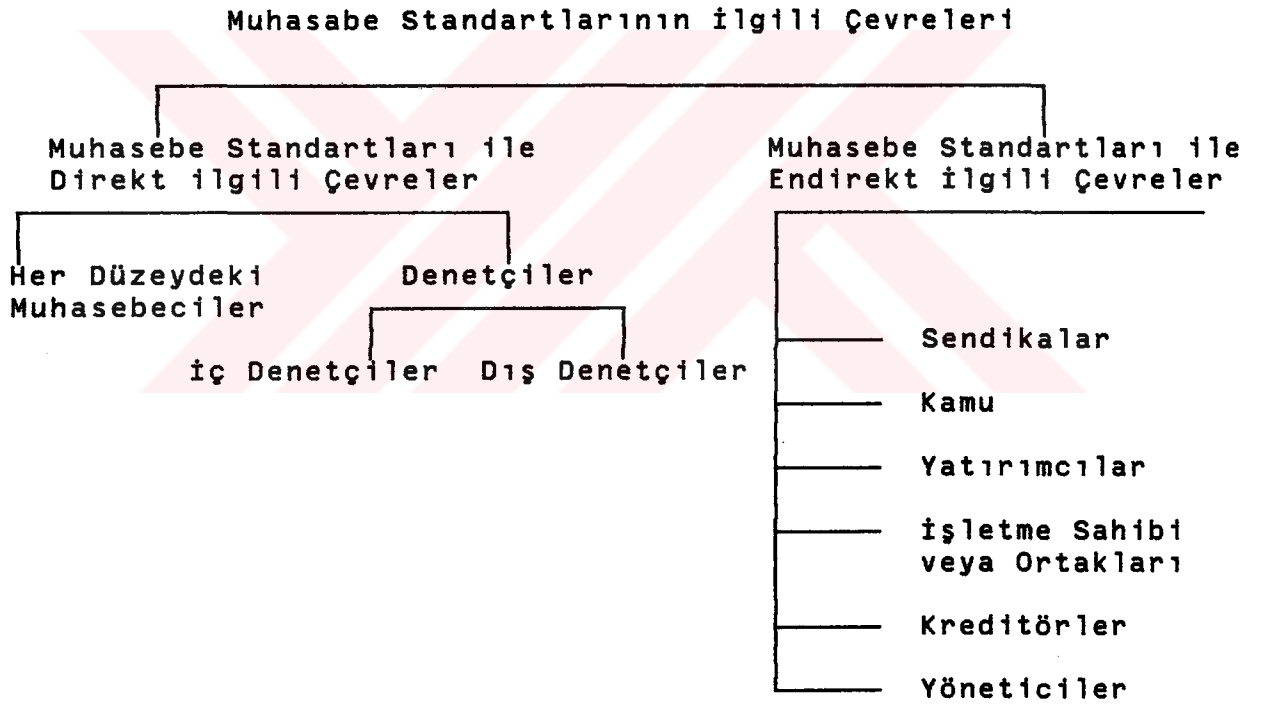
Türkiye de eğer uluslararası ticarete(¹), sanayide ve hizmet sektöründe yerini alacaksa muhasebesinde belli standartlar olmalı ve bu standartlar diğer ülkelerin muhasebe standartlarıyla uyum içerisinde bulunmalıdır.

Bu çalışmada yukarıda sözedilen uyumlaştırmaya yön verici bilgiler sunulacak ve bu bilgiler açıklanacaktır.

Muhasebenin ürettiği raporların kullanıcıları arttıkça, muhasebedeki standartların önemi de o derecede artmaktadır. Muhasebe standartları öncelikle finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi veri ve bilgilerini üreten muhasebeciler tarafından kullanılmaktadır. Daha sonra ise bilgilerin bir denetim sürecinde, denetim standartları devreye girmekte ve bu standartlar ise iç ve dış denetçiler tarafından sürekli olarak kullanılmaktadırlar.

¹) Tarım sektöründe üretilenlerin yurtdışına satımı, ticarete dahil edilmiştir.

Her düzeydeki muhasebeci ve iç ve dış denetçiler muhasebe standartlarının doğrudan kullanıcıları olarak yorumlanabilir. Fakat, muhasebe standartları ile doğrudan ilgili olamamakla beraber bu standartlar aracılığı ile üretilmiş bulunan muhasebe bilgi ve raporlarını kullanan işletme içi ve işletme dışı çevrelerini de muhasebe standartlarının dolaylı kullanıcıları olarak yorumlamak mümkündür. Çünkü, işletmenin ilgi çevreleri içerisinde yer alan yöneticiler, işletme sahip veya ortakları, kreditorler, yatırımcılar ve vergi alan devlet muhasebe standartlarını dolaylı yoldan kullanmaktadır.



0.3. Konunun Sınırlandırılması

Ülkelerin muhasebe sistemlerini birbirleriyle uyumlaştırırken tabii ki o ülkelerin muhasebe sistemlerini tek tek ele almak ve incelemek gerekir. Bu konu çok uzun zaman alan ve hacimli bir çalışmayı gerektirdiğinden bir yüksek lisans tezi kapsamı içinde bazı sınırlamalar yapmak zorunlu olmuştur. Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamaları sisteminin işleyişi ve sistemin temel prensipleri arasında karşılaştırma yapılacaktır.

0.4. Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı

Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması düşünülmüş; farklı veya ortak yanların belirlenmesine çalışılmış ve bu amaçlarla literatür çalışması yapılmıştır.

Literatür çalışması sırasında bu konuda kanunlar, tebliğler, yazılmış eserler ve makaleler incelenmiştir. Çalışmalar sonunda Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları arasında bazı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan tespit üzerine, Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası nitelikte bağımsız denetim kuruluşlarının bu konuda karşılaştıkları sorunlar üzerine bir inceleme yapılmıştır. İncelemenin sonucu, daha önce tespit edilen farkları doğrular nitelikte bulunmuştur.

Bu sonuçlara ulaşırken yapılan çalışmalar diğer bir ifadeyle eserin planı aşağıdaki gibi özetlenmiş bulunmaktadır.

"Uluslararası Muhasebe Standartları" ismini taşıyan birinci bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları tanıtılmaya çalışılmıştır. Bu bölüm iki ana başlık altında incelenmiştir. Birinci kısımda standartların amacı ve gelişimi hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca gelişmiş ülkelerde muhasebe standartları konusunda yapılan çalışmalara yer verilmiştir. İkinci kısımda ise standartların ve standart taslaklarının listesi verilmiş ve kapsadığı konular belirtilmiştir.

"Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları" başlıklı ikinci bölümde, Ülkemiz'de muhasebenin gelişimi ve muhasebe düzenini yönlendiren hukuk kuralları ele alınmıştır. Bu hukuk kurallarının kapsamı hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamaları karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma yapılırken Türkiye'de uygulama alanı en geniş muhasebe düzenlemeleri ele alınmıştır. Ortaya çıkan farklılıklar sebebiyle karşılaşılan sorunlar belirtilmiş, uluslararası nitelikte bağımsız denetim kuruluşlarının bu alandaki sorunlarının incelenmesinden sonra konuya ilişkin çözüm yolları önerilmiştir. Tez çalışmasıyla ulaşılan sonuçlar, "Ulaşılan Genel Sonuçlar" başlığı altında belirtilerek sunulmuştur.

1. BİRİNCİ BÖLÜM : ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ AMACI VE GELİŞİMİ

1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASC)

Kuruluşundan Önce Muhasebe İlke ve Yöntemleri ile İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (I.A.S.C.) kuruluşundan önce bazı ülkelerde muhasebe konusunda düzenleme çalışmaları yapılmıştır. Ancak bu çalışmalar daha çok milli sınırlar içerisinde iş hayatında bir uyum sağlanabilmesi amacıyla yapılmış muhasebe ilke ve standartlarıdır(²). Bu muhasebe ilke ve standartlarının gelişimi batılı ülkelerde iki türlü olmuştur(³):

i- Muhasebe uygulamasına yön veren muhasebe ilke ve standartlarının yazılı hukuk normu haline getirilmesi, diğer bir ifadeyle kanun hükmü biçimine sokulması veya

ii- Yazılı hukuk kuralı haline getirilmemiş -genel kabul görmüş- ilke ve kuralların muhasebe uygulamalarında geçerli kabul edilmesi.

Bu ayırımlardan birincisi, finansal tablolara ilişkin düzenlemelerin politik yetkiye dayandırılması Roma-Germen hukuk

²) Balamir Yeni, "Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında", i.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul, Mart 1984, Sayı 35, s.61.

³) Fahir Bilginoğlu, "Uluslararası Muhasebe", i.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:22 S:1, İstanbul Nisan 1993, s.80.

ailesinin (civil law) temel anlayışını yansıtmaktadır. Roma-Germen hukukunda, düzenlemeler kanunlar vasıtasıyla yapılmaktadır. Buna medeni kanun (civil law) da denmektedir. Bu tür uygulamalara daha çok Almanya, Fransa, Belçika, İsviçre gibi ülkelerde rastlanmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin belirlenmesinde meslek örgütleri, ağırlıklı bir yetkiye sahipse örf ve adet hukuku (common law) geçerli demektir. ABD, İngiltere ve Hollanda'da da bu tür düzenlemeler vardır(4).

Ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerde muhasebe standartları çalışmaları incelenecek olursa bunun her ülke için ayrı ayrı açıklanması gerekmektedir. Ancak, çalışmanın kapsamının sınırlandırılması sebebiyle sadece bir kaç ülkedeki gelişmeler ele alınmıştır. Aşağıda, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere, Fransa ve Almanya 'daki muhasebe alanındaki gelişmeler ara başlıklar altında incelenecektir.

4) A.g.m. , s.80.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişmeler(5)

ABD'nde yeminli muhasebe uzmanlığı mesleğinin örgütlenmesi 1887 yılında başlamıştır. Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) bağlı uzmanlar sermaye piyasasına hisse senedi ihraç eden şirketlerin yıllık finansal tablolarını uzun süre yasal bir zorunluluk olmadan incelemişlerdir.

ABD'de Federal Gelir Vergisi uygulamasının 1913 yılında başlaması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine olan gereksinimi ortaya çıkarmıştır. Bu gereksinim, Amerikan Muhasebe Birliği'nin (American Accounting Association- AAA) konuya eğilmesi sonucunu doğurmuştur(6).

ABD'de büyük ekonomik buhrandan sonra 1934 yılında oluşturulan Menkul Değerler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC), ABD menkul kıymet borsalarında tahvil, hisse senedi ve diğer menkul kıymetleri işlem gören firmalar için finansal tabloların hazırlanmasında önemli

5) Nasuhi Bursal, Muhasebede Temel Kavramlar Çerçevesi (ABD'ndeki Gelişmelere Toplu Bakış), İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yılı:9, Ağustos 1983, Sayı:33, s.3.

6) Nejat Akıncı-Semra Öncü, "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi ile İlgili Kurumlaşma", İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul 1987, Yıl:13 Sayı:49-50, s.52.

düzenleme ve standartlar getirmiştir (1).

SEC, hisse senetlerinin borsaya kaydını ve şirketlerin kamuya açıklayacakları finansal raporların yeminli muhasebe uzmanları tarafından denetimini öngörmüştür. Finansal raporların hazırlanmasında uyulması gerekli kural ve yöntemleri belirlemek de yasaya göre SEC'nun yetkisi içinde olmakla birlikte, SEC bugüne kadar bu yetkiyi meslek kuruluşlarına bırakmayı uygun görmüştür. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) saptamak fonksiyonunu AICPA 1959 yılına kadar belirli konularda Muhasebe Araştırma Bültenleri (Accounting Research Bulletins-ARB) yayınlamak biçiminde sürdürmüştür. 1959-1972 yılları arasındaki dönemde bu görev tekrar AICPA'ya bağlı Muhasebe İlkeleri Kurulunca (Accounting Principles Board-APB) üstlenilmiş ve çeşitli konularda 31 görüş (opinion) yayınlamıştır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini saptamak görevi 1972 yılında genel özel bir kuruluş olan, fakat muhasebe mesleği mensupları yanında bilim adamlarının ve iş hayatının temsilcilerinin de katıldığı Finansal Muhasebe Standartları Kuruluna (Financial Accounting Standards Board-FASB) devredilmiştir. Muhasebe Standartlarını saptamak konusunda dünyada en iyi örgütlenmiş bir kuruluş sayılabilecek FASB, bugüne kadar seksenin üstünde standard ve bunlarla ilgili yorum

1) Jeffrey S.Arpan & Lee H.Radebaugh, International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd edition, Wiley Prints, New York, 1985, s.335.

yayınlamıştır. FASB'nin dışında, SEC, New York Menkul Değerler Borsası (New York Stock Exchange-NYSE) ve ABD Federal Vergi İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) de muhasebe ilkeleri ve yöntemleri üzerinde etkili olmaktadır.

ABD gibi Anglosakson ülkelerinin önemli bir özelliği sosyal ve ekonomik sorunlarını çözümlemesi için önceden belirli yasalar ve kurallar koymak yerine, sorunlara pragmatik bir açıdan yaklaşmak ve her olayın özelliğine göre ilgililerin en olumlu çözümü bulabilmelerine olanak tanımaktır(1). Hukuki sorunların çözümlenmesinde yazılı kanunlar yanında geleneklere ve mahkeme içtihatlarına büyük bir ağırlık verilmesi bunun tipik bir örneğidir. Bunun yanında, belirli ekonomik konularda yapılacak düzenlemelerin ve getirilecek kuralların resmi otoriteler yerine ilgili meslek mensupları tarafından belirlenmesi de ABD'nde genellikle tercih edilen bir yoldur. Muhasebe alanındaki gelişmeler de bu yönde olmuştur. Muhasebecilik mesleğinin en önemli iki kuruluşu olan AICPA ve AAA önceleri ortaya çıkan çeşitli muhasebe sorunlarına ayrı ayrı çözümler önermeye çalışmışlardır. Ancak 1959 da Muhasebe İlkeleri Kurulunun (APB) da kurulmasından sonra muhasebe ilkelerinin dayandığı temel kavramlar ciddi bir araştırma konusu olarak ele alınmaya başlanmıştır.

1) A.g.e., s.335.

1973 yılında faaliyete geçen FASB bu konuyu daha geniş kapsamlı ve uzun vadeli bir proje olarak ele almıştır. Projenin amacı, muhasebenin hangi ilgili gruplara, ne maksatla kullanılmak üzere ve hangi temel kavramlara dayanarak ne tür ve nitelikte bilgi vermesi gerektiğini belirleyen bir genel kavramlar çerçevesi meydana getirmektir. FASB şimdiye kadar bu konuda çeşitli bildirimler yayınlamıştır.

Bu gelişmelerde sayıları 200,000'i geçen yeminli muhasebecilerin de katkıları önemli yer tutmaktadır.

Muhasebe standartları için yaygın ABD yaklaşımı ve felsefesini karakterize eden tek kelime belki de "esnekliktir" (1).

1) A.g.e.

İngiltere'deki Gelişmeler

İngiltere'de muhasebe uygulamaları konusunda ilk çalışmalar 1942 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından yapılmıştır. Bu enstitü muhasebe uygulamalarında kullanılmasını amacıyla 29 öneriden oluşan bir diziyi tebliğler halinde toplayarak yayınlamıştır¹⁰).

Daha sonra, 1969 yılında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla Muhasebe Standartları Komitesi (the Accounting Standards Committee) kurulmuştur. 1976 yılında ise bu komitenin faaliyetleri Uzman Muhasebeciler Birliği (the Association of Certified Accountants), Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (the Institute of Cost and Management Accountants), ve Yeminli Kamu Finansmanı ve Muhasebesi Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) tarafından desteklenmiştir.

İngiltere'de altı tane muhasebe kuruluşu vardır: İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales), İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in Scotland), İrlanda Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The

¹⁰) Nejat Akıncı-Semra Öncü, A.g.m., s.51.

Institute of Chartered Accountants in Ireland), Uzman Muhasebeciler Birliği (the Association of Certified Accountants), Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (the Institute of Cost and Management Accountants), ve Yeminli Kamu Finansmanı ve Muhasebesi Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy). Bunlardan ilk dört tanesi İngiltere Hükümeti'nin Ticaret Departmanı tarafından tanınmaktadır, tamamı ise çeşitli muhasebe mesleği konusunda danışmanlık yapmaktadır.

Ayrıca, 1973 yılında İngiltere'nin Avrupa Topluluğu'na (AT) girmesi ile muhasebe sistemi de AT yönergeleri doğrultusunda değişmiştir.

Muhasebe Standartları Komitesinin (the Accounting Standards Committee) temel amacı muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmaktır.

Fransa'daki Gelişmeler(11);

Fransa'daki muhasebe sistemi, Kıta Avrupası'ndaki pek çok ülke gibi, esas olarak makro tabanlı (ABD ve İngiliz sistemlerinin mikro tabanlı olduğu gibi), ve daha çok hükümet güdümlü, kaynaklı ve düzenlemelidir. Bu, öncelikle hükümetin ekonomik planlama amaçları için bilgi elde etme isteğinin bir sonucudur. Çünkü, Fransız planlama sistemi sadece bir göstergeçtir (uymak ihtiyaridir, mecburi değildir) ve Fransız vergi politikası buna uymayı cazip kılmak için gerekli mali teşvikler ve/veya cezalar uygulamak için tasarlanmıştır. Bu yüzden, Fransız muhasebe sistemi daha çok, vergi kaynaklıdır.

Fransa'daki muhasebe uygulamalarına çok sayıda kanun ve kararname hükmetmesine rağmen, tek ağır basan güç Genel Muhasebe Planı'dır(Plan Comptable General). Bu plan, 1947 yılında Muhasebe Milli Konseyi tarafından oluşturulmuş ve Fransa'da muhasebeyi düzenleyen ilk girişimdir. Plan, daha sonra değişen ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara cevap verecek şekilde zaman zaman tashih edilmiştir. Belki de en çok bilinen tek tip hesap planı "Plan Comptable" gerçekte anlaşılabilir çok detaylı bir muhasebe rehberidir. Plan, muhasebe tanımlarını, tip finansal tabloları ve istatistikî raporları,ve değerlendirme ve hesaplama kurallarını içerir. Bu, işletmeleri ve merkezi ve yerel yönetimleri kapsar ve milli istatistikleri yapmada kullanılır.

11) Jeffrey S.Arpan & Lee H.Radebaugh, A.g.e., s.335.

1977 yılında artan sosyalist hareketle birlikte Fransa'da hükümet yeni bir düzenleme getirmiştir. Bu yeni düzenlemede, büyük şirketlerin, işçilerini ve çalışma ortamlarını da gösteren bir Sosyal Bilanço (Bilan Social) hazırlamaları istenmiştir.

Fransa'daki muhasebe standartlarının ve uygulamalarının ortaya konmasında hükümetin kuvvetli etkisi olmasına rağmen, muhasebeyle ilgili düzenlemelerin hazırlanmasında Fransız muhasebe mesleğinin de etkin rolü olmuştur. Ayrıca, meslek kuruluşları kendi muhasebe sistemlerini ilgilendiren çok sayıda tavsiyeler yayınlamıştır. Bunlar, Muhasebe Uzmanları Cemiyeti (Ordre des Experts Comptables et des Comptable Agrees), ve Muhasebe Millî Konseyi (Companie Nationale de Comissaires aux Comptes) isimlerini taşımaktadır. Muhasebe Uzmanları Cemiyeti AICPA'ye denklik bakımından en yakın olanıdır, fakat daha az bağımsız ve güçlüdür. Bu cemiyete kayıtlı yaklaşık 9000 (1985 yılı rakamı) uzman muhasebeci vardır.

Fransız muhasebesi de, İngiltere'de olduğu gibi, Avrupa Topluluğu Yönergeleri'nden etkilenmiştir.

Almanya'daki(¹²) Gelişmeler(¹³);

Alman muhasebe sistemi de Fransız muhasebe sistemi gibi, makro-kaynaklıdır ve vergi düzenlemeleri ile çeşitli ticaret kanunlarından oldukça etkilenmiştir. Fakat, Fransız yaklaşımında olduğu gibi, her türlü işletme için bir genel plan veya tek tip hesap planı yoktur. Buna karşın, kanunlarda "düzenli defter tutma ilkeleri"ne referans verilir.

Muhasebe için kanuni düzenlemeler 1897 yılındaki Almanya'nın ilk ticaret kanununa (Handelsgesetz) dayanır. Fakat, şimdi ise 1965 Şirketler Kanunu ve 1969 Halka Açılma Kanunu Alman muhasebesi için yasal dayanak teşkil etmektedir. Bu kanunlar kullanılacak defterleri, finansal raporların hazırlanmasındaki muhasebe standartlarını ve prosedürlerini, açıklama standartlarını, ne zaman ve ne çeşit finansal tabloların yayınlanması gerektiğini ve sınıflama ve raporlamanın gerektirdiği daha bir çok detayı düzenlerler. Almanya'da, Fransa'da olduğu gibi finansal tabloların vergi düzenlemelerine uyması zorunludur.

Almanya'da uzun yıllar süren çalışmalar sonunda "Hesap Şeması" olarak adlandırılan bir düzenleme şekli bulunmuştur. Alman işletme iktisadı Profesörlerinden Eugen Schmalenbach 1927

¹²) Birleşmeden önceki Batı Almanya kastedilmiştir.

¹³) Jeffrey S.Arpan & Lee H.Radebaugh, A.g.e., s.335.

yılında ilk olarak sanayi işletmelerinin uygulayabileceği bir hesap şeması meydana getirmiş ve bu hesap şeması uluslararası bir önem kazanmıştır (14).

ABD, İngiltere ve Fransa'ya kıyasla, Almanya'da muhasebe mesleği daha küçüktür (1985 rakamıyla 4000 üyeden daha az). Alman Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Institut der Wirtschaftsprüfer on Deutschland) ve Muhasebeciler Odası (Wirtschaftsprüferkammer) başlıca iki mesleki kuruluştur. Bu kuruluşlara üyelik, ilki için isteğe bağlı iken ikincisi için zorunludur. Kanunen, odanın işlevi mesleki standartları gözlemek ve muhasebecileri eğitmektir. Gerçekte, eğitim sorumluluğu, uyulması zorunlu olmayan görüş ve tavsiyeleri de düzenli olarak yayınlayan enstitüye aittir.

Uluslararası Düzeyde Yapılan Çalışmalar(15):

Muhasebede uyumlaştırma çalışmalarını uluslararası düzeyde yapan başlıca kuruluşlar ; Birleşmiş Milletler (UN), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Topluluğu (EC) ve Afrika Muhasebe Konseyi'dir (AAC).

Bunların içinde Birleşmiş Milletler en geniş coğrafi alana

14) Feridun Özgür, "Muhasebe İlkeleri", İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayın No.7, 4.baskı,İstanbul,1985,s.57.

15) A.g.e.

ve temsilciliğe sahiptir. 1970'li yılların ortalarından beri önemli çalışmalar Birleşmiş Milletlere bağlı "Milletlerarası Komisyon" ve "Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Hükümetlerarası Uzmanlar Özel Çalışma Grubu"(Ad-Hoc International Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) tarafından gerçekleştirilmiştir.

Milletlerarası Komisyon , çok uluslu şirketlerin faaliyetleri daha etkin ve daha anlaşılır kılmak için çalışmalar yapmıştır. Komisyon, çok uluslu şirketlerin ticaret, finans, doğal kaynakların kullanılması, istihdam ilişkileri ve pazarlama politikaları, araştırma-geliştirme, ve transfer fiyatlama konularında "yönverici tüzük" (code of conduct) hazırlamıştır. Yönverici tüzüğün geneli, şirket yıllık raporlarındaki en az açıklama prensibi konusundaki tavsiyeleri ABD konsolidasyon ve bölüm raporlama muhasebe standartlarına dayansa da, bunun mali olmayan bilgiler , organizasyon yapısı, çevresel etkiler, üretim seviyesi, yatırım planları, çalışma ve istihdam gibi alanlardaki açıklama konusunda yeni tavsiyeleri vardır.

Birleşmiş Milletler gibi, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çok uluslu şirketler için muhasebeyi de içeren bir yönverici tüzük hazırlamıştır. Tüzük daha çok mali açıklamalar konusunda ana hatları içermektedir.

Gerek Birleşmiş Milletlerin, gerekse Ekonomik İşbirliği ve

Kalkınma Örgütü'nün (OECD) hazırladıkları tüzükler birer tavsiye niteliğindedir. Bunların yaptırımları yoktur.

Muhasebe harmonizasyonu konusunda en ciddi çalışmaları yapan örgütlerin başında şüphesiz Avrupa Topluluğu (AT) gelir. 1957 tarihli Roma Antlaşması'yla kurulan AT'nun , yine aynı antlaşmanın 54.maddesi gereği, Üye Ülkeler ulusal muhasebe kurallarını koordine etmekle yükümlüdürler(11). AT bu konuda ilk yönerge taslaklarını 1964'te yayınlamıştır. Bu taslaklardan kabul edilen 4. ve 7. yönergeler en önemlileridir. 4.Yönerge topluluk içinde çeşitli ortaklıkların finansal tablolarının şekil ve içeriklerini, muhasebe kurallarını belirlerken, 7. yönerge konsolidasyon esaslarını belirlemektedir.

Muhasebede uyumlaştırma çalışmalarına yukarıdaki örgütlerden başka uluslararası muhasebe kongrelerinde de yer verilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları tabiri bu amaçla yapılan çalışmalar için kullanılabilir. Ancak, bundan sonraki açıklamalarımızda Uluslararası Muhasebe Standartları deyimi yine bu bölümde açıklanacak olan sadece Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından saptanarak yayınlanan standartları ifade etmek için kullanılacaktır.

11) Fahir Bilginoğlu, A.g.m., s.83.

1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

1.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarını

Geliştirecek Bir Komite Oluşturulmasının Amacı

Yukarıda da belirtildiği gibi çeşitli ülkeler kendi muhasebe standartlarını belirlemişlerdir. Avrupa Topluluğu ise üye ülkeler için standartlar geliştirmiştir. Ancak günümüzde artan uluslararası ilişkiler ve uluslararası şirket oluşumları nedeniyle bu şirketler birden çok ülkenin kanunlarına tabi hale gelmiştir. Bir ülkenin standartları veya Avrupa Topluluğunun standartları zamanla çok uluslu şirketlerin ihtiyacına cevap veremez hale gelmiştir. İlgililer, kendi ülkelerinde geçerli ilke ve yöntemlerle bu çok uluslu şirketlerin muhasebe bilgilerinin aynı esaslara dayanmaları konusunda emin olmak istemişlerdir¹⁷. Ayrıca, her ülkede ve her ekonomik toplulukta muhasebe ilkeleri üzerinde çalışacak kuruluşların ortaya çıkmasının ileride önemli karışıklıklar yaratacağı endişesi doğmuştur.

Uluslararası alanda birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbiriyle uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi için uluslararası bir kurula ihtiyaç duyulmuştur.

¹⁷) International Accounting Standards Committee.Objectives and Procedures,London, January 1983,s.1.'den aktaran Balamir Yeni, "Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında", İ.U.İ.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:35, İstanbul, 1984, s.63.

1.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihçesi

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu-AISG'in girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. Bu öneri kısa bir zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş ve dokuz Kurucu Üye'den⁽¹⁾ oluşan bir Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC-International Accounting Standards Committee) oluşturulmuştur. Kurulun merkezi Londra'dadır. Bu kurulun başlıca amaçları;

- Finansal tabloların sunulmasında gerekli yönetmelik, yöntem ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak;

- Finansal tabloların sunulmasında dikkate alınması gerekli muhasebe standartlarını belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların ve tabloların dünya çapında kabul edilmesi olanağını arttırmaktır.

1977 yılında yapılan bir tüzük değişikliği ile kurucu üyeler

⁽¹⁾ Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri.

dışındaki diğer ortak üyeler de tam üye statüsüne yükseltilmişlerdir. Yine 1977 yılında Münih’de yapılan 11.Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde "muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek" amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) kurulmuştur.

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşmayla çalışmaların uyumlaştırılması kararı alınmış ve ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC aynı çatı altında toplanmıştır.

1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Biçimi

Uluslararası muhasebe standartları aşağıdaki safhalardan geçerek yayınlanmaktadır.

- IASC’nin seçeceği belirli konular, önce özel uzmanlık kurulunda incelenmekte, gerekli çalışmalar yapılmakta ve öneri hazırlanmaktadır(18).

¹⁸) Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31) (Derleyen:Ahmet H.Durmuş), T.Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No.7, İstanbul,1992, s.5.

- Bu öneri, ön taslak halinde IASC genel kuruluna, görüşülmek ve oylanmak üzere sunulmaktadır.

- 2/3 çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelmiş olur ve bu taslak IFAC'a üye kuruluşlara gönderilmektedir.

- Bu kuruluşlar, bu taslakları kendi üyelerine iletirler.

- Üyeler kuruluşları aracılığıyla, belirlenen tarihe kadar, eleştiri, yorum ve önerilerini yaparlar.

- Bunlar genel kurulda yeniden görüşülür.

- 3/4 çoğunlukla yeniden kabul edilen şekil, uluslararası muhasebe standardı haline gelir.

- Yürürlük tarihi belirlenir.

- Kesin uluslararası muhasebe standardı, İngilizce olarak yayımlanır.

- Üye kuruluşlar, bu standardı aynen veya tercüme ederek kendi üyelerine iletirler.

Uluslararası standardının uygulanması sırasında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bazen ise, standartlarda kısmen

değişiklik ihtiyacı doğabilmektedir. Bunlar da zamanla yeni standart oluşturulması veya eskisinin revize edilmesi yoluyla düzeltilmekte ve giderilmektedir.

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

1.2.1. Giriş

IASC tarafından 1975 yılından itibaren yayınlanan standartlar ve standart taslakları (exposure drafts) aşağıda sunulmuştur. Yukarıda da açıklandığı gibi üzerinde standart geliştirilmesi gereken bir konu önce IASC'nin ilgili kurullarında standart taslağı haline getirilmekte ve bu taslaklar IASC'nin bütün üyelerine gönderilmektedir. Üyelerden görüş alındıktan sonra taslaklar standartlara dönüştürülmektedir. Bazı durumlarda bu taslakların standart haline dönüşmesi mümkün olamamaktadır. Örneğin; E32 nolu Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği isimli taslak çok farklı görüşler nedeniyle standart haline dönüştürülemedi, ancak bu önemli konu bir niyet bildirisi (statement of intent) biçiminde yayınlanmıştır.

Yayınlanan standartlar giriş, açıklama ve standardın özü kısımlarından oluşmaktadır. Giriş ve açıklama kısımları oldukça detaylı ve uzun olduğu için, bu tezin standartlar kısmında sadece standartların özü verilecektir. Bu sebepten dolayı, orjinalinde numaralanmış olan paragraflar 1'den başlamayacaktır. Ayrıca yürürlükten kalkan standartlar açıklanmayacaktır.

1.2.2. Standartların Dökümü(¹⁰)

Standartların yayın dili İngilizce olduğu için listede orijinal isimlere yer verilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları

(International Accounting Standards(IAS))

Standart

<u>No.</u>		
IAS 1	Muhasebe Politikalarının Açıklanması (Disclosure of Accounting Policies)	1975
IAS 2	Tarihi Maliyet Sistemi içindeki Stokların Değerlenmesi ve Sunulması (Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System)	1975
IAS 3	Konsolide Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements) <u>(IAS 27 ve 28 ile yürürlükten kalkmıştır.)</u>	1976
IAS 4	Amortismanların Muhasebeleştirilmesi (Depreciation Accounting)	1976

¹⁰) Gökse1 Yücel, "Globalleşen Dünya'da Türk işletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları", İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi C:22 S:2, İstanbul, 1993,s.25.

IAS 5	Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler (Information to be Disclosed in Financial Statements)	1976
IAS 6	Değişen Fiyatlar Karşısında Muhasebe Uygulamaları (Accounting Responses to Changing Prices) <u>(IAS 15 ile yürürlükten kalkmıştır.)</u>	1977
IAS 7	Finansal Durumda Değişmeler Tablosu (Statement of Changes in Financial Position) <u>(IAS revised 7 ile yürürlükten kalkmıştır.)</u>	1977
IAS 7 (revised)	Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)	1992
IAS 8	Olağanüstü ve önceki dönem kalemleri ve Muhasebe yöntemlerindeki değişiklikler (Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies)	1978
IAS 9	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Research and Development Activities)	1978

IAS 10	Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date)	1978
IAS 11	inşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Construction Contracts)	1979
IAS 12	Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Taxes on Income)	1979
IAS 13	Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu (Presentation of Current Assets and Current Liabilities)	1979
IAS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Reporting Financial Information by Segment)	1981
IAS 15	Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)	1981

IAS 16	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Property, Plant and Equipment)	1982
IAS 17	Uzun Süreli Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)	1982
IAS 18	Hasılatın Tanınması (Revenue Recognition)	1982
IAS 19	Emeklilik Haklarının İşverenin Finansal Tablolarına Yansıtılması (Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers)	1983
IAS 20	Devlet Sübvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)	1983
IAS 21	Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	1983

IAS 22	işletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Business Combinations)	1983
IAS 23	Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi (Capitalisation of Borrowing Costs)	1984
IAS 24	İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması (Related Party Disclosures)	1984
IAS 25	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments)	1986
IAS 26	Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilme ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)	1987
IAS 27	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)	1989
IAS 28	İlgili Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)	1989

IAS 29 Hiperenflasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama 1989
(Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

IAS 30 Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarında Açıklanması Gerekli Bilgiler 1990
(Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)

IAS 31 Ortak Girişimlerdeki İlişkilerin Finansal Raporlara Yansıtılması 1991
(Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)

GENEL ÇERÇEVE (FRAMEWORK)

Finansal Tabloların Hazırlanışı ve Sunuluşu ile ilgili Genel Çerçeve 1989
(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)

NİYET BİLDİRİŞİ (STATEMENT OF INTENT)

Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği 1990
(Comparability of Financial Statements)

STANDART TASLAKLARI (EXPOSURE DRAFTS)

E33	Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi (IAS 12 yerine) (Accounting for Taxes on Income)	1989
E37	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri (IAS 9 yerine) (Research and Development Activities)	1991
E38	Stoklar (IAS 2 yerine) (Inventories)	1991
E39	Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi (IAS 23 yerine) (Capitalisation of Borrowing Costs)	1991
E40	Finansal Araçlar (Financial Instruments)	1992
E41	Hasılatın Tanınması (IAS 18 yerine) (Revenue Recognition)	1992
E42	İnşaat Sözleşmeleri (IAS 11 yerine) (Construction Contracts)	1992

E43	Maddi Duran Varlıklar (IAS 16 yerine) (Property, Plant and Equipment)	1992
E44	Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkisi (IAS 21 yerine) (The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates)	1992
E45	işletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (IAS 22 yerine) (Accounting for Business Combinations)	1992
E46	Olağanüstü Kalemler, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler (IAS 8 yerine) (Extraordinary Items, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)	1992
E47	Emeklilik Hakkı Maliyetleri (IAS 19 yerine) (Retirement Benefit Costs)	1992



1.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Kapsadığı Konular:

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kapsadığı konular aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe yöntemleri açıklanmalıdır. Temel muhasebe varsayımlarının dışında varsayımlarda bulunuluyorsa, bu durum gerekçeleriyle birlikte açıklanmalıdır.(Ek-1)
- Stoklar, tarihi maliyet veya net nakit değerinden hangisi düşükse onunla değerlendirilmelidir. Tarihi maliyet ve net nakit değerinin nasıl hesaplanacağı bilgisi yine ilgili standartta verilir. Bu değerlendirme esaslarının finansal tablolardaki sunumunun nasıl olması gerektiği burada belirtilir.(Ek-2)
- Amortisman tabi varlıkların nasıl amortisman tabi tutulacağı belirtilir.Ayrıca aşağıdaki konuların finansal tablolarda açıklanmasını gerektirir:
 - . kullanılan amortisman yöntemi,
 - . kullanılabilir ömürler veya amortisman oranları,
 - . dönemin toplam amortisman miktarı,
 - . amortisman tabi varlıkların amortisman düşülmezden evvelki değerleri ve bu varlıklarla ilgili birikmiş amortismanlar. (Ek-3)

- Finansal tabloları açık ve anlaşılır bir duruma getirebilmek için gerekli tüm önemli bilgiler açıklanmalıdır.(Ek-4)
- İşletmenin bir muhasebe dönemi sonunda yayınlanması gerekli tablolardan biri de Nakit Akış Tablosudur. Bir dönemde elde edilen nakitlerin kaynakları ve kullanımları düzenli bir şekilde bu tabloda sunulmalıdır.(Ek-5)
- Olağanüstü ve önceki Dönem Kalemlerinden elde edilen gelir net kâr kapsamına alınmalı ve bu kalemlerle ilgili bilgi ek olarak verilmelidir. Muhasebe yöntemlerindeki değişikliklerin sebebi ve etkileri de finansal tablolarla birlikte sunulmalıdır.(Ek-6)
- Araştırma ve Geliştirme maliyetlerinin neleri içerdiği ve bunların nasıl muhasebeleştirileceği belirtilir.(Ek-7)
- Koşullu belirsizliklerin ve bilanço tarihinden sonra meydana gelecek olayların neler olduğu ve bunlar hakkında yapılması gereken muhasebe kayıtları ve finansal tablo açıklamaları belirtilmektedir.(Ek-8)
- Finansal tablolarda inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ya tamamlanma yüzdesi yöntemi ya da tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılır.Bu yöntemlerin

nasıl uygulanacağı ve yapılması gereken açıklamalar belirtilmektedir.(Ek-9)

- Gelir üzerinden alınan verginin hangi yöntemlere göre hesaplanıp muhasebeleştirileceği ve yapılması gerek açıklama konuları belirtilmektedir.(Ek-10)

- Dönen varlıklara ve kısa vadeli borçlara hangi kalemlerin dahil olduğu ve bunların sınıflama ilkeleri belirtilmektedir.(Ek-11)

- Menkul kıymetleri halka arz edilmiş ve ekonomik öneme sahip işletmeler kendileri için önemli olan endüstriyel ve coğrafi bölümleri uluslararası muhasebe standardında belirtilen özelliklere göre raporlamalıdır.(Ek-12)

- İşletmelerin enflasyonun etkilerini yansıtan bir muhasebe yöntemi kullandıkları zaman açıklamaları gereken bilgiler belirtilmektedir.(Ek-13)

- Duran varlık, tesis ve teçhizatın kapsadığı varlıklar ve muhasebeleştirilmesi belirtilmektedir. Tarihi maliyet üzerinden duran varlık kalemlerinin inşa edilmesi veya üretilmesi, takas edilmesi ve elden çıkarılması durumunda yapılması gerekli kayıtlara değinilmektedir. Ayrıca, duran varlık, tesis ve teçhizatın yeniden değerlendirilmesi sonucunda

yapılması gereken muhasebe kayıtları ve açıklamalarının neler olduğu belirtilmektedir.(Ek-14)

- Uzun süreli kiralamaaların muhasebeleştirilmesi, faaliyet ve finans tipi kiralamalarda yapılması gereken muhasebe işlemleri belirtilmektedir. Varlıkların satışı ve geriye kiralanmasının muhasebeleştirilmesi de belirtilmektedir.(Ek-15)

- Mal ve hizmet satışından elde edilen hasılatın hangi durumlarda tanınacağı belirtilmektedir.(Ek-16)

- Emeklilik haklarının hangi yöntemlere göre muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl açıklanacağı belirtilmektedir.(Ek-17)

- Devlet subvansiyonları ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması belirtilmektedir.(Ek-18)

- Yabancı para cinsinden işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, yabancı bir şirketin finansal tablolarının çevriminde, bağlı şirket konumundaki yabancı şirketin finansal tablolarının çevriminde ve işlemlerin açıklanmasında kullanılacak ilke ve esaslar burada belirtilmektedir.(Ek-19)

- İşletme birleşmelerinde kullanılacak yöntemler ve bu işlemlerin gerektirdiği açıklamalar belirtilmektedir.(Ek-20)
- Finansman giderlerinin hangi türlerinin, ne kadar süre ile ve nasıl muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.(Ek-21)
- İlgili taraflar arasında gerçekleşen işlemler ve etkilerinin kamuya açıklanması belirtilmektedir.(Ek-22)
- Yatırımların sınıflanması, muhasebeleştirilmesi, defter değerinin tespiti, değerlerindeki değişmelerin etkileri, elden çıkarılmaları, transferleri, gelirleri ve bunlara ilişkin istenen açıklamalar belirtilmektedir.(Ek-23)
- Emeklilik yardımlarının muhasebeleştirilme şekilleri ve raporlanmasında uyulacak esaslar belirtilmektedir.(Ek-24)
- Ana şirketin konsolidasyonu (birleşmeyi) nasıl yapacağı, bağlı şirketlerin yatırımlarının nasıl muhasebeleştirileceği ve nelerin açıklanması gerektiği bu standartta belirtilmektedir.(Ek-25)
- Konsolide (birleşik) finansal tablolar hazırlayan bir şirketin ilgili şirketlerindeki yatırımlarının nasıl muhasebeleştirileceği, hangi yöntemlerin kullanılacağı ve hangi konuların açıklanması gerektiği

belirtilmektedir.(Ek-26)

- Hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir işletmenin nasıl bir teknik kullanacağı ve neleri açıklayacağı belirtilmektedir.(Ek-27)

- Banka ve benzeri finansal kuruluşların finansal tablolarını hazırlama ve sunma esasları ile açıklanması istenen konular belirtilmektedir.(Ek-28)

- Ortak girişimli işletmelerle ana şirketin ticari ilişkilerinde uygulanacak muhasebe yöntemleri, ana şirketin mali raporlarını hazırlama şekli ve açıklanması istenen konular belirtilmektedir.(Ek-29)

2. İKİNCİ BÖLÜM: TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI

2.1. GİRİŞ

İşletmeler faaliyetleri süresince yaptıklarını belli aralıklarla değerlendirme ihtiyacı duymaktadırlar. Bu ihtiyaç beraberinde faaliyetlerin kaydedilmesi gereğini getirmektedir. Faaliyetler büyüdükçe karmaşıklaşan ve çoğalan bu işlemler belli bir düzen içerisinde kaydedilmelidir. Böylece, düzenli kayıtlar sayesinde işletme faaliyetlerini daha doğru değerlendirebilmektedir. Ancak tek başına kaydetme de faaliyet değerlemesi için yeterli olmamaktadır. Değerleme için bu kayıtlardan alınan bilgilerin sistematik bir şekilde sunulması gerekmektedir. Bu sistematik sunuş da finansal tablolar sayesinde yapılmaktadır. Finansal tabloların doğruluğu derecesinde değerlendirme de doğru yapılabilir.

Finansal tabloları inceleyecek ve işletmeyi değerlendirecek olan çıkar gruplarıdır. Bu çıkar grupları işletmede çalışan yöneticiler, işletmenin sahip veya ortakları, vergi alacak olan devlet, yatırımcılar ve finans kuruluşlarıdır. Yukarıda sayılan her çıkar grubu işletmeye farklı açıdan bakmaktadır. Tabii bu çıkar gruplarının türü ve sayısı işletmenin büyümesi ile bağlantılıdır. İşletme büyüdükçe bunların sayısı ve türü artabilmektedir. Tabii işletmenin büyümesi de ülke ekonomisinin içinde bulunduğu şartlara bağlı olmaktadır.

Ülkemiz'de 1923 yılında 1.izmir iktisat Kongresi'nin yapılması, yine aynı yılda Kapitalizasyonların kalkması, 1924 yılında İş Bankası'nın kurulması, ardından özel teşebbüse öncülük edecek olan Kamu iktisadi Teşebbüsleri'nin kurulması ekonomimizin önemli aşamalarını göstermektedir.

1923-1950 döneminde kurulan T.C.Merkez Bankası, Sümerbank, Etibank, Elektrik Etüd İdaresi ve T.C.Zirat Bankası ekonomimizde önemli yer tutmuştur.

1950-1960 döneminde ekonomide bir patlama yaşanmıştır(²¹).

1960-1970 arasında ikinci planlı ekonomi dönemi yaşanmıştır.

1970-1980 arasında inişli çıkışlı bir ekonomik ortamdan sonra, özellikle 1980'lerin ikinci yarısında yine hızlı büyüyen bir ekonomi yaşanmış ve bugünlere gelinmiştir.

İşte yaşanan bütün gelişmelerle birlikte muhasebe alanında da ilerlemeler olmuştur.Ancak muhasebe alanındaki ilerlemeler oldukça yavaş seyretmiştir.

²¹) Z.Hatipoğlu ve M.A.Aysan, Türkiye Ekonomisinde 1994 Bunalımı,(İstanbul: Beta,1994) s.20.

2.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBEYE BAKIŞ

Ülkemizde muhasebe daha çok devlet güdümünde olmuştur. Muhasebe meslek örgütleri 1989 yılına kadar etkin olamamışlardır. Meslek örgütleri ülke çapında kullanılacak muhasebe ilkeleri geliştirememişlerdir. Ülke ekonomisinin gelişiminde Kamu İktisadî Teşebbüsleri'yle nasıl öncülük ettiyse muhasebe konusunda da yine devlet öncülük etmiştir. Nitekim Türkiye'de sistemli, belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması Sümerbank tarafından 1930'lu yıllarda gerçekleştirilmiştir⁽²²⁾. 1992 yılında yayınlanan Maliye Bakanlığı Tebliği dışında ülkemizde finansal tabloların anlaşılabilirliği açısından büyük önemi olan bu muhasebe ilke ve standartlarına yönelik olarak yapılmış olan düzenlemeler sınırlı bir işletmeler grubunu kapsamaktadır⁽²³⁾. Bunların başlıcaları; 1972 yılında uygulamaya konan " Kamu İktisadî Teşebbüsleri Tekdüzen Hesap Sistemi" bünyesinde yer alan ilkeler, yine KİT'leri için 1977 yılının yürürlüğe giren maliyet muhasebesi ilkeleri, 1987 yılından itibaren Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliğince hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı ve ayrıca bankalar mevzuatı ve T.C.Merkez Bankası düzenlemeleri içerisinde yer alan kurallar, Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın Sigorta ve Reasürans

²²) Erdoğan Arslan, "İlkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru", Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 1993.

²³) Göksel Yücel, A.g.m., s.16.

Şirketleri için yayınladığı tek düzen hesap planı, ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi olan şirketler için 1989 yılı başında yayınlanan SPK Tebliği'dir. Bu sınırlı işletmeler grubu dışında kalan işletmeler için uyulması gereken muhasebe ilkelerine ilişkin bir düzenlemenin 1992 yılına kadar yapılmamış olması Vergi Usul Kanununun muhasebeye ilişkin hükümlerinin uzun yıllar muhasebe ilkelerinin yerine ikame edilmesine neden olmuştur. Asıl amacı vergilendirme yöntemlerini belirlemek olan ve muhasebe ilkeleri belirlemek gibi bir amacı olmayan Vergi Usul Kanunu'nun kullanılması sonucunda hazırlanan finansal tablolar bilgi vermek yerine vergilendirmeye yönelik olmuştur (24).

Önemli bir gelişme de, 11/6/1990 tarihli Resmî Gazete'de Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne ilişkin yönetmeliğin yayınlanmasıyla meydana gelmiştir. 3568 sayılı kanunun 33, 50 ve Geçici 4'üncü maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanan bu yönetmeliğin 1'inci maddesinde de belirtildiği gibi muhasebe-denetim alanında ilke ve standartlar belirleme yetkisi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) verilmiştir. 1994 yılında TÜRMOB bu yetkiye dayanarak, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur. TMUDESK'in kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun,

24) A.g.e.

dengeli ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır (24). TİMÜDESK'in Üyeleri çeşitli Meslek Odalarının, Maliye Bakanlığı'nın, Üniversitelerin ve TÜRMOB'un temsilcilerinden oluşur. TİMÜDESK çalışmalarına başlamış, ancak bu çalışmanın hazırlandığı tarihe kadar ortaya somut neticeler çıkmamıştır.

2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE DÜZENİNİ YÖNLENDİREN HUKUK KURALLARI

2.3.1. Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Kuralları

29 Haziran 1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin muhasebe düzeninden ziyade işletmeler arasındaki ticaret hukukunu düzenlemiştir. Bu kanunda işletmelerin tutmaları gereken kayıtlar ve defterler ticaret hukukuna temel teşkil edecek şekilde belirtilmiştir. Belgelerin tevsiki ve saklanması gibi hususlar ele alınmıştır. Ayrıca işletme türleri ve düzenlemeleri yine bu kanunla belirlenmiştir.

²⁴ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, Madde 1.

Muhasebede kullanılacak defterler, amortisman ayırma ve değerleme gibi bir kaç yöntemden bahsetse de genel olarak ortaya standartlar koymamıştır.

2.3.2. Vergi Usul Kanununda Muhasebe Kuralları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.), işletmelerin gelirlerini vergilendirmeye yönelik hazırlanmıştır. Bu sebeple V.U.K., vergi matrahının devletin ekonomi politikalarına uygun şekilde belirlenmesini sağlayacak hükümler getirmiştir. Tutulması gereken defterler, kayıt şekilleri, şüpheli alacaklar, amortisman, değerleme gibi konular V.U.K.'da ele alınmıştır. 1992 yılında yayınlanan Maliye Bakanlığı Tebliği'ne kadar Türkiye'de muhasebe ilkeleri düzenlenmediği için V.U.K. hükümleri muhasebe ilkeleri yerine kullanılmıştır. Bu hükümlerin kullanılması sonucunda hazırlanan finansal tablolar, sadece devlet açısından vergi almak amacıyla kullanılabilen, diğer işletme ilgililerine bilgi vermekten uzak bir hale gelmiştir. Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki; Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de yine V.U.K. içinden doğmuştur. Çünkü Maliye Bakanlığı adı geçen tebliği, 231 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257.maddelerinin Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak hazırlamıştır.

2.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu'na Göre Muhasebe Düzeni

30.07.1981 tarihi Resmî Gazete'de yayınlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK) konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadî kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, acıklık ve kararlılık içinde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir.

Sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, halka arzı ve satışı, bunları ihraç veya halka arz edenler, bu kanunun 40. maddesi çerçevesinde borsalar ve teşkiletlenmiş diğer piyasalar, sermaye piyasası faaliyetleri, sermaye piyasası kurumları ve Sermaye Piyasası Kurulu bu kanun hükümlerine tabidir. Ancak, halka açık olmayan anonim ortaklıkların halka arz edilmeyen hisse senedi ihraçları bu kanun kapsamı dışındadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 29.01.1989 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan Serî XI, 1 numaralı Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği, halka açık anonim ortaklıkların ve aracı kuruluşların muhasebe sistemine, tek düzen hesap planı, finansal tablo Şekilleri ve dipnotları gibi önemli değişiklikler getirmiştir. Bu tebliğ, kapsamı içindeki anonim ortaklıkların muhasebesine standart ilke ve kurallar getirmiştir.

2.3.4. Bankalar Kanunu ve Muhasebe Düzeni

Bankaların, açacakları krediler ve verecekleri kefalet ve teminatlar için 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesi hükmü gereğince talep sahibi firmalardan alacakları hesap vaziyetinin, firmaların gerçek mali durumlarının kolaylıkla ve sıhhatle tespit ve tahliline imkan verecek bir şekle sokulmasını sağlamak ve tahlil esaslarını sağlamak maksadıyla T.Bankalar Birliği'nin 1963 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü (²¹) ile işbirliği yaparak hazırladığı 20 numaralı yayını önemli bir aşamadır. Bu yayın sayesinde, bankalardan kredi, teminat veya kefalet alacak işletmelerin hazırlaması gereken bir hesap vaziyeti ve inceleme tabloları oluşturulmuştur. Ancak yukarıda adı geçen hesap vaziyeti ve inceleme tabloları sadece yine yukarıda bahsi geçen konularda kullanılacak raporlama esaslarıdır.

1987 yılından itibaren Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliği'nce hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı ve ayrıca Bankalar Mevzuatı ve T.C.Merkez Bankası Düzenlemeleri içerisinde yer alan kurallar, bankaların muhasebe düzenine yön vermiştir. Ayrıca, T.C.Merkez Bankası'nın Türkiye'de

²¹) İşletme İktisadi Enstitüsü 1968 yılına kadar İktisat Fakültesi bünyesinde iken, 1968 yılında İşletme Fakültesi'nin kurulmasıyla bu fakültenin bünyesine geçmiştir.

faaliyet gösteren bankaları denetleyen için bağımsız denetim kuruluşlarından talep ettiği bağımsız denetim çalışmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları dikkate alınarak yapılması isteği ise bu standartların ülkemizdeki resmi nitelikteki kullanımına ilk örneği teşkil etmektedir (21).

2.3.5. Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile İlgili Muhasebe Düzeni

Sigorta ve Reasürans şirketleri, Sigorta Murakabe Kanunu'na tabidirler. Ayrıca, T.Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği de çeşitli düzenlemeler getirmiştir. Sigorta ve Reasürans şirketlerinin, 510 sayılı K.H.K. ile değişik Sigorta Murakabe Kanunu'nun 39. maddesinin a fıkrası uyarınca düzenlemek zorunda oldukları bilanço ve kâr/zarar cetvellerinde yeknesaklığın sağlanması amacıyla T.C.Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı 31.12.1993 tarihi itibarıyla düzenlenerek kullanılmaya başlanacak tip bilanço ve kâr/zarar cetvelleri yayınlamıştır. Böylece Sigorta ve Reasürans şirketlerinin finansal tabloları arasında da bir uyum sağlanmıştır.

21) Gökseil Yücel, A.e.

2.3.6. Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe DÜzeni ile ilgili Tebliğleri:

Bugüne kadar muhasebe ilkeleri konusunda yapılan çalışmalardan Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar ve Sigorta işletmeleri için yapılan düzenlemeler sınırlı türdeki işletmeler için geçerlidir. Bu düzenlemelere göre en geniş kapsamlı olanı, 231 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257.maddelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan 1 sıra numaralı Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'dir (²⁴). 1 sıra numaralı tebliğden sonra yayınlanan 2 sıra numaralı tebliğ ise ilk tebliğe yer alan düzenlemelere açıklık getirmek ve uygulanmasında ortaya çıkan problemleri çözmek maksadıyla yayınlanmıştır.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, "Muhasebe Usul ve Esasları" başlığı altında 5 bölüm halinde muhasebe düzenlemeleri açıklanmıştır. Bunlar;

- I- Muhasebenin Temel Kavramları;
- II- Muhasebe Politikalarının Açıklanması;
- III- Mali Tablolar ilkeleri;
- IV- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması;

²⁴) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:1 , 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlanmış ve 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

V- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarıdır.

Bu tebliğde, düzenlemenin amacı "Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması" biçiminde tanımlanmıştır.

Ayrıca bu düzenlemenin;

a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

b) Farklı işletmeler ile aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

e) işletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmektedir.

Yapılan bu düzenleme ile, tüm Türkiye'de muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması ve aynı ilkelerin kullanılması hedeflenmektedir.

Bu tebliğe mali kesim işletmelerinden;

- Banka ve Sigorta şirketleri,

- Özel Finans Kurumları,

- Finansal Kiralama Şirketleri (Factoring v.b. alanlarda faaliyet gösterenler dahil.)

- Menkul kıymet yatırım fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları haricinde diğer bilanço esasına göre defter tutan işletmeler uymak zorundadırlar. Ancak, yukarıda sayılan mali kesim işletmeleri bu tebliğin sadece "Muhasebe Temel Kavramları"na , "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları gerekmektedir.

3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÜLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Uluslararası Muhasebe Standartları'nı zorunlu olarak her ülkede uygulatma yetkisi yoktur. Ancak, standartların uygulanmasını sağlamak için IASB'ye ve dolayısıyla IFAC'a (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) üye kuruluşlar önderlik yaparak, örnekler göstererek hükümetler, sermaye piyasası ve endüstri ile iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen yetkili kuruluşlar üzerinde baskı kurarlar²⁸). Bu sayede standartların kullanılması sağlanır.

²⁸) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirilerine Başlangıç, p.18.

3.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÖLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, yürürlükte olan Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'de uygulama alanı en geniş olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Maliye Bakanlığı Tebliğleri karşılaştırılacaktır. Karşılaştırmada önce Uluslararası Muhasebe Standardı (Bkz. EK'teki Uluslararası Muhasebe Standartları) verilecek, daha sonra ise bu standardın Sermaye Piyasası Kurulu ve Maliye Bakanlığı Tebliğlerinde uygulamasının var olup olmadığı veya ne ölçüde uygulandığı irdelenecektir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 1 (UMS 1)**

Muhasebe Politikalarının Açıklanması:

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği'ndeki³⁰⁾ Uygulama:

Muhasebe Politikalarının Açıklanması, SPK'da da uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki (MBT) (³¹⁾ Uygulama:

Bu standart Maliye Bakanlığı Tebliği'nde de uygulanmaktadır.

³⁰⁾ Seri:XI Tebliğ No:1-5.

³¹⁾ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No: 1-2.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 2 (UMS 2)**

Tarihi Maliyet Sistemi içindeki Stokların Değerlenmesi ve Sunulması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

Tarihi Maliyet Sistemi içindeki Stokların Değerlenmesi ve Sunulması konusundaki standart SPK'da da uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Bu konuda Maliye Bakanlığı Tebliği doğrudan değinmemiştir. Ancak, stok değerlemede kullanılan yöntemin gelir tablosu dipnotlarında açıklanması hükmünü getirmiştir. Ayrıca, bu konu, 4008 numaralı kanunla Vergi Usul Kanununun 274'üncü maddesinde ele alınmış ve uygulamaya konmuştur. V.U.K.'nin 274 ve 269.maddelerine göre maliyet bedeli ile değerlendirme yapılırken, emtianın değerinde %10'dan daha fazla bir azalış var ise piyasa değeri kullanılır. 4008 sayılı kanun, stok değerlemede "Son Giren İlk Çıkar" yönteminin de kullanılabileceğini belirtmiştir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 4 (UMS 4)**

Amortismanların Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da duran varlıkların amortismanlarının muhasebeleştirilmesi esasları bu konudaki Uluslararası Muhasebe

Standardı ile uyum içerisindedir. Tebliğde ayrıca, vergi mevzuatına da atıfta bulunulmakta ve V.U.K. hükümlerinin uygulanabileceğini belirtmektedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de duran varlıkların amortismanlarının muhasebeleştirilmesi esasları bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir. 24.6.1994 tarihinde kabul edilen 4008 sayılı kanunla V.U.K.'nun 315 ve 320. maddelerinde değişiklik yapılmış ve kısmi amortisman uygulamasına (daha önce sabit varlığın aktife girdiği ay değil yıl dikkate alınmaktaydı) geçilmiş ve normal amortisman (eşit paylı) için en fazla %20 oranı konmuştur.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 5 (UMS 5)**

Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da belirtilen Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgilerle ilgili esaslar bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de belirtilen Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgilerle ilgili esaslar bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 7 (UMS 7)**

Nakit Akış Tabloları:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Fon Akış ve Nakit Akış Tabloları ayrı ayrı istenmektedir. Üstelik, hazırlanması istenen nakit akış tablosu, Uluslararası Muhasebe Standardı'nda istenenden (¹²) çok daha karmaşıktır. Bu karmaşık nakit akış tablosu formatı 1977 yılında kullanılan formata benzemektedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Fon Akış ve Nakit Akış Tabloları ayrı ayrı istenmektedir. Üstelik, hazırlanması istenen nakit akış tablosu, Uluslararası Muhasebe Standardı'nda istenenden çok daha karmaşıktır. Bu karmaşık nakit akış tablosu formatı 1977 yılında kullanılan formata benzemektedir.

¹²) Bkz. EK'te bulunan 7 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 8 (UMS 8)**

Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'daki Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişikliklerle ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'deki Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişikliklerle ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 9 (UMS 9)**

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'daki Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'deki Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 10 (UMS 10)**

Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'daki Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylarla ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'deki Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylarla ilgili hükümler bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

* **Uluslararası Muhasebe Standardı 11 (UMS 11)**

İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da bu konuda herhangi bir hüküm getirilmemiştir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Bu tebliğde, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılması gereken hesap adları belirtilmiş, ancak hangi yöntemlerin kullanılacağı belirtilmemiştir. Bu konuda işletmelerce, Gelir Vergisi Kanununun 42.maddesine göre tamamlanmış inşaat yöntemi uygulanmaktadır.

* **Uluslararası Muhasebe Standardı 12 (UMS 12)**

Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standardı esasları SPK'da tam olarak uygulanmamaktadır. SPK'na göre finansal tablolarda vergi karşılıklarına ve önceden ödenmiş vergilere yer verilirken ertelenmiş vergi (deferred tax) konusu ele alınmamıştır³¹⁾.

³¹⁾ Sadece KDV ile ilgili ertelenmiş vergi konusuna yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standardı esasları MBT'de tam olarak uygulanmamaktadır. MBT'ne göre finansal tablolarda vergi karşılıklarına ve önceden ödenmiş vergilere yer verilirken ertelenmiş vergi (deferred tax) konusu ele alınmamıştır(14).

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 13 (UMS 13)**

Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların sunuluşu bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların sunuluşu bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

¹⁴) Sadece KDV ile ilgili ertelenmiş vergi konusuna yer verilmiştir.

* **Uluslararası Muhasebe Standardı 14 (UMS 14)**

IAS14 - Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması konusunda uygulama yoktur.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması konusunda uygulama yoktur.

* **Uluslararası Muhasebe Standardı 15 (UMS 15)**

Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da sadece amortismanına tabi varlıklarda yeniden değerlendirme işlemi yapılabilmektedir. Bunun dışında, ilgili konudaki Uluslararası Muhasebe Standardının gerektirdikleri uygulanmamaktadır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de sadece amortismanına tabi varlıklarda yeniden değerlendirme

işlemi yapılabilmektedir. Bu konuda 4008 sayılı kanunun V.U.K.'nın 298.maddesi hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Bunun dışında, ilgili konudaki Uluslararası Muhasebe Standardının gerektirdikleri uygulanmamaktadır.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 16 (UMS 16)**

Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 17 (UMS 17)**

Uzun Süreli Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Uzun Süreli Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe

Standartlarının gerektirdikleri uygulanmamaktadır. Kiralanan varlıklar için yapılan dönemsel ödemeler kira gideri olarak kaydedilmektedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Uzun Süreli Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartlarının gerektirdikleri uygulanmamaktadır. Kiralanan varlıklar için yapılan dönemsel ödemeler kira gideri olarak kaydedilmektedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 18 (UMS 18)**

Hasılatın Tanınması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Hasılatın Tanınması, bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Hasılatın Tanınması, bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 19 (UMS 19)**

Emeklilik Haklarının İşverenin Finansal Tablolarında Yansıtılması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Emeklilik Haklarının İşverenin Finansal Tablolarında Yansıtılması, bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Emeklilik Haklarının İşverenin Finansal Tablolarında Yansıtılması, bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir. Ancak tebliğde bu konuda herhangi bir yöntem belirtilmemiştir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 20 (UMS 20)**

Devlet Subvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Devlet Subvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması konusunda ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı gerekleri uygulanmamaktadır. Subvansiyonlar

sadece brüt satışlar içerisinde gösterilirler. Dipnotlarda herhangi bir açıklama yapılmamaktadır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Devlet Subvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması konusunda MBT uygulaması, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardına SPK uygulamasından daha yakındır. İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi v.b. hasılat kalemleri brüt satışlar grubu altında diğer gelirler hesabına kaydedilmektedir. Ayrıca, yatırım indirimi miktarları dipnotlarda gösterilmektedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 21 (UMS 21)**

**Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkilerinin
Muhasebeleştirilmesi:**

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da, dövizde dayalı işlemlerin, işlem tarihinde geçerli kur esas alınarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. Ayrıca, değerlendirme gününde kasa ve bankalardaki döviz ile, dövizde dayalı alacak ve borçlar borsa veya Merkez Bankası kuru üzerinden değerlendirilmektedir. Finansal tabloların başka bir para birimine nasıl çevrileceği konusunda herhangi bir açıklama yoktur.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de, kasa ve bankalardaki döviz, yurtdışından alacaklar ve yurtdışına olan borçlarla ilgili bilgiler dipnotta belirtilir. Bunun haricinde kambiyo kârları ve zararları için ayrı hesaplar bulunmaktadır. Fakat, finansal tabloların başka bir para birimine nasıl çevrileceği konusunda herhangi bir açıklama yoktur.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 22 (UMS 22)**

İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da işletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi konusu

ele alınmadığından ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile bir uyum söz konusu değildir. Sadece, birleşmelerin açıklanması gerektiği belirtilmiş ve peştamallıkların muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de işletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmadığından ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile bir uyum söz konusu değildir. Sadece, birleşmelerin açıklanması gerektiği belirtilmiş ve peştamallıkların muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır.

- * **Uluslararası Muhasebe Standardı 23 (UMS 23)**
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi konusu Uluslararası Muhasebe Standardıyla uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Bu konu ele alınmamıştır. Sadece, varlıkların maliyetine ilave edilen faiz giderlerinin miktarı gelir tablosu dipnotunda belirtilir.

* **Uluslararası Muhasebe Standardı 24 (UMS 24)**

İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da ilgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması konusu, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile kısmen uyumludur. SPK'da, bilançoda ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklarla ilgili borç-alacak ilişkileri açıklanır. Bilanço dipnotlarında; ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştiraklerin ticari alacak ve borçlar içerisindeki payları (ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştiraklerle ilgili ticari olmayan borç ve alacaklar ayrı hesap gruplarında gösterilmektedir); cari dönemdeki ortalama personel sayısı; ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştirakler lehine verilen garanti ve kefaletler belirtilmektedir. Gelir tablosunda ise ilgili taraflara yapılan satışların miktarı toplam satışlar içerisinde %20'den fazla bir paya sahipse veya ilgili taraflardan satın alınan malın maliyeti toplam satılan malın maliyeti içerisinde %20'den fazla bir paya sahip ise bu gibi durumlar finansal tablolarda açıklanır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de ilgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması konusu, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyumludur. Bilanço dipnotlarında; yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile üst düzey yöneticilere verilen avanslar; ana kuruluş, bağlı ortaklık ve

İştiraklerin ticari alacak ve borçlar içerisindeki payları(ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştiraklerle ilgili ticari olmayan borç ve alacaklar ayrı hesap gruplarında gösterilmektedir); cari dönemdeki ortalama personel sayısı; ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştirakler lehine verilen garanti ve kefaletler belirtilmektedir. Gelir tablosu dipnotlarında ise ilgili taraflara yapılan satışların miktarı toplam satışlar içerisinde %20'den fazla bir paya sahipse veya ilgili taraflardan satın alınan malın maliyeti toplam satılan malın maliyeti içerisinde %20'den fazla bir paya sahip ise bu gibi durumlar finansal tablolarda açıklanır.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 24 (UMS25)**

Yatırımların Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Yatırımların Muhasebeleştirilmesi bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Yatırımların Muhasebeleştirilmesi bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içerisindedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 26 (UMS26)**

Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması konusunda genel bir uygulama yoktur. Sadece bankalarda bu tür bir uygulama vardır. Bu uygulama da Bankalar Kanunu ile düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması konusunda bir uygulama yoktur.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 27 (UMS 27)**

Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi konusu ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile tam uyum içinde değildir. SPK'da

konsolidasyon (birleştirme) konusunda bir zorunluluk yoktur. Sadece, konsolide tablolar yayınlamak isteyen şirketler için gerekli konsolidasyon kurallarından söz edilmektedir. Bağlı şirketlere yatırımlar maliyet esasına göre muhasebeleştirilmektedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi konusu ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyum içinde değildir. Konsolidasyondan bahsedilmemektedir. Sadece, merkez-řube ilişkisinde borç-alacağın takip edildiği 393 numaralı hesabın açıklamasında fúzyon kelimesi kullanılmıştır. Bunun dışında bu hiç ele alınmamıştır. Bağlı şirketlere yatırımlar maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 28 (UMS 28)**

İlgili şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da ilgili şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ile uyum içinde değildir. İlgili şirketlere yatırımların muhasebeleştirilmesinde

maliyet yöntemi kullanılmaktadır. SPK ve UMS arasındaki farklılıklardan biri de oranlar konusundadır. UMS ve SPK'ya göre bir ortaklığın bağlı ortaklık mı, iştirak mi yoksa ilgili şirket mi olduğunu belirleyen oranlar farklıdır. Şöyle ki:

	<u>UMS (%)</u>	<u>SPK (%)</u>
Bağlı Ortaklık (Subsidiary)	50+	50+
iştirak (Participants)	20 - 50	10 - 50
İlgili Şirket (Associates)	20'nin altında	10'nun altında

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de ilgili şirketlere yatırımların Muhasebeleştirilmesi, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ile uyum içerinde değildir. İlgili şirketlere yatırımların muhasebeleştirilmesinde maliyet yöntemi kullanılmaktadır. MBT ve UMS arasındaki farklılıklardan biri de oranlar konusundadır. UMS ve MBT'ye göre bir ortaklığın bağlı ortaklık mı, iştirak mi yoksa ilgili şirket mi olduğunu belirleyen oranlar farklıdır. Şöyle ki:

	<u>UMS (%)</u>	<u>MBT (%)</u>
Bağlı Ortaklık (Subsidiary)	50+	50+
iştirak (Participants)	20 - 50	10 - 50
İlgili Şirket (Associates)	20'nin altında	10'nun altında

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 29 (UMS 29)**

Hiperenfilyasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Hiperenfilyasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama konusunda hiçbir uygulama yoktur. SPK'ya tabi hiçbir Şirketin finansal tabloları enflasyona göre düzeltilmemektedir.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Hiperenfilyasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama konusunda hiçbir uygulama yoktur. MBT'ye tabi hiçbir Şirketin finansal tabloları enflasyona göre düzeltilmemektedir.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 30 (UMS 30)**

Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarında Açıklanması Gerekli Bilgiler:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarında Açıklanması Gerekli Bilgiler konusu SPK'da değil Bankalar Kanunun'da ele alınmıştır. Bankalar, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre denetlendiğinden bu standartlara uymaktadırlar.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarında Açıklanması Gerekli Bilgiler konusu bu tebliğin kapsamı dışındadır.

*** Uluslararası Muhasebe Standardı 31 (UMS 31)**

Ortak Girişimlerdeki İlişkilerin Finansal Tablolara Yansıtılması:

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ndeki Uygulama:

SPK'da Ortak Girişimlerdeki (Joint Ventures) İlişkilerin Finansal Tablolara Yansıtılması konusu ele alınmamıştır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'ndeki Uygulama:

MBT'de Ortak Girişimlerdeki (Joint Ventures) İlişkilerin Finansal Tablolara Yansıtılması konusu ele alınmamıştır.

3.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMANIN FARKLILIĞI NEDENİYLE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Günümüzde gelişen uluslararası ticaretin bir sonucu olarak yabancı yatırımcılar Ülkemiz'de yatırım yapmaktadırlar. Bu yatırımları yaparken, yatırım yapılacak olan işletmenin finansal tablolarını incelemektedirler. Aynı şekilde, yatırım yapıldıktan sonra da bu finansal tablolara ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmamış finansal tablolar yatırımcıları tatmin etmemekte ve kararlarını güçleştirmektedir. Bu tür problemler en çok yabancı finans kuruluşları ile bu kuruluşlardan kredi alacak olan işletmeler arasında veya yabancı işletmelerle ortak girişimde bulunacak olan Türk işletmeleri arasında yaşanmaktadır.

Yurt dışından kredi alacak olan bir işletme, yabancı finans kuruluşlarına başvurduğunda kendisinden finansal tablolar istenmektedir. Ülkemizdeki finansal tablolar Türk Lirası cinsinden hazırlandığından, bunların Dünya'da kabul görmüş Amerikan Doları veya Alman Markı gibi yabancı para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu çevirim Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre yapılmazsa, sonuçlar yanıltıcı olabilmektedir.

3.4. TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN DENETİM FİRMALARININ KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME

Türkiye'de işletmelerin büyümesiyle beraber bu işletmeler için kaynak ihtiyacı doğmuştur. Bu kaynak ihtiyacı, para ve sermaye piyasalarından karşılanmaktadır. Firmalar borç para almak istediklerinde para piyasalarına yani bankalara, özel finans kurumlarına ve tahvil ve finansman bonosu piyasalarına başvurmaktadırlar. Hisse senedi ihraç ederek kaynak yaratmak istediklerinde ise sermaye piyasalarına, yani halka açılmakta ve menkul kıymet borsalarına başvurmaktadırlar.

Firmalar, ister borç alsın, ister hisse senedi ihraç etsinler, önce kendilerinin güvenilir şirket olduklarını ispat etmeleri gerekmektedir. Bu güvenilirlik finansal tablolar vasıtasıyla ispat edilmektedir. Ancak, finansal tabloların güvenilir olduğunun kanıtlanması için ise tabloların bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi gerekmektedir.

Eğer firmalar yurtdışından borç alacak veya yurtdışına menkul kıymet yani hisse senedi, tahvil ve finansman bonosu ihraç edecekse, bu firmaların denetiminin genellikle uluslararası nitelikte denetim firmaları tarafından yapılmaktadır. Çünkü, bağımsız denetim yapan kuruluşun uluslararası nitelikte olması, vereceği raporun saygınlığını artırdığından, tercih edilmektedir.

Uluslararası nitelikte bağımsız denetim kuruluşları denetimlerini uluslararası normlara göre yapmaktadır. Bu demektir ki; denetlenen işletmenin finansal tabloları Uluslararası Muhasebe Standartları dikkate alınarak denetlenmektedir.

Durum böyle olunca, işletmelerin Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına göre hazırladığı finansal tablolar, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan farklı esaslara göre hazırlanmış ise bu problem yaratacak demektir. İşte, bu tür problemlerle karşılaşan denetim firmalarında(¹⁵) bir inceleme yapılması uygun görülmüştür.

Bu kısımda yer alan incelemenin temel amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının farklılık göstermesi nedeniyle Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının karşılaştıkları sorunları ortaya koymaktır. Diğer bir ifadeyle, daha önce ilgili literatüre dayanılarak kavramsal açıklamalarla ortaya konulan farklılıkların, gerçek firma ortamında nasıl ortaya çıktığını göstermek bu incelemenin amacını oluşturmaktadır.

¹⁵) Bu incelemede ele alınan firmaların ve görüşülen kişilerin adları gizli tutulmuştur.

3.4.1. İncelemenin Kapsamı ve Sınırları

Bu çalışma kapsamına sadece Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamaları arasındaki farklar sebebiyle ortaya çıkan problemler ele alınmıştır. Bu problemlerle en çok karşılaşan denetim firmaları ise uluslararası nitelikteki denetim firmaları olduğundan inceleme bu denetim firmalarıyla sınırlı tutulmuştur.

3.4.2. İncelemede İzlenen Yöntem

Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının farklılığı nedeniyle Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının karşılaştıkları sorunları belirlemek üzere, önce denetim firmalarının seçimi yapılmıştır. Bu seçimde, denetim firmalarının uluslararası nitelikte yani Türkiye dışında da bir çok ülkede faaliyet göstermesi ve bu alanda saygınlıkları olması ön şartı aranmıştır.

Bu şartları yerine getiren denetim firmalarında görüşülecek kişilerin de belli özelliklere sahip olması şartı aranmıştır. Çünkü, bu kişiler Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını bilmeli ve aralarındaki farklılıkları teşhis edebilmelidir. Bu amaçla, görüşülen kişilerin fiilen denetim görevi yapıyor olmaları, işlerinde

tecrübe sahibi olmaları ve Türkiye'deki mevzuatı bilmelerinin bir kanıtı olarak da Serbest Muhasebeci Mali MÜşavir belgesine haiz olması şartları aranmıştır.

Yukarıdaki yöntemlere göre belirlenen kişilerle, soruları önceden belirlenmemiş görüşmeler (unstructured interview) yapılarak, önceki bölümlerde bahsi geçen sorunlar hakkında teşhisleri ve yorumları alınmıştır. Bu görüşmeler yapıldıktan sonra elde edilen sonuçlar birleştirilmiş ve bu çalışmanın aşağıdaki kısmında açıklanmıştır.

3.4.3. Sonuç

Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları, işletmeleri Uluslararası Muhasebe Standartları'nı esas alarak denetledikleri zaman karşılaşılan temel sorunlar yapılan inceleme sonucunda aşağıdaki gibidir:

- Son üç yılın enflasyon rakamları toplamının %250'yi geçtiği hiperenflasyonlu bir ekonomik ortamda hâlâ enflasyon muhasebesinin uygulanmamasından kaynaklanan sorunlar vardır. Bu sorunlar; finansal tabloların geçmiş yıllarla mukayesesi ve güvenilirliği konusundadır. Enflasyonun yüksek olması ve finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmemiş olması, finansal

tabloların geçmiş yıllarla mukayesesini zorlaştırmakta ve güvenilirliğini sarsmaktadır.

- Yeniden değerlemenin hukuk kurallarından dolayı eksik yapılması sonucu finansal tablolar yanıltıcı olabilmektedir. Bu eksikliğin sebebi de yeniden değerlemenin sadece amortismanına tabi duran varlıklar için yapıyor olmasıdır.

- Çeşitli firmalardan oluşan bir grupta, grup içi ticari ilişkilerden doğan kârların yok edilmemesinden kaynaklanan problemler vardır. Holdinglerde veya gruplarda konsolidasyonun zorunlu olmaması büyük problemler yaratmaktadır. Konsolidasyon yapılmayınca veya yapılanları usulüne uygun olmayınca holdingin veya grubun yayınlanan finansal raporları yanıltıcı olabilmektedir.

- İştiraklerde net yatırım değeri yönteminin (Equity Method) (16) uygulanmaması sonucu iştiraklerin finansal tablolarda gösterimi gerçeği yansıtmamaktadır.

16) Net yatırım değeri yönteminde, iştirakin kâr dağıtım politikası ne olursa olsun, sağladığı kârın iştirak eden işletmeye düşen bölümü bilançoda iştirakler kalemine eklenir ve aynı zamanda gelir tablosunda da bir gelir kalemi olarak yansıtılır. İştirakin dağıttığı kâr payı ise, iştirak yatırımının nakde dönüşmesi olarak kabul edilir ve kâr payı tahsilatı iştiraklere yatırım tutatından indirilir. Bu yöntem, iştirakin yıllar içindeki gelişimini iştirak eden şirketin finansal tablolarına daha iyi yansıttığı için, ortaklık payı %20'den fazla olan ilgili şirketler ve tüm bağlı ortaklıklar için uygulanır.

- Bir diğer problem ise giderler konusunda yaşanmaktadır. İşletmeler genellikle V.U.K.'na gore gider olarak kayıt edemeyecekleri veya başka bir ifadeyle kanunen kabul edilmeyecek giderlerini kaydetmemeyi tercih etmektedirler. rneğin; firmanın, tecrbelerine dayanarak tahmin ettiği şüpheli alacak miktarı eğer dava ve icra takibinde değilse, yani V.U.K.'na gore gider yazılamayacaksa, firma tarafından gider olarak (kanunen kabul edilmeyen gider olsa bile) kaydetmemektedir.

3.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMAYI UYUMLAŞTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Bugüne kadar Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayan yeterli nitelikte Ulusal Muhasebe Standartları hazırlanamamıştır. 1994 yılında bu konuda çalışacak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak bu kurul henüz ortaya somut bir çalışma koyamamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) Türkiye'den tek üye olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği uyumlaştırma konusunda daha aktif çalışarak TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) ve TMUDESK ile işbirliği yapmalı ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nın tamamının Türkiye'de uygulanmasını sağlamalıdır.

ULAŞILAN GENEL SONUÇLAR

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması, ortak ve farklı yanların belirlenmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla yapılan çalışmalar neticesinde farklılıklar tespit edilmiştir. Literatür çalışmasıyla belirlenen hususlar bir inceleme ile de pekiştirilmiştir.

Yapılan çalışmalar sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan 15 tanesinin SPK Tebliğleri'nde tamamen uygulandığı, 8 tanesinin kısmen uygulandığı, 6 tanesinin de uygulanmadığı tespit edilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Maliye Bakanlığı Tebliğleri'nde ise 14 tanesinin uygulandığı, 8 tanesinin kısmen uygulandığı, 7 tanesinin ise uygulanmadığı belirlenmiştir.

Ülkemiz'de uygulanmayan ve uygulanmaması en önemli sorunu yaratan Uluslararası Muhasebe Standardı , 29 numaralı Hiperenflasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama standardıdır. Bu sorun, yukarıda adı geçen standardın uygulanmaması sonucu finansal tabloların yanıltıcı olmasıdır.

Ülkemiz'de muhasebe alanında tekdüzenin sağlanması için yapılan en geniş kapsamlı ve en önemli çalışmalardan biri de 1994

yılı başından itibaren yürürlüğü giren Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'dir. "En geniş kapsamlı" niteliğinin kullanılma nedeni; adı geçen tebliğin daha önce yürürlükte olan KİT'ler için Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve halka açık şirketler için SPK tebliğleri gibi sınırlı sayıdaki işletmeleri değil bütün bilanço esasına göre defter tutan işletmeleri kapsamaktadır. Tebliğ için "en önemli çalışmalardan biri" niteliğinin kullanılma nedeni de; yurt çapında aynı muhasebe esaslarının kullanılmasını sağlamış olmasıdır.

Maliye Bakanlığı Tebliği'nin bu kadar çok sayıda işletmeyi kapsamasının bir önemi daha vardır. Ülkemiz muhasebe uygulamaları belli standartlara dayandırılmak isteniyorsa ve hemen hemen tüm ülke çapında uygulanması isteniyorsa, veya başka bir ifadeyle Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum sağlanmak isteniyorsa, bu düzenleme Maliye Bakanlığı Tebliğleri içerisinde gerçekleştirilmelidir.

Bu çalışmada Maliye Bakanlığı Tebliği, Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırılmış ve tebliğin eksik tarafları belirtilmiştir. Eğer, bu eksiklikler giderilirse Türkiye'de muhasebe alanında önemli bir gelişme daha yaşanacaktır.

Çalışmada ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun tebliğleri de ele alınmıştır. SPK tebliğlerinin de eksik tarafları belirlenmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesi çok önem

taşımaktadır. ÇÜnkÜ, SPK'ya tabi işletmeler halka açık işletmelerdir. Dolayısıyla, bu şirketlerin finansal tabloları çok sayıda halk kitlelerini ilgilendirmektedir. Finansal tabloların en doğru ve en açık şekilde hazırlanması ayrı bir önem arz etmektedir. SPK tebliğlerinde yapılacak düzeltmeler Ülkemiz finans sektörünü daha güvenli kılacaktır.



EK-1
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 1
MUHASEBE YÖNTEMLERİNİN AÇIKLANMASI(¹⁷)

16. İşletmenin devamlılığı, bağdaşım ve gerçekleşme temel muhasebe varsayımlarıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında bu varsayımlar benimsenmiş ise temel muhasebe varsayımlarının açıklanması gerekmez. Eğer temel muhasebe varsayımlarından herhangi biri benimsenmemiş ise durum gerekçeleriyle birlikte açıklanmalıdır.

17. ihtiyatlılık , değerın şekilden üstünlüğü ve maddilik muhasebe yöntemlerinin seçimine ve kullanılmasına yön vermelidir.

18. Finansal tablolarda, kullanılmış olan önemli muhasebe yöntemlerinin tümü açık ve kısa bir şekilde açıklanmış olmalıdır.

19. Kullanılmış olan önemli muhasebe yöntemlerinin açıklanması, finansal tabloları bütünleştiren bir unsur olmalıdır. Yöntemlere ilişkin açıklamalar ile finansal tablolar aynı yerde açıklanmalıdır.

20. Muhasebe yöntemlerinin açıklanması veya dipnotlar veya açıklayıcı ekler verilmesi ile, bilançolarda, gelir tablolarında veya kar-zarar hesaplarında, veya diğer tablolarda yer alan yanlış ve uygun olmayan yöntemlerle elde edilmiş kalemler düzeltilmiş olmaz.

21. Finansal tablolardaki rakamlar geçmiş dönemde uygulanmış yöntemlerle elde edilmiş olmalıdır.

22. Muhasebe yöntemlerinde yapılan bir değişiklik içinde bulunulan yılda maddi etki yaratmışsa veya gelecek dönemlerde yaratabilecekse, bu durum gerekçesiyle birlikte açıklanmalıdır. Değişikliğin etkisi, maddi ise açıklanmalı ve ölçülmelidir.

23. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1975 ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

¹⁷) Çev.: Dr.Haluk Onal, i.U.İşletme Fakültesi,Finansal Muhasebe Kürsüsü.

EK-2
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 2
TARİHİ MALİYET SİSTEMİ İÇİNDE STOKLARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE SUNULMASI(11)

20. Stoklar tarihi maliyet ile net nakit değerinden hangisi düşükse onunla değerlendirilmelidir.

Tarihi Maliyetin Belirlenmesi

21. İmal edilmiş stokların tarihi maliyeti, bu stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesi ile ilgili olan üretim genel giderlerini sistematik bir biçimde kapsamalıdır. Sabit üretim genel giderleri imalat (mamule dönüştürme) maliyetine eklenirken üretim araçlarının kapasitesi esas alınmalıdır. Eğer sabit üretim genel giderleri bütünüyle, bunların stokları mevcut yerlerine ve durumlarına getirmede direkt bir ilişkisi olmadığı görüşü altında, stokların değerlendirilmesi dışında bırakılmışsa, bu durum açıklanmalıdır.

22. Üretim genel giderleri dışındaki genel giderlerin stokların mevcut yerlerine ve durumlarına getirilmesinde açık bir ilişkisi var ise, bunlar stok maliyetleri içine dahil edilmelidir.

23. Hammadde, işçilik, fire ve zararları veya diğer giderlerde görülen olağanüstü harcamalar, stok maliyetlerine dahil edilmemelidir.

24. Stokların tarihi maliyeti dendiğinde, 25. ve 26. paragraflarda belirtilenler hariç, İGİÇ ve tartılı ortalama maliyet formüllerinin kullanıldığı anlaşılmalıdır.

25. Normal olarak birbiri ile değiştirilmeyen stok birimlerinin veya özel projeler için ayrılmış imal edilen mamullerin birim maliyetlerinde, belirli mamullerin izlenmesi formülünün kullanıldığı anlaşılmalıdır.

26. SĞİÇ veya temel stok formülleri kullanılabilir. Ancak, bunların kullanılmasıyla bilançoda yer alan stok tutarının, (a) 24. paragrafta belirtilen yöntemle varılan değeri hesaplanıp, bunların hangisinin net nakit değerinden düşük olduğu ve (b) bilanço günündeki cari maliyetleri ile nakit değerinden hangisinin düşük olduğu belirlenip aradaki farkın finansal tablolarda açıklanması gerekmektedir.

27. Mamullerin değerlendirilmesinde standart maliyet yöntemi veya ticari malların değerlendirilmesinde perakende satış fiyatıyla

11) Çev.: Dr.Haluk Ünal, İ.Ü.İşletme Fakültesi,Finansal Muhasebe Kürsüsü.

değerleme yöntemi gibi teknikler kolaylık amacıyla kullanılabilir. Ancak, bunların 20. paragrafta belirtilen sonuçların elde edilmesine olanak vermesi gerekmektedir.

Net Nakit Değerinin Belirlenmesi

28. Net nakit değerinin tahmin edilmesinde fiyatlardaki ve maliyetteki geçici dalgalanmalar esas alınmalıdır. Bu tahmin sırasında stokların değerinin ne olabileceği belirlenirken, elde edilecek en güvenilir örneklere dayanılmalıdır.

29. Stokların düşük bir net nakit değeri ile kaydedilmesinde, stoklar ayrı birimler veya benzer gruplar halinde dikkate alınmalıdır; seçilen yöntemde bir devamlılık sağlanmalıdır.

30. Satış anlaşmaları sonucu elde bulunan stokların net nakit değeri, bunların satış anlaşmasındaki fiyatları kullanılarak bulunmalıdır. Eğer satış anlaşmalarındaki miktar stok miktarından düşük ise, aradaki fazlalık piyasa fiyatları ile değerlendirilmelidir.

31. İmalat için elde bulundurulmuş ve mamulü oluşturacak, normal miktarlardaki hammadde ve malzeme, eğer mamullerin değerlerinin tarihi maliyetlerde veya üstünde oluşacağı öngörülmüyorsa, tarihi maliyetlerinden düşük değerle yazılmamalıdır. Bununla beraber hammadde fiyatlarındaki düşme, imal edilecek malların tarihi maliyetlerinin piyasa fiyatından yüksek olacağına bir belirtisi olabilir. Böyle bir durumda, hammadde stoklarının düşük değerlerle kayıtlara geçirilmesi gereklidir; bu durumda, böyle hammadde ve malzemenin net nakit değerinin belirlenmesinde kullanılacak en iyi ölçü yenileme (ikame) maliyetidir.

Finansal Tablolarda Sunuş

32. Dönemin kar ve zarar hesabı, satılan veya kullanılan stok miktarları (eğer diğer varlık hesaplarına aktarılmamışsa) ve dönem içindeki net nakit değerine indirgeme sonucu ortaya çıkan fark ile borçlandırılmalıdır.

33. Stoklar finansal tablolarda işletmeye uygun olan bir şekilde alt gruplara ayrılmalıdır ve her bir ana grupta elde net tutarların bulundurulduğu belirtilmelidir.

34. Stokların değerlendirilmesi amacıyla seçilen muhasebe yöntemleri, kullanılan maliyet formülü dahil olmak üzere, finansal tablolarda açıklanmalıdır. Stoklarla ilgili muhasebe yönteminde yapılan bir değişiklik, içinde bulunulan dönemde maddi bir etki yaratmışsa veya gelecek dönemlerde yaratabilecekse, bu durum gerekçesiyle birlikte açıklanmalıdır. Değişikliğin etkisi, maddi ise açıklanmalı ve ölçülmelidir (Bkz: Uluslararası Muhasebe

Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması).

35. Dördüncü paragraftaki tanımın dışında kalan birimler "stoklar" başlığı altında gösterilmişse, bunların içeriği, tutarları ve değerlendirme esasları açıklanmalıdır.

Başlama Tarihi

36. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1976 ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-3 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 4 AMORTİSMANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (11)

13. Amorti edilebilir bir varlığın, amorti edilecek miktarı, varlığın yararlı ömrü boyunca her muhasebe dönemine düzenli bir esasa göre dağıtılmalıdır.

14. Seçilen amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı çıkaracak bir neden yoksa, bu yöntemin kullanılması bir dönemden diğerine devamlılık göstermelidir. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde meydana gelen etki açıklanmalı ve ölçülmeli ve böyle bir değişikliğin nedeni belirtilmelidir.

15. Amorti edilebilir bir varlığın yararlı ömrünün öngörülmesinde şu etmenler dikkate alınmalıdır:

- Fiziki yönden aşınıp eskime,
- Modanın geçmesi,
- Varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar.

16. Amorti edilebilir temel varlıkların veya varlık gruplarının yararlı ömürlerine ilişkin yapılan öngörüler düzenli aralıklarla gözden geçirilmelidir ve yeni yapılan öngörüler öncekilere kıyasla önemli farklılıklar gösteriyorsa amortisman oranlarında ayarlamalar yapılmalıdır. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanmalıdır.

17. Amorti edilebilir varlıkların hangi değerlerde bildirileceğinin belirlenmesi amacıyla kullanılan değerlendirme esasları diğer muhasebe esasları ile birlikte açıklanmalıdır (Bkz: Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması).

18. Her bir amorti edilebilir temel varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır:

11) Çev.: Dr.Haluk Ünal, İ.Ü.İşletme Fakültesi,Finansal Muhasebe Kürsüsü.

- a) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- b) Kullanılabilir ömürler veya amortisman oranları,
- c) Dönemin toplam amortisman miktarı,
- d) Amorti edilebilir varlıkların amortisman düşülmezden evvelki değerleri ve bu varlıklarla ilgili birikmiş amortismanlar.

Başlama Tarihi

19. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1977'de başlayan veya izleyen dönemlerin finansal tabloları için geçerlidir.

EK-4

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 5 FİNANSAL TABLOLARDA AÇIKLANMASI GEREKLİ BİLGİLER (1)

6. Finansal tabloları açık ve anlaşılabilir bir duruma getirebilmek için gerekli tüm önemli bilgiler açıklanmalıdır.

7. İşletmenin adı, şirketin faaliyette bulunduğu ülke, bilanço tarihi ve finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilmelidir. Eğer açık bir biçimde belirli değilse, faaliyetlerin niteliği, işletmenin yasal durumu ve finansal tabloların hangi para birimi ile ifade edildiği kısaca açıklanmalıdır.

8. Finansal tablolardaki maddelerin miktarları ve sınıflamalarını açık bir biçimde anlaşılabilir duruma getirmek için gerekli görülürse ek bilgiler verilmelidir. Verilecek kararlara etki edebilecek derecede önemli olan maddeler, diğer maddeler kapsamında verilmeyip, ayrı bir biçimde verilmelidir.

9. Finansal tablolarda önceki dönemle uyumlu rakamlar sunulmalıdır.

Belirli Açıklamalar - Bilanço Genel Olarak

10. Aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır:
- a) Varlıkların tasarrufunda bulunan kısıtlamalar,
 - b) Borçlar karşılığında verilen teminatlar,
 - c) Emeklilik maaş ve tazminatlarının ödenmesi ile ilgili karşılık ayırma yöntemleri,
 - d) Şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı borçlar, olanaklı ise tutarlarının da verilmesi,
 - e) Geleceğe dönük yapılan sabit sermaye yatırımı.

(1) Çev.: Dr.Haluk Ünal, İ.Ü.İşletme Fakültesi, Finansal Muhasebe Kürsüsü.

Duran Varlıklar

11. *Taşınmazlar, tesis ve donanım* - Aşağıdaki maddeler açıklanmalıdır:

- a) Arazi ve binalar,
- b) Tesis ve donanım,
- c) Uygun bir biçimde belirlenmiş diğer varlık grupları,
- d) Birikmiş amortismanlar.

Kiralama yolu ile elde bulundurulmuş ve taksitle satın alınmış varlıkların ayrı açıklamaları yapılmalıdır.

12. *Diğer duran varlıklar* - Aşağıdaki maddeler, birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır. Eğer olanaklı ise amortisman yöntemi ve dönemi ile dönem içinde kayıtlarından çıkarmalar da her bir madde için ayrı olarak verilmelidir.

a) Uzun-dönemli yatırımlar
Bağımlı şirketlerdeki yatırımlar
İlgili şirketlerdeki yatırımlar
Listeye girmiş şirketlere yapılmış yatırımların piyasa değeri finansal tablolarda kayıtlı buldukları değerlerden farklı ise piyasa değerlerinin belirtilmesi

b) Uzun-dönemli alacaklar
Alacak hesapları ve senetleri-ticari
Yöneticilerden alacaklar
Grup içi(¹⁾ alacaklar
İlgili şirketlerden alacaklar
Diğer

c) Peştemallık
d) Patentler, ticari markalar ve benzeri varlıklar
e) Kuruluş giderleri, reorganizasyon giderleri ve peşin ödenmiş vergiler gibi aktifleştirilmiş harcamalar

Dönen Varlıklar

13. Aşağıdaki maddeler birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır.

- a) Kasa

Kasa, eldeki para mevcudunu ve bankalardaki cari ve diğer hesapları kapsar. Derhal kullanılabilir durumda olmayan nakit

¹⁾ Bu standartta "grup içi" terimi kullanılırken finansal tablolarda şunlar arasındaki işlemlerin ve bu işlemler sonucu ortaya çıkmış hesap bakiyelerinde sunulması gereğine değinilmektedir:

- a) Ana şirket ve bağımlı şirketleri
- b) Bağımlı şirket ile ana şirketi veya gruptaki diğer bağımlı şirketler.

mevcutları örneğin, kambiyo sınırlamaları nedeniyle dış ülkelerdeki bankalarda dondurulmuş bakiyeler kasa dışında bırakılır.

b) Uzun-dönemli yatırımlar dışındaki pazarlanabilir hisse senedi ve tahviller.

Piyasa değeri, eğer finansal tablolarda kayıtlı değerlerden farklı ise, açıklanmalıdır.

c) Alacaklar

Alacaklar ve alacak hesapları-ticari

Yöneticilerden alacaklar

Grup içi alacaklar

İlgili şirketlerden alacaklar

Diğer alacaklar ve önceden ödenmiş giderler

d) Stoklar

Uzun-Dönemli Borçlar

14. Aşağıdaki maddeler, bir yıl içinde ödenecek kısımları hariç, birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır:

a) Teminatlı borçlar

b) Teminatsız borçlar

c) Grup içi borçlar

d) İlgili şirketlere olan borçlar

Faiz hadleri, geri ödeme vadeleri, ilgili sözleşmeler, likiditasyon durumunda ikinci derecede ödenecek olanlar, hisse senedine çevrilebilme özellikleri ve amorti edilmemiş prim ve iskontolar özetlenmiş bir biçimde verilmelidir.

Kısa-Dönemli Borçlar

15. Aşağıdaki maddeler birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır.

a) Banka borçları ve açık krediler

b) Uzun dönemli borçların kısa-dönemde ödenecek kısımları

c) Borçlar

Borç hesapları ve senetleri-ticari

Yöneticilere borçlar

Grup içi borçlar

İlgili şirketlere olan borçlar

Ödenecek dividantlar

Diğer borçlar ve ödenecek giderler

Diğer borçlar ve karşılıklar

16. Diğer borçlar, karşılıklar ve ödenecek giderler kapsamında bulunan önemli maddeler ayrı olarak açıklanmalıdır. Bu gibi maddelerin örnekleri, ödenecek vergiler, önceden elde edilen gelir ve kıdem tazminatı karşılıklarıdır.

Özsermaye

17. Aşağıdaki açıklamalar birbirinden ayrı olarak yapılmalıdır.

a) Hisseli sermaye

Her bir hisseli sermaye grubu için:

ihraç edilebilir, ihraç edilmiş ve yürürlükteki hisselerin sayısı ve miktarı
Ödenmemiş sermaye
Her bir hissenin nominal veya sözleşme gereği konulmuş değeri
Dönem içinde hisseli sermaye hesaplarında görülen hareketler
Dividant dağıtımında ve sermayenin geri ödenmesinde bulunan ayrıcalık hakları, üstün olma durumları ve kısıtlamalar
Arta kalan birikmiş üstün hisse senetlerine ödenecek dividantlar
Yeniden satın alınan hisseler
Kullanma hakkı verilerek gelecekte ihraç edilmek için elde tutulan hisseler ve hisselerin satışı ile ilgili satış zamanı ve miktarları dahil, yapılmış sözleşmeler.
b) Dönem içinde kaydedilen hareketler dahil olmak üzere diğer sermaye kalemleri ve aşağıdakilerin dağıtımında bulunan kısıtlamalar.
Nominal değerinde ödenmiş sermaye (Primli sermaye)
Yeniden değerlendirme sonucu çıkan fazlalık
Yedekler
Dağıtılmamış karlar

Belirli Açıklamalar - Gelir Tablosu

18. Aşağıdaki bilgiler açıklanmalıdır:

- a) Satışlardan veya diğer faaliyetlerden elde edilen hasılat
- b) Amortisman
- c) Faiz geliri
- d) Yatırımlardan elde edilen gelir
- e) Faiz gideri
- f) Vergiler
- g) Olağanüstü giderler
- h) Olağanüstü gelirler
- i) Önemli görülen grup içi işlemler
- j) Net gelir.

Başlama Tarihi:

19. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1977'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-5
ULUSLARASASI MUHASEBE STANDARDI 7
NAKİT AKIŞ TABLOLARI (1992 YENİDEN DÜZENLEMESİ) (⁴²)

içindekiler:

Uluslararası Muhasebe Standardı 7 (Revize 1992)

Nakit Akış Tabloları

Amaç

Konu

(Paragraflar)

1 - 3

Nakit Akış Bilgisinin Faydaları

4 - 5

Tanımlar

6 - 9

Nakit ve Nakit Eşdeğerleri

7 - 9

Bir Nakit Akış Tablosu Sunumu

10 - 17

Faaliyet Hareketleri

13 - 15

Yatırım Hareketleri

16

Finansman Hareketleri

17

Faaliyet Hareketlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması

18 - 20

Yatırım ve Finansman Hareketlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması

21

Bir Net Esasda Nakit Akışlarının Raporlanması

22 - 24

Yabancı Para Nakit Akışları

25 - 28

Olağanüstü Kalemler

29 - 30

Faiz ve Temettüleri

31 - 34

Gelir Vergisi

35 - 36

İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Ortak

Girişimlerdeki Yatırımlar

37 - 38

İştiraklerin ve Diğer İşletme Birimlerinin

Elde Edilmesi ve Elden Çıkarılması

39 - 42

Nakit Olmayan İşlemler

43 - 44

Nakit ve Nakit Eşdeğerlerinin Unsurları

45 - 47

Diğer Açıklamalar

48 - 52

Yürürlük

53

Ekler

1 Finansal Kuruluş Olmayan Bir İşletmenin Nakit Akış Tablosu

2 Bir Finansal Kuruluşun Nakit Akış Tablosu

⁴²) Çev : Arş.Gör.Fatih Yılmaz, i.Ü.İşletme Fakültesi

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 7

Nakit Akış Tabloları

Amaç

Bir işletmenin nakit akışları hakkındaki bilgi finansal tablo kullanıcılarına, nakit ve nakit eşdeğerlerini yaratmada işletme becerisini ve bu nakit akışlarını kullanmada işletme ihtiyaçlarını değerlendirme konusunda yardımcı olur.

Kullanıcılar tarafından alınan ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit eşdeğerleri yaratmadaki beceri ve zamanlaması ve onların yaratılmasının kesinliği konusunda bir değerlendirme gerektirir.

Bu standardın amacı, dönemin faaliyet, yatırım ve finansman hareketlerinden nakit akışlarını sınıflayan bir nakit akış tablosu ile girişimin nakit ve nakit eşdeğerlerindeki tarihsel değişim hakkında bilgi sağlamaya yöneliktir.

Konu

1. Bir işletme bu standardın gerektirdikleriyle uyum içerisinde bir nakit akış tablosu hazırlamalı ve her dönem yayınlanan finansal tablolara ek bir finansal tablo olarak sunmalıdır.
2. Bu standart, Temmuz 1977'de onaylanan, Uluslararası Muhasebe Standardı 7, Finansal Durumdaki Değişmeler Tablosu'nu yürürlükten kaldırır.
3. Bir işletmenin finansal tablolarının kullanıcıları, işletmenin, nakit ve nakit eşdeğerlerini nasıl yarattığı ve kullandığı ile ilgilenirler. Bu, işletmenin faaliyetlerinin yapısının ve finansal kurumlarda olduğu gibi nakdin işletmenin ürünü olup olmadığının gözardı edilmesi durumudur. İşletmelerin, esas gelirleri-üretim faaliyetleri farklı olsa da esasında aynı sebepten dolayı nakite ihtiyaç duyarlar. Faaliyetlerini sürdürebilmek, borçlarını ödeyebilmek ve yatırımcılarına kazanç sağlamak için nakite ihtiyaç duyarlar. Bundan dolayı, bu standart bütün işletmelerin bir nakit akış tablosu hazırlamalarını gerektirir.

Nakit Akış Bilgisinin Faydaları

4. Bir nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığında, kullanıcılara, bir işletmenin net varlıklarındaki değişimleri, finansal yapısını (likiditesini ve ödeyebilme gücünü içerir) ve değişen durum ve fırsatlar karşısında nakit akışlarının miktarlarına ve zamanlamasına uyabilmesini değerlendirme imkanı verir. Nakit akış bilgisi, işletmenin nakit ve nakit eşdeğerlerini

Üretebilirliğini değerlendirmede yararlıdır ve başka işletmelerin gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini mukayese etme ve değerlendirme için model geliştirmede kullanıcılara fayda sağlar. Bu, aynı zamanda çeşitli işletmelerin faaliyet raporlaması ve raporlarının karşılaştırılabilmesini de sağlar, çünkü aynı işlemler ve olaylar için kullanılan çeşitli muhasebe metodlarının etkilerini yok eder.

5. Tarihi nakit akış bilgisi sık sık, miktar, zamanlama ve gelecekteki nakit akışlarının belirginliğinin göstergesi olarak kullanılır.

Tanımlar

6. Aşağıdaki tabirler, bu standartta özel anlamlarıyla kullanılır;

Nakit, eldeki nakdi ve mevduat hesaplarını ihtiva eder.

Nakit Eşdeğerleri, kısa vadeli, değerinde değişme riski düşük olan ve bilinen nakit değerlerine çevrilmeye hazır, likiditesi yüksek yatırımlardır.

Nakit Akışları, nakit ve nakit eşdeğerlerinin giriş ve çıkışlarıdır.

Faaliyet Hareketleri, işletmenin esas gelir üreten hareketleriyle ve yatırım veya finansman hareketleri dışındaki diğer hareketlerdir.

Yatırım Hareketleri, uzun vadeli varlıkların edinilmesi ve elden çıkarılması ve nakit eşdeğerlerine dahil edilmeyen diğer yatırımlardır.

Finansman Hareketleri, özsermaye ve işletmenin borçlanma kompozisyonunda ve miktarlarındaki değişmelerle sonuçlanan hareketlerdir.

Nakit ve Nakit eşdeğerleri

7. Nakit eşdeğerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerini yerine getirme amacıyla elde tutulur. Bir yatırımın bir nakit eşdeğeri olabilmesi için, bilinen bir nakit miktarına çevrilmeye mutlaka hazır ve değerinde değişme riski çok düşük olmalıdır. Bu sebepten dolayı, bir yatırım normal olarak ancak elde etme tarihinden 3 ay veya daha kısa vadesi olduğunda bir nakit eşdeğeri sayılabilir. Sermaye yatırımları, eğer kısa vadeli ve belli bir geri satın alma günü olan imtiyazlı hisse senetlerinin elde edilmesi durumu gibi nakit eşdeğerleri değilse, nakit eşdeğerlerinden hariç tutulur.

8. Bankadan borç almak genellikle finanslama işlemi olarak kabul edilir. Halbuki, bazı ülkelerde, açık banka kredileri bir işletmenin nakit yönetiminin tamamlayıcı bir parçasından istendiğinde geri ödenebilir. Bu durumlarda, açık banka kredileri nakit ve nakit eşdeğerlerinin bir unsuru gibi dahil edilir. Bazı bankacılık düzenlemelerinin bir karakteristiği şudur ki, banka bakiyeleri çoğunlukla pozitif bakiyeden karşılıksız para çekmeye dönüşür.
9. Nakit akışı, nakit veya eşdeğerlerini oluşturan kalemler arasındaki hareketleri hariç tutar, çünkü bu unsurlar, faaliyet, yatırım ve finanslama hareketlerinden daha çok bir işletmenin nakit yönetiminin parçasıdır. Nakit yönetimi, nakit eşdeğerlerindeki nakit fazlası yatırımını ihtiva eder.

Bir Nakit Akış Tablosu Sunumu

10. Nakit akış tablosu, faaliyet, yatırım ve finanslama hareketleriyle sınıflandırılan dönem süresince nakit akışlarını raporlamalıdır.
11. Bir işletme, faaliyetlerinden, yatırımlarından ve finanslama hareketlerinden nakit akışlarını işine en uygun olacak şekilde sunmalıdır. Hareketlere göre sınıflandırma kullanıcılara, işletmenin finansal durumundaki bu hareketlerin etkilerini ve nakit ve nakit eşdeğerlerinin miktarlarını değerlendirmek için bilgi sağlar. Bu bilgi, bu hareketler arasındaki ilişkileri değerlendirmede de kullanılabilir.
12. Bir tek işlem, farklı şekilde sınıflandırılmış nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir borcun nakit geri ödemesi hem faiz hem de anaparayı içerdiği zaman, faiz unsuru bir faaliyet hareketi ve anapara unsuru bir finanslama hareketi olarak sınıflandırılabilir.

Faaliyet Hareketleri

13. Faaliyet hareketlerinden doğan nakit akışları miktarı, borçları geri ödemede yeterli nakit akışlarını yaratan, işletmenin faaliyet hareketlerini sağlayan, kâr payı ödeyen ve dış finansman kaynaklarına başvurmadan yeni yatırımlar yapan işletme faaliyetlerinin derecesinde anahtar göstergedir. Gelecekteki faaliyet nakit akışlarının tahmininde diğer bilgilerle birlikte, geçmişteki faaliyet nakit akışlarının özel unsurları hakkındaki bilgi de faydalıdır.
14. Faaliyet hareketlerinden nakit akışları öncelikle işletmenin ana gelir üreten hareketlerinden elde edilir. Bu sebepten

onlar genellikle işlemler ve net kâr veya zararın belirlenmesindeki diğer olaylardan hasıl olur.Faaliyet hareketlerinden nakit akışlarına örnekler:

- a) Mal satışından ve hizmet icrasından nakit tahsilatlar;
- b) Telif,ücret,komisyon ve diğer gelirlere nakit tahsilatlar;
- c) Mal ve hizmetler için satıcılara nakit ödemeler,
- d) işgörenler adına yapılan nakit ödemeler;
- e) Bir sigorta şirketinin primler ve tazminatlar, anüite ve diğer poliçe hakları için nakit tahsilat ve nakit ödemeleri;
- f) Eğer özellikle finanslama ve yatırım hareketleri olarak tanımlanmamış ise, gelir vergisi nakit ödemeleri ve ideleri,ve
- g) Alışveriş veya ticarî amaçlı mukavelelerden nakit tahsilat ve ödemeleri.

Bazı işlemler,bir tesis kalemi satışı gibi, net kârın veya zararın belirlenmesindeki kazanç veya zararda bir yükseliş yapabilir.Hernasıl, bazı işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım hareketlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

15. Bir işletme,özellikle tekrar satmak için iktisap edilen mal stokları durumunda olduğu gibi alıp satmak veya ticaretini yapmak için elinde hisse senedi veya borç tutabilir.Bu sebepten, pazarlanabilir hisse senetlerinin alış ve satışından elde edilen nakit akışları faaliyet hareketleri olarak sınıflandırılır.Benzer olarak, finansal kurumlar tarafından yapılan nakit akışları ve borçları işletmenin ana gelir üreten hareketleriyle ilgili olduğundan genellikle faaliyet hareketleri olarak sınıflandırılır.

Yatırım Hareketleri

16. Yatırım hareketlerinden yaratılan nakit akışlarının ayrı açıklaması önemlidir,çünkü nakit akışları, gelecekte gelir ve nakit akışları yaratacak kaynaklar için yapılmış harcamaların miktarını gösterir.Yatırım hareketlerinden elde edilen nakit akışlarına örnekler:
 - a) Mülk,tesis ve teçhizat, maddi duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların iktisap edilmesi için nakit ödemeleri.Bu ödemeler,ilgili aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri ve kendisinin inşa ettiği mülk, tesis ve teçhizatı da içerir;
 - b) Mülk, tesis ve teçhizat,maddi duran varlık ve diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit tahsilatlar;
 - c) Ortak girişimlerdeki alıp satmak veya ticaretini yapmak amacıyla elde tutulan veya nakit eşdeğeri

sayılan araçlar için alımlardan hariç olan hakların ve diğer işletmelerin ortaklık ve borçlanma araçlarının iktisap edilmesi için yapılan nakit ödemeler;

- d) Ortak girişimlerdeki alıp satmak veya ticaretini yapmak amacıyla elde tutulan veya nakit eşdeğeri sayılan araçlar için alımlardan hariç olan hakların ve diğer işletmelerin ortaklık ve borçlanma araçlarının satışından elde edilen nakit girişleri;
- e) Diğer gruplara (bir finansal kurum avansları ve borçları haricinde) verilen nakit avansları ve borçlar;
- f) Diğer gruplara (bir finansal kurum avansları ve borçları haricinde) verilen avansların ve borçların geri ödenmesinden nakit girişleri;
- g) Vadeli (Future) sözleşmeler, ileri tarihli (Forward) sözleşmeler, seçimli (option) sözleşmeler ve (alışveriş veya ticaret maksadıyla sözleşmeler elde tutulduğu veya ödemelerin finanslama hareketleri olarak sınıflandırıldığı zaman hariç) değiştirme (swap) sözleşmeleri için nakit ödemeler;ve
- h) Vadeli (Future) sözleşme, ileri tarihli (Forward) sözleşmeler, seçimli (option) sözleşmeler ve (alışveriş veya ticaret maksadıyla sözleşmeler elde tutulduğu veya ödemelerin finanslama hareketleri olarak sınıflandırıldığı zaman hariç) değiştirme (swap) sözleşmelerinden nakit tahsilatlar.

Bir sözleşme, tanımlanabilir bir pozisyonun riskinden kaçınma (hedge) sayıldığı zaman, sözleşmenin nakit akışları riskinden kaçınılan (hedge) durumun nakit akışları gibi sınıflandırılabilir.

Finansman Hareketleri

17. Finanslama hareketlerinden elde edilen nakit akışlarının ayrı açıklaması önemlidir, çünkü, işletmeye sermaye koyanlarca, gelecekteki nakit akışları üzerindeki haklarının önceden belirlenmesinde yararlıdır.

Finanslama hareketlerinden elde edilen nakit akışlarına örnekler :

- a) Hisse senedi veya diğer sermaye araçlarının ihracından elde edilen nakit;
- b) iktisap etmek veya işletmenin hisselerini geri almak için yapılan nakit ödemeleri;
- c) Borç senedi ihraçları, borçlanmalar, senetler, tahviller ipotekler ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakitler;
- d) Borç alınan miktarların nakit geri ödemeleri; ve
- e) Bir finans kiralamasıyla ilgili kalan borcun

azaltılması için kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler.

Faaliyet Hareketlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması

18. Bir işletme, faaliyet hareketlerinden nakit girişlerinin raporlamasını ya;
- Brüt nakit tahsilat ve brüt nakit ödemelerinin ana gruplarının açıklamasında olduğu gibi "Doğrudan Metod" kullanarak, ya da
 - Yapısı nakit olmayan işlemlerin etkileri, geçmiş veya gelecek faaliyet nakit tahsilat veya ödemelerinin ertelenmişleri veya birikmişleri, ve yatırım veya finanslama nakit akışları ile ilgili gider veya gelir kalemleri için net kâr veya zararın ayarlanmasında olduğu gibi "Dolaylı Metod" kullanarak yapmalıdır.
19. İşletmenin faaliyet hareketlerinin nakit akışlarını doğrudan metodu kullanarak rapor etmeleri teşvik edilmektedir. Doğrudan Metod, Dolaylı Metodla mümkün olmayan, gelecekteki nakit akışlarını tahmine yarar bilgileri sağlamaktadır. Doğrudan Metodla brüt nakit tahsilatlar ve brüt nakit ödemelerin ana grupları hakkında bilgi de şu şekilde elde edilebilir;
- İşletmenin muhasebe kayıtlarından, veya
 - Aşağıdaki sebeplerden ötürü satışların, satışların maliyetinin (Bir finansal kurum için faiz ve benzer gelir ve faiz gideri ve benzeri giderler) ve gelir tablosundaki diğer kalemlerin ayarlanmasından ;
 - Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyet alacaklarında ve borçlarında meydana gelen değişiklikler;
 - Diğer nakit olmayan kalemler;
 - Yatırım ve finansman nakit akışlarını etkileyen diğer nakit kalemleri.
20. Dolaylı Metodla, faaliyet hareketlerinin net nakit akışı, aşağıdaki sebeplerden ötürü net kâr veya zararın ayarlanmasıyla belirlenir;
- Dönem içerisinde stoklar ve faaliyet alacakları ve borçlarında meydana gelen değişiklikler;
 - Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, yabancı paraların gerçekleştirilmemiş kazanç ve kayıpları, iştiraklerin dağıtılmamış kârları ve azınlık hakları gibi nakdî olmayan kalemler, ve
 - Yatırım ve finansman nakit akışlarını etkileyen diğer nakit kalemleri.

Alternatif olarak faaliyet hareketlerinin net nakit akışı, gelir tablosunda açıklanan gelir ve giderlerin ve dönem

içersinde stoklarda ve faaliyet alacakları ve borçlarında meydana gelen değişmelerin gösterilmesiyle dolaylı metod altında sunulabilir.

Yatırım ve Finansman Hareketlerinin Nakit Akışlarının Raporlanması

21. Bir işletme paragraf 22 ve 24'te izah edilen nakit akışlarının net esasa göre raporlanması haricinde, yatırım ve finansman hareketlerinden kaynaklanan brüt nakit tahsilatlar ve brüt nakit ödemelerin ana gruplarını ayrı ayrı raporlamalıdır.

Nakit Akışlarının Net Esasa Göre Raporlanması

22. Aşağıdaki faaliyet, yatırım veya finansman hareketlerinden kaynaklanan nakit akışları net esasa göre raporlanabilir;
- Nakit akışlarının işletmeden çok müşteri hareketlerini yansıttığında müşterilerden nakit tahsilat ve ödemeler; ve
 - Vadeleri kısa, miktarları büyük, devir hızı yüksek olan kalemlerin nakit tahsilat ve ödemelerinde.
23. Paragraf 22 (a)'da belirtilen nakit tahsilat ve ödeme örnekleri aşağıdaki gibidir;
- Bir bankanın vadesiz mevduat kabul ve geri ödemeleri;
 - Yatırım işletmeleri tarafından müşteriler için ayrılan fonlar; ve
 - Mülk sahipleri adına yapılan kira tahsilat ve ödemeleri
- Paragraf 22 (b)'de belirtilen nakit tahsilatlar ve ödeme örnekleri aşağıdakilerin yapılan avans ve geri ödemeleridir;
- Kredi kartı müşterileriyle ilgili ana meblağlar;
 - Yatırımların alım ve satımları; ve
 - Diğer kısa dönemli borçlanmalar (örneğin vadesi 3 ay veya daha kısa olanlar).
24. Finansal bir kurumun aşağıdaki faaliyetlerinin herbirinden kaynaklanan nakit akışları net esasa göre raporlanabilir;
- Sabit ödeme tarihli mevduatların kabul ve geri ödemeleri için nakit tahsilatlar ve ödemeler;
 - Diğer finansal kurumlardan yapılan mevduat çekimi ve mevduatların plasmanı; ve
 - Müşteriye verilen avans ve borçlar ve bu avans ve borçların geri ödemeleri.

Yabancı Para Nakit Akışı

25. Yabancı para muamelelerinden kaynaklanan nakit akışları, yabancı para biriminin, nakit akışının olduğu tarihteki döviz kuru üzerinden raporlamanın yapılacağı para birimine çevrilmesi ile kaydedilmelidir.
26. Bir yabancı iştirakin nakit akışı, nakit akışının olduğu tarihteki döviz kuru üzerinden raporlama para birimine çevrilmelidir.
27. Yabancı para birimi cinsinde olan nakit akışları Uluslararası Muhasebe Standardı 21, "Döviz Kurlarındaki Değişmelerinin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi" ne uygun olarak raporlanır. Bu yöntem asıl değere yaklaşık bir döviz kuru kullanımını mümkün kılar. Örneğin, yabancı para muamelelerinin kaydında veya yabancı iştirakin nakit akışlarının çevriminde belli bir dönemin tartılı ortalama döviz kuru kullanılabilir. Mamafih, Uluslararası Muhasebe Standardı 21'e göre, yabancı iştirakin nakit akışlarının çevrilmesinde bilanço tarihindeki döviz kuru kullanılmaz.
28. Yabancı para biriminin döviz kurundaki değişmelerinden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar nakit akışı değildir. Mamafih, yabancı bir para biriminden borçlanılan veya elde tutulan nakit veya nakit eşdeğerlerindeki döviz kuru değişme etkileri, dönem başı ve dönem sonu nakit ve nakit eşdeğerlerinde mutabık olmak için nakit akış tablosunda rapor edilir. Bu meblağ, faaliyet, yatırım ve finansman hareketlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı sunulur, ve eğer varsa dönem sonu döviz kurundan raporlanan nakit akışları farklarını içerir.

Olağanüstü Kalemler

29. Olağanüstü kalemlerle ilgili nakit akışları, faaliyet, yatırım veya finansman hareketlerinden kaynaklanmalarına göre uygun ve ayrı ayrı açıklanarak sınıflanmalıdır.
30. Olağanüstü kalemlerle ilişkili nakit akışları, nakit akış tablolarında ve işletmenin şimdiki ve gelecekteki nakit akışları üzerinde etkilerini kullanıcıların anlayabilmelerini mümkün kılabilmek için; faaliyet, yatırım veya finansman hareketlerinden kaynaklanmalarına göre ayrı ayrı açıklanırlar. Bu açıklamalar Uluslararası Muhasebe Standardı 8, "Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler" 'e göre gerekli görülen olağanüstü kalemlerin yapıları ve miktarlarına ilişkin ayrı ayrı açıklamalara ilavedir.
31. Faiz ve temettüden tahsil edilen ve ödenen nakit akışlarının herbiri ayrı ayrı açıklanmış olmalıdır. Herbiri faaliyet, yatırım veya finansman hareketlerinden kaynaklanmalarına

göre dönemden döneme uygun olarak sınıflanmalıdır.

32. Nakit akış tablosunda, dönem içerisinde ödenen faizin toplam miktarının gelir tablosunda bir gider olarak mı kabul edildiği yoksa Uluslararası Muhasebe Standardı 23, "Borçlanma Maliyetleri"’ne göre öngörülen alternatif uygulamalarla bağlantılı olarak kapitilize mi edildiği açıklanır.
33. Finansal bir işletme için, ödenen faiz ve tahsil edilen faiz ve temettüler genellikle faaliyet nakit akışı olarak sınıflanır. Mamafih, diğer işletmelerde bu tür nakit akışı sınıflamasında bir konsensüs yoktur. Ödenen faiz ve tahsil edilen faiz ve dividantlar net kâr veya zarara etki etmeleri sebebiyle faaliyet nakit akışı olarak sınıflanabilir. Faiz ödemeleri ve faiz ve temettü tahsilatları alternatif olarak sırasıyla finansal nakit akışları ve yatırım nakit akışları olarak sınıflanabilir, çünkü bunlar finansal kaynakların elde etme maliyetidir veya yatırımların getirileridir.
34. Dividant ödemeleri, finansal kaynakları elde etme maliyeti olduklarından finansal nakit akışları olarak sınıflanabilirler. Alternatif olarak, dividant ödemeleri bir işletmenin faaliyet kâr payı ödeme kabiliyetinin nakit akışlarının belirlenmesinde kullanıcılara yardımcı olabilmesi için faaliyet hareketlerinden nakit akışlarının bir unsuru gibi sınıflanır.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

35. Gelir üzerinden alınan vergilerden kaynaklanan nakit akışları ayrı ayrı açıklanmalı ve eğer finansman ve yatırım hareketleri ile özel olarak tanımlanamıyorsa faaliyet hareketlerinden nakit akışları gibi sınıflanmalıdır.
36. Nakit akışlarını artıran işlemlerden doğan gelirdeki vergiler bir nakit akış tablosunda faaliyet, yatırım veya finansman hareketleri olarak sınıflanır. Vergi gideri, yatırım veya finansman hareketleriyle kolayca tanımlanabilirken, ilgili vergi nakit akışlarının tanımlanması çoğunlukla mümkün olmamakta ve tali işlemlerin nakit akışlarından farklı bir dönemde ortaya çıkabilir. Bu sebeple, ödenen vergiler genellikle faaliyet hareketlerinden nakit akışları gibi sınıflanır. Mamafih, yatırım veya finansman hareketleri gibi sınıflandırılan nakit akışlarını artıran bireysel bir işlemle, vergi nakit akışları belirlenebildiği zaman, vergi nakit akışı yatırım veya finansman hareketi gibi uygun bir şekilde sınıflanır. Vergi nakit akışları birden fazla hareket sınıfına dahil edildiği zaman ödenen toplam vergi miktarı açıklanır.

İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Ortak Girişimlerdeki Yatırımlar

37. Bağlı ortaklık veya iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde net yatırım değeri (equity) veya maliyet yöntemi kullanıldığı zaman, yatırımcı, kendisiyle yatırım arasındaki nakit akışlarının (örneğin; kâr payı ve avanslar) nakit akış tablosunda raporlanmasını sınırlandırabilir.
38. Katılımlı birleştirme (konsolidasyon) yaparak ortak olarak kontrol edilen bir işletmedeki (Bknz. Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 31, Ortak Girişimlerdeki Çıkarların Finansal Raporlanması) çıkarları raporlayan bir işletme, ortak kontrol edilen işletmenin nakit akışları üzerinde hissesine düşeni birleştirilmiş (konsolide) nakit akış tablosunda gösterir. Net yatırım değeri yöntemi kullanarak çıkarlarını raporlayan bir işletme, nakit akış tablosunda ortak kontrol edilen işletmedeki yatırımlarına ilişkin nakit akışlarını onunla ortak kontrol edilen işletme arasındaki tahsilatlarını veya diğer ödemelerini ve dağılımlarını gösterir.

İştirakler ve Diğer İşletme Birimlerinin Kazanılması ve Elden Çıkarılması

39. İştiraklerin veya diğer işletme birimlerinin kazanılması veya elden çıkarılmasından doğan toplu nakit akışları ayrıca raporlanmalı ve yatırım hareketleri olarak sınıflandırılmalıdır.
40. Bir işletme, iştiraklerin veya diğer işletme birimlerinin toplu halde ve dönem boyunca hem kazanılması hem de elden çıkarılması hususunda aşağıdakileri açıklamalıdır:
- a) Toplam satınalma veya elden çıkarma bedeli;
 - b) Nakit ve nakit eşdeğeri olarak ödenen satınalma veya elden çıkarma bedeli kısmı;
 - c) İştirak veya işletme biriminde kazanılan veya elden çıkarılan nakit ve nakit eşdeğerleri miktarı; ve
 - d) İştirak veya işletme biriminde kazanılan veya elden çıkarılan, ana kategorilerde özetlenen, nakit veya nakit eşdeğeri olmayan varlık ve borçların miktarı.
41. Tek bir kalem gibi iştiraklerin ve diğer işletme birimlerinin kazanılmasının ve elden çıkarılmasının nakit akış etkilerinin ayrı sunumu, kazanılan veya elden çıkarılan varlık ve borçların miktarlarının ayrı açıklanmasıyla beraber, bu nakit akışlarını diğer faaliyet yatırım ve finansman hareketlerinin nakit akışlarından ayırt etmeye yardım eder. Elden çıkarmaların nakit akış etkileri bunların

kazanılmasından çıkarılmaz.

42. Satınalma veya satış bedelinin nakit ödeme veya tahsilatının toplu miktarı, nakit tablosunda, kazanılan veya elden çıkarılan nakit ve nakit eşdeğerlerinin net değeri olarak sunulur.

Nakit Olmayan İşlemler

43. Nakit veya nakit eşdeğerlerinin kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosundan hariç tutulmalıdır. Böyle işlemler, bu yatırım ve finansman hareketleri hakkında ilgili bilgilerin hepsini sağlayan finansal tablolarında başka yerlerde açıklanmalıdır.
44. İşletmenin sermaye ve varlık yapısı üzerinde bir etkisi bulunmamasına rağmen, birçok yatırım ve finansman hareketi cari nakit akışları üzerinde doğrudan bir etkiye sahip değildir. Nakit akış tablosundan nakit olmayan işlemleri hariç tutmak bir nakit akış tablosunun amacıyla uygundur, tabii ki bu kalemler cari dönemde nakit akışı içermediği sürece.

Nakit olmayan işlem örnekleri:

- a) Ya doğrudan borçlarla ilgili olduğu varsayılarak ya da bir finansal kiralama şeklinde varlık elde etmek;
b) Bir işletmenin hisse ihracıyla elde edilmesi; ve
c) Borcun hisseye çevrilmesi.

Nakit ve Nakit Eşdeğerlerinin Unsurları

45. Bir işletme nakit ve nakit eşdeğerlerinin unsurlarını açıklamalı ve nakit akış tablosundaki miktarlarla bilançoda verilen eşdeğer kalemler arasında bir mutabakat sunmalıdır.
46. Dünyadaki nakit yönetimi uygulamaları ve bankacılık düzenlemelerinin çeşitliliğinde ve Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 1, Muhasebe Politikalarının Açıklanması'na uygun olabilmesi için, bir işletme nakit ve nakit eşdeğerleri kompozisyonunu belirlemede uyguladığı politikayı açıklar.
47. Nakit ve nakit eşdeğerlerinin unsurlarının belirlenmesi politikasındaki herhangi bir değişikliğin etkisi, örneğin; bir işletmenin yatırım portföyünün parçası gibi öncelikle kabul edilen finansal araçların sınıflamasındaki bir değişim, Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 8, Olağanüstü Kalemler, Temel Haklar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler'le uyum içinde raporlanır.

Diğer Açıklamalar

48. Bir işletme, grubun kullanması mümkün olmayan işletme tarafından tutulan önemli miktardaki nakit ve nakit eşdeğeri bakiyeler yönetim tarafından bir izahatle birlikte açıklanmalıdır.
49. İşletme elinde tuttuğu grup tarafından kullanılması mümkün olmayan nakit ve nakit eşdeğerleri bakiyelerinde çok çeşitli durumlar vardır. Örnekler bakiyeler ana şirket veya diğer iştiraklerce genel kullanım için geçerli olmadığı zaman döviz kontrolünün uygulandığı veya diğer yasal sınırlamaların olduğu bir ülkede faaliyet gösteren bir iştirak tarafından elde tutulan nakit ve nakit eşdeğerlerini içerir.
50. Bir işletmenin finansal durumunu ve likiditesini anlamada ilave bilgi faydalı olabilir. Yönetim tarafından bir izahatle beraber, bu bilginin açıklaması teşvik edilir ve şunları içerebilir:
- Sabit kıymetlerin kullanımındaki sınırlamalar, sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi ve gelecekteki faaliyet hareketleri için geçerli olabilecek çekilmemiş borçlanma kaynaklarının miktarları;
 - Katılımlı birleştirme (konsolidasyon) kullanarak raporlanan ortak girişimlerdeki çıkarlarla ilgili finansman, yatırım ve faaliyet hareketlerinin herbirinden nakit akışlarının toplu miktarları;
 - Faaliyet kapasitesini sağlamak için gerekli nakit akışlarından ayrıca faaliyet kapasitesindeki artışları gösteren nakit akışlarının toplu miktarı; ve
 - Rapor edilen herbir sanayi ve coğrafi bölgenin (Bkz. Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 14, Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması) faaliyet, yatırım ve finansman hareketlerinden elde edilen nakit akışları miktarı.
51. Faaliyet kapasitesini sağlamak için gerekli nakit akışları ve faaliyet kapasitesindeki artışları gösteren nakit akışlarının ayrıca açıklanması, faaliyet kapasitesini sağlamada işletmenin uygun yatırım yapıp yapmadığını belirlemede kullanıcılar için kolaylık sağlar. Faaliyet kapasitesinin temininde gerekli yatırımı yapmayan bir işletme belki cari likidite ve hissedarlara dağılım uğruna gelecekteki kârlılığını önceden zarara uğrayabilir.
52. Bölümsel nakit akışlarının açıklanması, bir bütün olarak işletmenin nakit akışları ile unsurları ve geçerliliği ve bölümsel nakit akışlarının çeşitliliği arasındaki ilişkinin kullananlarca daha iyi anlaşılmasını sağlar.

Yürürlük Tarihi

53. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1994'te başlayan veya sonraki dönemlerdeki mali tablolar için geçerlidir.

Ek 1

Finansal Kuruluş Olmayan Bir İşletmenin Nakit Akış Tablosu

Ek, sadece bir gösterimdir ve standartların bir parçasını oluşturmaz. Ekin amacı, anlamın açıklanmasına yardım etmek için standartların uygulamasını göstermektir.

1. Örnekler sadece cari dönem miktarını (⁴¹) gösterir. Evvelki dönem için uygun miktarların Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 5 Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler'le uyum içersinde sunulması gerekir.
2. Gelir tablosu ve bilançodan elde edilen bilgiler sayesinde kullanılan doğrudan ve dolaylı metodlarla nakit akım tablolarının nasıl gösterileceği sağlanır. Ne gelir tablosu ne de bilanço Uluslararası Muhasebe Standartlarının açıklama ve sunum gerekliliklerine uygun olarak sunulmuştur.
3. Aşağıdaki ilave bilgi de nakit akım tablosunun hazırlanmasında gereklidir:

* Bir iştirak hisselerinin hepsi 590'a elde edilmiştir. Elde edilen varlıkların ve yüklenilen borçların gerçek değeri aşağıdaki gibidir.

Stoklar	100
Alacak Hesapları	100
Nakit	40
Mülk, tesis ve teçhizat	650
Ticari borçlar	100
Uzun vadeli borçlar	200

* 250 hisse senedi ihracıyla elde edildi ve sonraki 250 uzun vadeli borçlanmadan elde edildi.

⁴¹) Çevirenin notu: Miktarların gösteriminde herhangi bir para birimi kullanılmamıştır.

- * faiz gideri 400'dü ve 170'i dönemi süresince ödendi.önceki dönem faiz gideriyle ilgili 100'de dönem süresince ödendi.
- * ödenen kâr payları 1200'dü
- * Dönem başındaki ve dönem sonundaki vergi borcu sırasıyla 1000 ve 400'dü.Dönem süresince, 200 yeni vergi sağlandı. Kâr paylarında alınan stopaj vergisi miktarı 100'dü
- * Dönem süresince, grup, 900'ü finansal kiralama sayesinde elde edilmiş toplam maliyeti 1250 olan mülk,tesis ve teçhizat elde etti. 350'lik nakit ödeme mülk, tesis ve teçhizat alımı için yapıldı.
- * Tarihi maliyeti 80 ve birikmiş amortismanı 60 olan tesis 20'ye satıldı.
- * 19-2'nin sonundaki alacak hesapları 100'lük faiz alacağını içerir.

19-2 DÖNEMİ BİRLEŞTİRİLMİŞ (KONSOLİDE) GELİR TABLOSU

Satışlar	30,650
Satışların Maliyeti	<u>(26,000)</u>
Brüt Kâr	4,650
Amortisman	(450)
Yönetim ve Satış giderleri	(910)
Faiz gideri	(400)
Yatırım geliri	500
Yabancı para kur farkı zararları	<u>(40)</u>
Olağanüstü kalemler ve vergi öncesi net kâr	3,350
Olağanüstü kalemler-Sigorta tarafından karşılanan	
Deprem hasarı tazminatları	<u>180</u>
Olağanüstü kalemler sonrası net kâr	3,530
Gelirler üzerinden alınan Vergiler	<u>(300)</u>
Net Kâr	<u>3,250</u> -----

19-2 SONU BİRLEŞTİRİLMİŞ (KONSOLİDE) BİLANÇO

	19-2	19-1
VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Eşdeğerleri	410	160
Alacak Hesapları	1,900	1,200
Stoklar	1,000	1,950
Portföy Yatırımları	2,500	2,500
Mülk, Tesis ve Teçhizat Maliyeti	3,730	1,910
Birikmiş Amortisman	<u>(1,450)</u>	<u>(1,060)</u>
Mülk, Tesis ve Teçhizat (Net)	<u>2,280</u>	<u>850</u>
Toplam Varlıklar	<u>8,090</u>	<u>6,660</u>
	-----	-----
BORÇLAR		
Ticarî Borçlar	250	1,890
Faiz Borçları	230	100
Ödenecek Vergiler	400	1,000
Uzun Vadeli Borçlar	<u>2,300</u>	<u>1,040</u>
Toplam Borçlar	<u>3,180</u>	<u>4,030</u>
	-----	-----
ÖZSERMAYE		
Sermaye	1,500	1,250
Dağıtılmamış Kârlar	<u>3,410</u>	<u>1,380</u>
Toplam Özsermaye	<u>4,910</u>	<u>2,630</u>
Borçlar ve Özsermaye Toplamı	<u>8,090</u>	<u>6,660</u>
	-----	-----

Doğrudan (Direkt) Metod Nakit Akış Tablosu (paragraf 18a)

19-2

Faaliyet hareketlerinden elde edilen nakit akışları

Müşterilerden nakit tahsilatlar	30,150
Satıcılara ve çalışanlara nakit ödemeler	<u>(27,600)</u>
Faaliyetlerden elde edilen nakit	2,550
Ödenen faiz	(270)
Ödenen gelir vergisi	<u>(900)</u>
Olağanüstü kalemlerden önceki nakit akışı	1,380
Deprem hasarı tazminatları	<u>180</u>

Faaliyet hareketlerinden elde edilen net nakit 1,560

Yatırım hareketlerinden elde edilen nakit akışları

X iştirakinin iktisap edilmesi, iktisap edilen net nakit (Not A)	(550)
Mülk, tesis ve teçhizat alımı (Not B)	(350)
Teçhizat satışından elde edilen	20
Alınan faiz	200
Alınan kâr payı	<u>200</u>

Yatırım hareketlerinde kullanılan net nakit (480)

Finansman hareketlerinden elde edilen nakit akışları

Hisse senedi ihracından elde edilenler	250
Uzun vadeli borçlanmalardan elde edilenler	250
Finansal kiralama borçlarının ödemesi	(90)
Ödenen kâr payları(“)	<u>(1,200)</u>

Finansman hareketlerinde kullanılan net nakit (790)

Nakit ve nakit eşdeğerlerindeki net artış 290

Dönem başı nakit ve nakit eşdeğerleri (Not C) 120

Dönem sonu nakit ve nakit eşdeğerleri (Not C) 410

=====

“) Bu, bir faaliyet nakit akışı olarak da gösterilebilirdi. Bkz.sonraki sayfadaki notlar.

Dolaylı (Endirekt) Metod Nakit Akış Tablosu (paragraf 18b)

19-2

Faaliyet hareketlerinden elde edilen nakit akışları

Vergi ve olağanüstü kalemlerden önce net kâr	3,350
Ayarlamalar:	
Amortisman	450
Kur farkı zararları	40
Yatırım geliri	(500)
Faiz gideri	400
	<u>400</u>
Çalışma Sermayesi değişimleri öncesi	
Faaliyet kârı	3,740
Ticari ve diğer alacaklardaki artışlar	(500)
Stoklardaki azalışlar	1,050
Ticari borçlardaki azalışlar	(1,740)
	<u>(1,740)</u>
Faaliyetlerden kaynaklanan nakit	2,550
Ödenmiş faiz gideri	(270)
Ödenmiş gelir vergisi	(900)
	<u>(900)</u>
Olağanüstü kalem öncesi nakit akışı	1,380
Deprem hasarı tazminatları	180
	<u>180</u>

Faaliyet hareketlerinden elde edilen net nakit 1,560

Yatırım hareketlerinden elde edilen nakit akışları

X iştirakinin iktisap edilmesi, iktisap edilen net nakit (Not A)	(550)
Mülk, tesis ve teçhizat alımı (Not B)	(350)
Teçhizat satışından elde edilen	20
Alınan faiz	200
Alınan kâr payı	200
	<u>200</u>

Yatırım hareketlerinde kullanılan net nakit (480)

Finansman hareketlerinden elde edilen nakit akışları

Hisse senedi ihracından elde edilenler	250
Uzun vadeli borçlanmalardan elde edilenler	250
Finansal kiralama borçlarının ödemesi	(90)
Ödenen kâr payları(')	(1,200)

Finansman hareketlerinde kullanılan net nakit (790)

Nakit ve nakit eşdeğerlerindeki net artış 290

Dönem başı nakit ve nakit eşdeğerleri (Not C) 120

Dönem sonu nakit ve nakit eşdeğerleri (Not C) 410

=====

(') Bu, bir faaliyet nakit akışı olarak da gösterilebilirdi. Bkz.sonraki sayfadaki notlar.

**Nakit Akış Tablosu Notları
(Doğrudan metod ve dolaylı metod)**

A. İştirakin İktisap Edilmesi

Grup, X iştirakini dönem içerisinde iktisap etti. Elde edilen varlıkların ve üstlenilen borçların gerçek değerleri aşağıdaki gibiydi:

Nakit	40
Yatırımlar	100
Alacak Hesapları	100
Mülk, tesis ve teçhizat	650
Ticari borçlar	(100)
Uzun vadeli borçlar	(200)
Toplam alış fiyatı	590
Eksi: X'in nakiti	(40)
İktisaptaki nakit akışı, iktisap edilen nakitin neti	550
	=====

B. Mülk, Tesis ve Teçhizat

Dönem süresince, grup, 900'ü finansal kiralama ile elde edilmiş toplam maliyeti 1,250 olan mülk, tesis ve teçhizat iktisap etti. Mülk, tesis ve teçhizat alımı için 350 nakit ödeme yapıldı.

C. Nakit ve Nakit Eşdeğerleri

Nakit ve nakit eşdeğerleri, bankalardaki ve eldeki nakiti ve para piyasası araçlarındaki yatırımları içerir. Nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit eşdeğerleri, aşağıdaki bilanço miktarlarını ihtiva eder;

	19-2	19-1
Eldeki ve bankalardaki nakit	40	25
Kısa vadeli yatırımlar	370	135
Daha önce raporlanan nakit ve nakit eşdeğerleri	410	160
Döviz kurundaki değişmelerin etkisi	-	(40)
Tekrar belirtilen nakit ve nakit eşdeğerleri	410	120
	=====	=====

Dönem sonunda nakit ve nakit eşdeğerleri, para değişim sınırlamaları nedeniyle holding şirkete serbestçe gönderilemeyen bir iştirak tarafından bankada tutulan 100'ü de içerir.

Grup, 700'ü sadece ileriki harcamalarda kullanılabilir 2,000'lik borçlanma imkanı ve vasıtalarına sahiptir.

D. Bölüm Bilgisi

	Bölüm A	Bölüm B	Toplam
Nakit akışları:			
Faaliyet hareketleri	1,700	(140)	1,560
Yatırım hareketleri	(640)	160	(480)
Finansman hareketleri	<u>(570)</u>	<u>(220)</u>	<u>(790)</u>
	490	(200)	290
	=====	=====	=====

Alternatif Sunuş (Dolaylı metod)

Bir alternatif olarak, dolaylı metod nakit akış tablosunda, çalışma sermayesi değişimleri öncesi faaliyet kârı bazen aşağıdaki gibi sunulur:

Yatırım geliri haricindeki gelirler	30,650	
Amortisman haricindeki faaliyet gideri	<u>(26,910)</u>	
Çalışma sermayesi değişimleri öncesi faaliyet kârı		3,740
		=====

Ek-2

Finansal Bir Kuruluş için Nakit Akış Tablosu

Ek, sadece bir gösterimdir ve standartların bir parçasını oluşturmaz. Ekin amacı, anlamın açıklanmasına yardım etmek için standartların uygulamasını göstermektir.

1. Örnekler sadece cari dönem miktarını gösterir. Evvelki dönem için uygun miktarların Uluslararası Muhasebe Standardı UMS 5 Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler'le uyum içersinde sunulması gerekir.
2. Örnek, doğrudan metod kullanılarak sunulmuştur.

Faaliyet hareketlerinden nakit akışları		
Faiz ve komisyon tahsilatları	28,447	
Faiz ödemeleri	(23,463)	
Daha önce silinen borçların kazanılması	237	
Çalışanlara ve satıcılara nakit ödemeler	(997)	
Faaliyet varlıklarındaki değişimler		
Öncesi faaliyet kârı	4,224	
<i>Faaliyet varlıklarındaki azalış (artış):</i>		
Kısa vadeli fonlar	(650)	
Düzenleyici veya parasal kontrol amaçlarıyla tutulan mevduatlar	234	
Müşterilere avans verilen fonlar	(288)	
Kredi kartı alacaklarındaki net artış	(360)	
Diğer kısa vadeli ciro edilebilir menkul kıymetler	(120)	
<i>Faaliyet borçlarındaki artış (azalış):</i>		
Müşteri mevduatları	600	
Hamiline yazılı mevduat sertifikaları	(200)	
Gelir vergisi öncesi faaliyet hareketlerinden elde edilen net nakit	3,440	
Ödenen gelir vergileri	(100)	
<i>Faaliyet hareketlerinden elde edilen net nakit</i>		3,340
Yatırım hareketlerinden nakit akışları		
Y iştirakinin elden çıkarılması	50	
Tahsil edilen kâr payları	200	
Tahsil edilen faiz	300	
Satılamaz menkul kıymetlerin satışından elde edilenler	1,200	
Satılamaz menkul kıymetlerin satın alınması	(600)	
Mülk, tesis ve teçhizat alımı	(500)	
<i>Yatırım hareketlerinden elde edilen net nakit</i>		650
Finansman hareketlerinden nakit akışları		
Sermaye ikrazı ihracı	1,000	
iştiraklere imtiyazlı hisse senedi ihracı	800	
Uzun vadeli borçların geri ödemesi	(200)	
Diğer borçlardaki net azalış	(1,000)	
Ödenen kâr payları	(400)	
<i>Finansman hareketlerinden elde edilen net nakit</i>		200
Nakit ve nakit eşdeğerlerindeki döviz kuru değişimlerinin etkileri		600
Nakit ve nakit eşdeğerlerindeki net artış		4,790
Dönem başı nakit ve nakit eşdeğerleri		4,050
Dönem sonu nakit ve nakit eşdeğerleri		8,840
		=====

EK-6
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 8
OLAĞANÜSTÜ VE ÖNCEKİ DÖNEM KALEMLERİ
VE MUHASEBE YÖNTEMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER⁽⁴⁾

18. Kuruluşun dönem içindeki olağan sürekli faaliyetlerinden elde ettiği gelir, gelir tablosunda net gelirin bir parçası olarak gösterilmelidir. Olağandışı kalemler net gelir kapsamına alınmalıdır, bu özelliklere sahip her kalemin özellikleri ve tutarı ek bilgilerle ayrıca açıklanmalıdır.

19. Eğer varsa, muhasebe yöntemlerinde yapılan değişiklikler sonucunda meydana gelen önceki dönem kalemlerinin ve yapılan ayarlamaların tutarları;

a) Cari dönemde dağıtılmamış karların açılış bakiyesinde yapılan ayarlamalar, finansal tablolarda bulunan önceki yıllara ait rakamlar ile karşılaştırmayı sağlayacak bilgilerle beraber sunulmalı veya,

b) Net gelirin bir parçası olarak cari gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir.

Her iki durumda da, bu kalemlere ilişkin olarak yapılacak olan açıklamalar, finansal tablolarda bulunan dönemlere ait rakamlar arasında karşılaştırmayı kolaylaştıracak biçimde olmalıdır.

20. Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe yöntemlerinde bir değişiklik ancak yasa veya muhasebe standartları koyan kurum tarafından, kuruluşun değişik bir muhasebe yöntemini benimsemesi isteniyorsa, veya yapılacak olan değişikliğin kuruluşun finansal tablolarının daha uygun olarak sunulmasını sağlayacağı düşünülüyorsa yapılmalıdır.

21. Eğer muhasebe yöntemlerinde yapılan bir değişikliğin cari döneme ait finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa, veya gelecek dönemlere ait finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabileceği düşünülüyorsa yapılan değişikliğin finansal tablolar üzerinde yapacağı etkinin tutarı belirlenmeli ve nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır. (bkz. Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması).

22. Bir muhasebe tahmininde yapılan bir değişikliğin kuruluşun olağan sürekli faaliyetlerinden elde ettiği gelirin bir parçası olarak kabul edilmesi aşağıda belirtilen biçimlerde olmalıdır.

a) Değişikliğin ait olduğu dönem eğer değişiklik sadece o dönemi etkiliyorsa, veya

b) Değişikliğin ait olduğu dönem ve gelecek dönemler eğer

⁽⁴⁾Çev: Can Şımga, i.Ü.İşletme Fakültesi

değişiklik her ikisini de etkiliyorsa.

Olağandışı kalem olarak kabul edilen gelir veya gider kalemlerine ilişkin bir tahminde yapılan düzeltmeler de finansal tablolarda olağandışı kalem olarak gösterilmelidir.

23. Eğer muhasebe tahmininde yapılan bir değişikliğin cari dönemde finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa veya izleyen dönemlerde önemli bir etkisi olabilecekse, değişikliğin finansal tablolar üzerinde yapacağı etkinin tutarı belirlenmeli ve açıklanmalıdır.

Başlama Tarihi:

24. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1979'da başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan Finansal Tablolar için geçerlidir.

EK-7
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 9
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ(41)

15. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri şunları içermelidir:

- a) Maaşlar, ücretler ve araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle uğraşan personele ilişkin diğer giderler.
- b) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde tüketilen malzeme ve işçilik giderleri,
- c) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullandıkları ölçüde araç ve gerecin amortisman giderleri,
- d) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderler
- e) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin diğer maliyetler, patentlerin ve lisansların itfa payları gibi.

16. Paragraf 17 de belirtilen ertelenen geliştirme maliyetleri dışında kalan 15 nci paragrafaki tüm araştırma ve geliştirme maliyetlerinin tutarları katlanıldıkları dönemin gideri olarak kaydedilirler.

17. Eğer aşağıdaki tüm kriterlere (ölçütlere) tam olarak uyulduğu saptanabilirse, bir projeye ait geliştirme maliyetleri ertelenebilir:

- a) Ürün veya proje açıkça tanımlanabilir ve ürüne ve projeye atfedilebilen maliyetler ayrı ayrı belirlenirse,
- b) Ürün veya projenin teknik geçerliliği gösterilmişse,
- c) Kuruluşun yöneticileri ürünü veya işlemi üretmeye ve pazarlamaya veya kullanmaya niyetleri olduğunu belirtmişse,
- d) Ürün veya işlem için açık bir gelecek pazar göstergesi varsa ve eğer satılmayıp içerde kullanılacaksa kuruluşa olan

41) Çev: Can Şıngı, İ.U. İşletme Fakültesi

yararı gösterilmişse,

e) Projeyi tamamlamak ve ürünü veya işlemi pazarlamak için yeterli kaynaklar varsa veya uygun olarak sağlanabilecekleri umuluyorsa.

18. Paragraf 17'deki ölçütlere bağlı olarak bir projenin geliştirme maliyetlerinin ertelenmesi, ilerde katlanılacak olan geliştirme maliyetlerine ilişkin üretim maliyetleri ve ürünün pazarlanmasında doğrudan katlanılan satış ve idare giderleri göz önüne alınarak gelecekte projeden beklenen kazançla karşılanacağı umulan tutarla sınırlandırılmalıdır.

19. Eğer geliştirme maliyetlerini ertelemek için bir muhasebe yöntemi benimsenmişse, bu yöntem paragraf 17'deki (kriterlere) ölçütlere uyan tüm geliştirme projelerine uygulanmalıdır.

20. Eğer bir projenin geliştirme maliyetleri ertelenmişse, bu maliyetlere sistematik olarak ya satışa, ya ürünün veya sistemin kullanımına ya da ürünün veya işlemin satılmasının veya kullanılmasının umulduğu zaman dönemine dayandırılarak gelecek dönemlere dağıtılmalıdır.

21. Bir projeye ait ertelenen geliştirme maliyetleri her muhasebe dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. Daha önce maliyetlerin nasıl ertelenebileceğini gösteren paragraf 17'deki ölçütlere uyulanacak duruma gelindiğinde, itfa edilmemiş geliştirme maliyetleri tutarı hemen gider olarak kaydedilmelidir.

22. Bir kez kapanan geliştirme maliyetleri hesabı, hesabın kapanmasına yol açan belirsizlikler ortadan kalktığı hallerde bile eski durumuna getirilmemelidir.

Yapılacak Araştırmalar

23. Ertelenen geliştirme maliyetlerinin gider olarak kaydedilen itfa paylarını da içeren araştırma ve geliştirme maliyetlerinin tutarları da finansal tablolarda açıklanmalıdır.

24. Ertelenen geliştirme maliyetlerine dönem içinde eklenen ve ertelenen geliştirme maliyetlerinin itfa edilmemiş bakiyenin itfa edilmesi için teklif edilen veya benimsenen yöntem de finansal tablolarda açıklanmalıdır.

Başlama Tarihi :

25. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1980'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-8
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 10
BİLANÇO RAKAMLARINDAKİ KOŞULLU BELİRSİZLİKLER VE
BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA MEYDANA GELEN OLAYLAR(")

Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler

27. Eğer bir koşullu zarar tutarının aşağıdaki durumlara uyduğu saptanabilirse, bu tutar tahakkuk ettirilerek gelir tablosunda bir gider kalemi olarak gösterilmelidir:

a) Eğer gelecekte meydana gelebilecek olaylar, her türlü olası tahsilat gözönüne alındıktan sonra, bilanço tarihinde bir varlığın değerinin azaldığını veya bir borca katlanıldığını gösterirse, ve

b) Eğer sonuçta ortaya çıkabilecek zarar tutarı yaklaşık olarak tahmin edilebilirse.

28. Zarar olasılığı uzak olmadığı sürece, eğer bu zarar 27. paragraftaki durumlardan herhangi birine uymuyorsa, finansal tablolarda koşullu zararın varlığı hakkında açıklama yapılması gereklidir.

29. Koşullu kazançlar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda gösterilmemelidir. Ancak, eğer elde edilecek kazancın gerçekleşme olasılığı yüksek ise, bu tutar tahakkuk ettirilerek finansal tablolarda gösterilebilir.

Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar

30. Bilanço tarihinde varolan koşullara ilişkin ek bilgiler sağlayan veya işletmenin tümüne veya bir kısmına ilişkin "başarılı iş" varsayımının geçerli olmadığını gösteren bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar için varlık ve borç kalemlerinde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

31. Finansal tabloların ait olduğu dönemde elde edilen gelire göre saptanan dağıtılacak dividant tutarı için ve bilanço tarihinden sonra fakat finansal onaylanmasından önce yönetimce teklif edilen veya dağıtılmasına karar verilen dividant tutarları için ya gerekli tahakkuk işlemleri yapılmalı, ya da bu tutarlar finansal tablolarda açıklanmalıdır.

32. Varlık ve borç kalemlerinde herhangi bir düzeltme yapılmamalıdır. Ancak bilanço tarihindeki varlık veya borçlara etki etmeyen, fakat açıklanmalarını finansal tabloları kullananların uygun değerlendirme yapmalarına veya uygun karar almalarına etki edebilecek durumda olan bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar hakkında finansal tablolarda gerekli

") Çev: Can Şınga, İ.Ü.İşletme Fakültesi

açıklamaların yapılması gereklidir.

Yapılacak Açıklamalar

33. Eğer bu Bildirinin 28 ve 29'uncu paragrafları gereğince bilanço rakamlarındaki belirsizliklerin açıklanması gerekiyorsa aşağıdaki bilgiler verilmelidir.

- a) Bilanço rakamlarındaki koşullu belirsizliğin özelliği,
- b) Gelecekte elde edilecek getiriye etki edebilecek belirsiz etmenler,
- c) Koşullu belirsizliğin finansal etkisinin bir tahmini veya böyle bir tahminin yapılamayacağını gösteren bir rapor

34. Eğer bu bildirinin 32 nci paragrafı gereğince bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar hakkında açıklama yapılması gerekiyorsa, aşağıdaki bilgiler verilmelidir:

- a) Olayların özelliği
- b) Bilanço tarihinden sonra meydana gelen bir olayın finansal etkisinin bir tahmini veya böyle bir tahminin yapılamayacağını gösteren bir rapor.

Başlama Tarihi

35. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1980 tarihinde başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-9

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ⁽⁴⁾

42. Finansal tablolarda inşaat Sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ya tamamlanma yüzdesi yöntemi ya da tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmalıdır.

43. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ancak sözleşmelerin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebilirse kullanılabilir. Sabit fiyatlı sözleşmeler durumunda, bu güvenilirlik derecesi yalnız aşağıdaki tüm koşullara uyulduğu zaman sağlanır:

- a) Alınacak toplam sözleşme kazançları güvenilir olarak tahmin edilebilirse, ve
 - b) Sözleşmeyi tamamlama maliyetleri ve raporlama tarihinde sözleşmede ulaşılan tamamlanma durumu maliyetlerinin her ikisi de güvenilir olarak tahmin edilirse, ve
 - c) Sözleşmeye ilişkin maliyetler açıkça belirlenebilir ve böylece fiili sonuçlar önceki tahminlerle karşılaştırılabilirse,
- Maliyet artı sözleşmeler durumunda, bu güvenilirlik derecesi ancak aşağıdaki iki koşula da uyulduğunda sağlanır:

⁴⁾ Çev: Can Şimga, İ.Ü. İşletme Fakültesi

a) Bir sözleşmeye ilişkin maliyetler açıkça belirlendiğinde,ve

b) Sözleşmeye bağlı olarak tahsil edilebilecek maliyetlerin dışındaki maliyetler güvenilir olarak tahmin edilebildiğinde

44. İnşaat sözleşmesinin gerektirdiği işin içerdiği maliyet tutarı,doğrudan o sözleşmeye ilişkin olan maliyetleri ve genel olarak sözleşme faaliyetiyle ilgilendirilebilen ve sözleşmelere dağıtılabilecek olan maliyetleri kapsamalıdır.

45. Bir yüklenici,belirli bir sözleşme için bir yöntem kullandığında,ondan sonra benzer kriterlere uyan diğer sözleşmeler için de aynı yöntemi kullanmalıdır.

46. Bir sözleşmeden doğması beklenen bir zarar,hem sözleşmede ulaşılan tamamlanma durumu için,hem de sözleşmede geriye kalan ve gelecekte tamamlanacak işler için,ayrı ayrı finansal tablolarda gösterilmelidir.

Yapılacak Açıklamalar

47. Finansal tablolarda aşağıdaki durumların açıklanması yapılmalıdır.

a) Yürürlükteki inşaat işinin durumunun,ve

b) Hakediş olarak ele geçen nakit ve alacakların ilerleyen inşaat hesabının içindeki avansların ve belirli sözleşme koşulları gerçekleşince tahsil edilecek tutarların,ve

c) ilerleyen inşaat maliyetleri dışında kalan maliyet-artı sözleşmelerden doğan alacak tutarının.

Eğer hem tamamlanma yüzdesi yöntemi hem de tamamlanmış sözleşme yöntemi yüklenici tarafından aynı anda kullanılıyorsa,yukarıda (a) şıkında açıklanan,sözleşmede üstlenilen işin durumu,her iki yöntemin kullanıldığı sözleşmelerle ilgilendirilebilecek miktarı ayrıca açıklamak için analiz edilmelidir.

48. İnşaat sözleşmeler için kullanılan muhasebe yöntemlerindeki değişikliklerin açıklanması,Uluslararası Muhasebe Standardı 8,olağandışı ve önceki Dönem kalemleri ve muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler,Standardı ile uyum içinde olmalıdır.Yine de,eğer bir yüklenici yolun başındaki yürürlükte olan sözleşmeler için tamamlanma yüzdesi yönteminden tamamlanmış sözleşme yöntemine geçerse,bu standarda uymak ve değişikliğin etkisini rakamlaştırmak mümkün olmayabilir.Böyle durumlarda,muhasebe döneminin başında yürürlükte olan sözleşmelere ait olarak,geçmiş dönemlerde finansal tablolarda gösterilen kâr tutarları hakkında açıklama yapılmalıdır.

Başlama Tarihi :

49. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1980'de veya daha sonra başlayan dönemleri kapsayan finansal tablolar için

geçerlidir.

EK-10
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 12
GELİR VERGİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ⁵⁰⁾

40. Dönemin Vergi Gideri işletmenin net kârının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır.

41. Ortakların haklarına borç yada alacak olarak kaydedilen bir kaleme ilişkin gelir vergileri ilgili oldukları kalemlerle aynı şekilde muhasebeleştirilmeli ve sözkonusu tutar açıklanmalıdır.

Vergi Muhasebesi

42. Dönemin vergi gideri Erteleme Yöntemi veya Yükümlülük Yöntemi kullanılarak vergi muhasebesi esasına göre belirlenmelidir. Kullanılan yöntem açıklanmalıdır.

43. Uygulanan vergi etkili muhasebe yöntemi normal olarak bütün zamanlama farklarına tatbik edilmelidir. Ancak, bu gibi zamanlama farklarının gelecek uzunca bir süre boyunca (en az 3 yıl) ortadan kalkacaklarına ilişkin makul bir belirtinin olmaması halinde dönemin vergi gideri bazı zamanlama farklarını kapsamayabilir. Bu süre sonunda da sözkonusu zamanlama farklarının ortadan kalkacaklarına ilişkin bir belirtinin de olmaması gereklidir. Muhasebeleştirilmeyen gerek cari, gerekse kümülatif zamanlama farkları tutarları belirtilmelidir.

44. Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına yapılan borç kaydına veya önceden ödenmiş Vergi Gideri Hesabının borç bakiyesinde belirtilen zamanlama farkları gelecekte ortadan kalkacaklarına ilişkin makul bir beklentinin olamaması halinde ilerideki dönemlere aktarılmamalıdır.

45. Ertelenmiş Vergi Borcu bakiyeleri işletmenin bilançosunda ortakların haklarından (sermayeden) ayrı olarak belirtilmelidir.

Birikmiş Zararlar

46. Bir zarar tutarının geçmiş dönemlere aktarılması sonunda iade edilen önceki bir döneme ait vergiler kaybın gerçekleştiği dönemin net kârının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. İade edilebilecek ancak henüz elde edilmemiş tutarlar bilançoda "alacaklar" olarak belirtilmelidir.

⁵⁰⁾ Çev: Balamir Yeni, İ.Ü. İşletme Fakültesi

47. Gelecek dönemlerdeki vergilendirilebilir kârın belirlenmesi için ileriye taşınması mümkün olan bir vergi kaybına ilişkin potansiyel vergi indirimi söz konusu yararların elde edileceği döneme kadar, 48'nci ve 49'uncu paragraflarda belirtilen durumlar dışında net kârın belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

48. İlerideki dönemlere aktarılan vergi kaybına ilişkin potansiyel vergi indirimi gelecekte elde edilecek vergilendirilebilir kârın kaybın yararlarının elde edilmesini sağlamak üzere ileri sürülebileceği dönemde ortadan kalkabilen veya kaldırılabilir olan Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabının net alacak bakiyesi kadar kaybın gerçekleştiği dönemin net kârının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

49. 48'inci paragrafta belirtilen koşul gerçekleşmemişse ilerdeki dönemlere aktarılan vergi kaybına ilişkin vergi indirimi kaybın bir vergi iadesini sağlamak üzere ileri sürülebileceği dönemde ortadan kalkabilen veya kaldırılabilir olan Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabının net alacak bakiyesi kadar kaybın gerçekleştiği dönemin net kârının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

50. Vergi kayıplarına ilişkin aşağıdaki kalemler açıklanmalıdır ;

a) 48 ve 49 uncu paragraflarda belirtilen koşullara uygun olarak kaybın gerçekleştiği dönemin net kârının belirlenmesinde dikkate alınan vergi indirimi tutarı.

b) Gerçekleştiği yılda muhasebeleştirilmeyen ve ilerdeki yıllara aktarılan vergi kaybına ilişkin vergi indiriminin tahakkuk etmesi sonunda cari yılın net kârının belirlenmesinde dikkate alınan vergi indirimi tutarı.

c) Herhangi bir dönemin net kârının belirlenmesinde vergi etkileri dikkate alınmayan vergi kayıplarının gelecekteki geçerlilikleri ve tutarları.

Bağlı Şirketlerin Ve İlgili Şirketlerin Dağıtılmamış Kârları

51. Bağlı şirketlerin dağıtılmamış kârlarının ana şirkete dağıtılması durumunda ortaya çıkan bağlı şirketin veya ana şirketin vergi borçları bu kârların dağıtılmayacaklarının veya böyle bir dağıtımın bir vergi borcunu sonuçlamayacağıın kabul edilemeyeceği hallerde tahakkuk ettirilerek kayda alınırlar.

52. İlgili şirketlere yapılan ve "net yatırım değeri yöntemi"ne göre muhasebeleştirilen yatırımlar için, yatırımda bulunan şirketin dağıtılmamış kârları üzerindeki yatırımcının payının kendisine verilmesi halinde ödenmesi gereken vergiler, söz konusu kârların dağıtılmayacaklarının kabul edilebileceği hallerde bu kural uygulanmayabilir.

Yapılacak Diğer Açıklamalar

53. Aşağıda belirtilenler ayrı ayrı açıklanmalıdır;

- a) İşletmenin normal faaliyetlerden elde edilen kâra ilişkin vergi gideri,
- b) Olağanüstü kalemlere, önceki dönem kalemlerine ve muhasebe yöntemlerindeki değişikliklere ilişkin vergi giderleri (bknz; Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerinde Değişiklikler).
- c) Önceki değerlerinin veya tarihi maliyetlerinin üstündeki bir tutara yükseltilerek yeniden değerlendirilmiş varlıklara ilişkin eğer varsa vergi etkileri,
- d) Vergi gideri ile muhasebe kârı arasındaki ilişkinin kayıtları tutan işletmenin memleketinde yürürlükte olan vergi oranları tarafından belirlenmemesi halinde bu ilişkinin açıklanması.

Vergilere İlişkin Koşullu Belirsizlikler

54. Gelir vergilerine ilişkin 40 - 53'üncü paragraflarda belirtilmeyen herhangi bir koşullu belirsizlik Uluslararası Muhasebe Standardı 10'a (Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar) uygun olarak ele alınmalıdır.

Standardın Uygulanmasına Geçiş

55. Vergi giderinin finansal tablolarda vergi muhasebesi yöntemlerinin ilk defa uygulanarak sunulması halinde daha önce vergi borçları yöntemini uygulayan işletme ya,

a) Finansal tabloların Ertelenmiş Vergi Borcu veya Önceden Ödenmiş Vergi Gideri bakiyesi ya da bakiyelerini kaydetmek için Uluslararası Muhasebe Standardı 8'e uygun olarak ayarlamalara tabi tutulmalı ya da,

b) Bir Vergi Muhasebesi yönteminin uygulanmasından önce birikmiş olan ve kayıtlara geçirilmemiş Ertelenmiş Vergi Borcu veya Önceden Ödenmiş Vergi Gideri tutarlarını uygulamanın başladığı dönemde ve bundan sonraki dönemlerde açıklanmalıdır.

Raporlanacak Kâr tutarının hesaplanmasında dikkate alınan vergi gideri muhasebesi yönteminin başlangıçtan itibaren uygulanması halinde belirlenecek rakamla aynı tutarda olmalıdır.

(b) koşulunun uygulanması durumunda oluştukları zaman muhasebeleştirilmeyen zamanlama farklarının ortadan kalkması halinde yapılacak ayarlamalar ya dağıtılmamış kârlar borçlandırılarak (veya alacaklandırılarak) ya da gelir tablosunda bir olağanüstü kalemin gösterilmesi ile gerçekleştirilirler.

Başlama Tarihi

56. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1981'de başlayan veya daha sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-11
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 13
DÖNEN VARLIKLARIN VE KISA VADELİ BORÇLARIN SUNULUŞU (')

19. Her işletme dönen varlıklarını ve kısa vadeli borçlarını finansal tablolarda ayrı olarak belirtip belirtmeyeceğini kararlaştırmalıdır. Bu standardın 21-27 nci paragrafları kısa vadeli (dönen); uzun vadeli (duran) ayırımının yapıldığı hallerle ilişkindir.

20. Finansal tablolarda kısa vadeli (dönen); uzun vadeli (duran) ayırımının gerçekleştirilmediği hallerde varlıkların ve borçların alt toplamlarının böyle bir ayırım yapıldığını ifade ettikleri düşünülmemelidir.

Kısa Vadeli (Dönen) Uzun Vadeli (Duran) Ayırımının Uygulanması

Dönen Varlıklar

21. Dönen varlıklara dahil edilecek kalemler şunlar olmalıdır:

a) Cari faaliyetlerde kullanılabilecek kasa ve banka bakiyeleri cari dönemde kullanımları sınırlandırılmış bulunan kasa ve banka bakiyelerinin dönen varlıklar arasında gösterilebilmeleri için, bakiyelerin kısa vadeli bir borcun tasfiyesi amacıyla tahsis edilmiş olması, ya da sınırlamanın bir yıl içinde ortadan kalkacağına ilişkin bilginin gereklidir.

b) Uzun süreler boyunca elde tutulması düşünülmeyen ve her an paraya çevrilebilen menkul değerler.

c) Bilanço tarihinden sonra bir yıl içinde paraya çevrilmesi beklenen ticari ve diğer alacaklar. Bir yıl içinde paraya çevrilmesi beklenmeyen tutarların belirtilmesi koşuluyla ticari alacaklar bir bütün olarak dönen varlıklar arasında gösterilebilirler.

d) Mal Stokları

e) Dönen varlıkların elde edilmesi amacıyla yapılmış avans ödemeleri

f) Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde yararlanılacak önceden ödenmiş giderler.

Kısa Vadeli Borçlar

22. Kısa vadeli borçlara dahil edilecek kalemler, alacaklıların isteği üzerine ödenecek yükümlülüklerle aşağıda belirtilen borçların bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde tasfiye edileceği beklenen kısımlarından oluşmaktadır:

') Çev: Balamir Yeni, İ.Ü. İşletme Fakültesi

a) Banka borcu ve diğer borçlar borcun alacaklısı ile karşılaştırılan bir geri ödeme planına uygun olarak geri ödenecekse, alacaklının ödemeyi isteme hakkı olsa bile borçların sınıflaması bu ödeme planının öngörülerine uygun olmalıdır.

b) Paragraf 23'te belirtilen koşullar uyarınca kısa vadeli borçlar kapsamına alınmamış olduğu hallerde, uzun vadeli borcun kısa vadede ödenecek kısmı.

c) Ticari borçlar ve ödenecek giderler.

d) Vergi borçları karşılığı (Uluslararası Muhasebe Standardı 12, Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)

e) Kâr payı (dividant)

f) Önceden tahsil edilmiş gelirler ve müşterilerden alınan avanslar.

g) Koşullu belirsizliklerin gerçekleşmesi (Uluslararası Muhasebe Standardı 10, Bilanço rakamlarındaki koşullu belirsizlikler ve bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar).

23. İşletme yönetimi, belirli bir uzun vadeli borcun gelecek zaman içinde elde edilecek yeni bir uzun vadeli kredi ile ödemeyi kararlaştırmış ve bunu yapabileceğine ilişkin elde deliller varsa bu uzun vadeli borcun kısa vadede ödenecek kısmı kısa vadeli borçlar arasından çıkarılabilir. Aşağıdaki hallerde bu delillerin varlığı kabul edilir:

a) Bilanço tarihini izleyen günlerde hisse senetleri veya tahvil ihracı işlemlerine başlamış olması,

b) Muhtemel uzun vadeli kredinin muhtemel alacaklısının güçlü mali yapısı veya bir yıl içinde sona ermeyen, iptal edilmesi mümkün olmayan bir finansal anlaşmanın varlığı.

24. 23.ncü paragrafta uygun olarak bir işletme bir borcu kısa vadeli borçlar arasından çıkardığı zaman, borcun tutarı ve ödeme şartları açıklanmalıdır.

Finansal Tablolarda Sunuluş

25. Bir dönen varlığın veya kısa vadeli borcun finansal tablolarda belirtilen tutarı, başka bir dönen varlık ya da kısa vadeli borçla denkleştirilmemeli (mahsup edilmemeli)dir. Böyle bir denkleştirmenin yapılabilmesi için, denkleştirme (mahsup yapma) için yasal bir hakkın varlığı veya denkleştirme sonucunda bir varlığın paraya çevrilmesi ya da bir borcun ortadan kalkması gereklidir.

26. Devam etmekte olan ödemeler ve avanslar, sürmekte olan inşaat işleri tutarlarından Uluslararası Muhasebe Standardı 11, "inşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi"ne uygun olarak belirtilmek koşuluyla indirilebilirler.

27. Dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların toplam miktarları finansal tablolarda belirtilmelidir.

Başlangıç Tarihi

28. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1981'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-12

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 14 FİNANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI (⁵²)

20. Menkul değeri kamuya açık olan işletmeler ve tabii işletmeleri de kapsamak üzere, ekonomik öneme sahip diğer işletmeler kendileri bakımından önemli olan endüstri bölümleriyle ve bölgesel bölümlerle ilgili olan 21-24 üncü paragraflarda açıklanan bilgiler raporlamalıdır. Hem ana işletmeyle ilgili finansal tabloların hem de konsolide finansal tabloların sunulduğu hallerde bölümle ilgili finansal bilgilerin sadece konsolide finansal tablolarda belirtilmeleri yeterlidir.

21. İşletmeler finansal bilgileri raporlanan her bölümün faaliyetlerini tanıtmalı ve her coğrafi bölgenin yapısını belirtmelidirler.

22. Finansal bilgileri raporlanan her endüstri bölümüyle ve her bölgesel (coğrafi) bölümle ilgili olarak aşağıdaki finansal bilgiler açıklanmalıdır:

- a) Satış ve diğer faaliyet gelirleri, (Bunlar işletmenin dışındaki müşterilerden sağlananlarla diğer bölümlerden elde edilenler ayırılarak belirtilen bölüm varlıkları).
- b) Bölüm sonucu
- c) İstihdam edilen bölüm varlıkları, ya parasal olarak ya da konsolide toplamların yüzdesi olarak ifade edilen, ve
- d) Bölümler arasındaki fiyatlandırma esasları.

23. İşletme çeşitli bölümlerle ilgili bilgilerin toplamıyla finansal tablolarda belirtilen işletmenin tümüyle ilgili bilgi arasındaki mutabakatı sağlamalıdır.

24. Bölümlerin niteliklerinde ve bunlara ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasında kullanılan muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan ve bölümlerle ilgili olarak açıklanacak bilgileri önemli bir biçimde etkileyen değişiklikler açıklanmalıdır. Böyle bir açıklama değişikliğinin tanıtımını, nedenlerini, ve gerekli bilgilerin elde edilmesi durumunda değişikliğin etkisini saptamalıdır.

⁵²) Çev: Balamir Yeni, İ.Ü. İşletme Fakültesi

Standardın Uygulanmasına Geçiş

25. Standardın ilk olarak uygulandığı dönemde karşılaştırılmalı rakamlar, elde edilememeleri durumunda açıklanmak zorunda değildirler.

Başlangıç Tarihi

26. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1983'te başlayan veya sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir. Ancak belli bir ülkede yeknesak bir uygulamanın sağlanabilmesi amacıyla bu standart menkul değerleri halka açık olamayan bağlı işletmeler için, standartta açıklanan kuralların bütün önemli yönleri ile birlikte o ülkede bulunan ve ekonomik bakımdan önemli olan ulusal işletmeler tarafından benimsenmesinden sonra geçerli olur.

EK-13

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 15 DEĞİŞEN FİYAT SEVİYELERİNİN ETKİLERİNİ YANSITAN BİLGİLER(11)

23. Bu standardı uygulayacak işletmeler değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan bir muhasebe yönetimini kullanarak 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgileri sağlamalıdır.

24. Açıklanması gereken bilgiler şunlardır:

- a) Duran varlıklar, tesis ve donanım amortismanlarına yapılan fiyat seviyesi ayarlamalarının tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,
- b) Satışların maliyetine yapılan ayarlamaların tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,
- c) Uygulanan yöntem gereğince kârın hesaplanmasında dikkate alınması halinde parasal varlıklara yapılan ayarlamalar, ve bu ayarlamaların borçlar ve işletme sahiplerinin hakları (özsermaye) üzerindeki etkileri,
- d) Uygulanan muhasebe yöntemi gereğince değişen fiyatların etkilerini yansıtan diğer kalemler için de sözkonusu olmak üzere (a), (b) ve gerektiği hallerde (c)'de belirtilen ayarlamaların sonuçlar üzerindeki genel etkisi.

25. Bir cari maliyet yönteminin uygulanması halinde duran varlıkların, tesislerin, donanımın ve stokların cari maliyetleri açıklanmalıdır.

11) Çev: Balamir Yeni, i.Ü.İşletme Fakültesi

26. İşletmelerin 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgileri saptamak için uyguladıkları yöntemler kullanılan indekslerin özelliklerini de kapsayacak bir şekilde açıklanmalıdır.

27. 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgilerin başlıca finansal tablolarda belirtilmemeleri halinde ek olarak açıklanmaları gereklidir.

28. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, Uluslararası Muhasebe Standardı 6, "Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları"nın yerine geçer ve 1 Ocak 1983'te başlayan veya sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-14
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 16
DURAN VARLIKLAR, TESİS VE DONANIMIN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ(¹⁴)

35. Bu bildirin 6 ncı paragrafında belirtilen tanımın kapsamına giren kalemler finansal tablolarda duran varlık, tesis ve donanım olarak belirtilmelidirler.

36. Duran varlık, tesis ve donanım olarak kabul edilen varlıkların brüt defter değeri tarihi maliyet tutarına ya da yeniden değerlendirme sonunda bu standartta belirtildiği gibi hesaplanan tutara eşittir.

Tarihi Maliyetleri Üzerinden Kaydedilen Varlıklar

37. Duran varlık, tesis ve donanım olarak belirtilen bir varlığın maliyeti satınalma fiyatı ile varlığı belirlenen amaca uygun olarak çalışabilir duruma getirebilmek için katlanılan ve onunla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.

38. İşletme tarafından inşa edilen bir duran varlık, tesis ve donanımı kaleminin maliyeti onunla direkt olarak ilişkilendirilebilen maliyetlerle genel olarak inşa etme faaliyetleriyle ilgili olup sözkonusu varlıklara yüklenilebilen maliyetlerin toplamına eşittir. Maliyetlerde geçici ve olağanüstü nedenlerden dolayı ortaya çıkan artışlar maliyet tutarlarına dahil edilmemelidir.

39. Bir duran varlık, tesis ve donanım kaleminin başka bir varlıkla tamamen ya da kısmen değiştirilmesi halinde elde edilen varlığın maliyeti devredilen varlığın net defter değerine ya da pazar değerine (makul değer) eşit olarak belirlenebilir. Kuşkusuz,

¹⁴) Çev: Balamir Yeni, İ.Ü. İşletme Fakültesi

ayrıca değiştirme işlemine tamamlayan tahsilat veya ödeme tutarları ya da diğer koşullarla ilgili ayarlamaların yapılması gereklidir.Bu nedenlerle pazar değeri (makul değer) devredilen varlığın ya da elde edilen varlığın pazar değerinden hangisi daha uygun ve geçerli olarak kabul ediliyorsa o tutara göre belirlenebilir.Bir işletmenin hisse senetleri veya diğer menkul değerleriyle,değiştirilerek elde edilen bir duran varlık,tesis ve donanım kalemi kendi pazar değeri ile ihraç edilen menkul değerlerin pazar değerinden hangisi daha geçerli olarak kabul ediliyorsa o tutar üzerinden kaydedilir.

40. Bir duran varlık,tesis ve donanım kaleminin elde edilmesinden sonra yapılan harcamaların söz konusu varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen yararların varlığın önceden belirlenmiş kapasitesini artırarak ondan gelecekte elde edilmesi beklenen yararları artırmaları durumunda defter değerine eklenir.

41. Bir duran varlık,tesis ve donanım kaleminin veya grubunun değerinde ileride amortismanına tabi tutulması gereken tutarın net defter değerinin altına düşürecek nitelikte bir azalmanın olması durumunda net defter değeri amortismanına tabi tutulması gereken tutara indirilir,aradaki fark derhal gider olarak kaydedilmelidir.

Kullanılmayan ve ileride devredilmek amacıyla elde bulundurulmuş varlık kalemleri de aynı şekilde izlenerek finansal tablolarda diğer varlıklardan ayrı olarak belirtilmelidirler.

42. Duran varlık,tesis ve donanım kalemlerinin elden çıkarılmaları veya bunların ileride kullanım veya elden çıkarma nedenleriyle herhangi bir yarar sağlanacağının beklenmemesi hallerinde bunlar finansal tablolarda gsterilmemelidirler.

43. Maliyet tutarları ile kaydedilen duran varlık tesis ve donanım kalemlerinin hizmetten çekilmeleri veya elden çıkarılmaları nedeniyle ortaya çıkan kazanç ve kayıp tutarları gelir tablosunda ayrıca belirtilmelidirler.

Yeniden Değerleme Sonunda Belirlenen Tutarlar zerinden Gösterilen Varlıklar

44. Duran varlık,tesis ve donanım kalemleri finansal tablolarda yeniden değerlenerek sunulurlarken,bu varlıkların tümünün yeniden değerlendirilmesi gereklidir;ya yeniden değerlenecek varlıkların seçimini sistematik bir esasa göre gerçekleştirilmelidir.Böyle bir seçimde izlenilen yöntem açıklanmalıdır.

45. Finansal tablolarda bir varlık sınıfının yeniden değerleme sonucunda belirlenen tutarlar üzerinden belirtilmemeleri sonucunda bu sınıfın net defter değeri tutarları ileride amortismanına tabi tutulması gereken tutardan daha yüksek olmamalıdır.

46. Bir duran varlık, tesis ve donanım kaleminin yeniden değerlendirilerek daha yüksek bir tutar üzerinden gösterilmeleri halinde değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman tutarları gelir olarak kaydedilmemelidir.

47. Bir duran varlığın, tesisin ve teçhizatın yeniden değerlendirilmesi sonucunda net defter değeri tutarında ortaya çıkan artış "Yeniden Değerleme Üstesi" başlığı altında özsermayeye (ortakların haklarına) dahil edilir. Ancak böyle bir değer artışının belirli bir varlığın daha önce yeniden değerlendirilmesi sonucunda değerinde ortaya çıkan ve gider olarak kaydedilen azalış tutarı ile ilgili olması ve sözkonusu azalış tutarını geçmemesi halinde gelir olarak kaydedilmesi gereklidir. Duran varlığın, tesisin ve donanımın yeniden değerlendirilmesi sonucunda net defter değerinde ortaya çıkan azalış tutarı gider olarak kaydedilebilir. Ancak böyle bir azalış tutarının sözkonusu varlığın daha önce yeniden değerlendirilmesi sonucunda değerinde meydana gelen ve "Yeniden Değerleme Üstesi Hesabı"na kaydedilerek daha sonra kayıtlardan silinmeyen bir artış tutarıyla ilişkilendirilebilmesi halinde bu tutar sözkonusu hesaba borç kaydedilmelidir. Ancak böyle bir azalış tutarının sözkonusu varlığın daha önce yeniden değerlendirilmesi sonucunda değerinde meydana gelen ve "Yeniden Değerleme Üstesi Hesabı"na kaydedilerek daha sonra kayıtlardan silinmeyen bir artış tutarıyla ilişkilendirilebilmesi halinde bu tutar sözkonusu hesaba borç kaydedilmelidir.

48. 40 ncı, 41 inci ve 42 nci paragraflarda belirtilen kurallar finansal tablolarda yeniden değerlendirme sonucu hesaplanan tutarlar üzerinden gösterilen duran varlık, tesis ve teçhizat kalemleri için geçerlidir.

49. Daha önce yeniden değerlendirilen duran varlık, tesis ve donanım kalemlerinin hizmetten çıkarılması halinde elde edilen net hasılat ile net defter değeri arasındaki fark gider veya gelir olarak kaydedilmelidir.

Yapılması Gerekli Açıklamalar

50. "Uluslararası Muhasebe Standardı 4, Amortismanların Muhasebeleştirilmesi" ve "Uluslararası Muhasebe Standardı 5, Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler" uyarınca yapılması gereken açıklamaları ek olarak aşağıdaki açıklamaların da belirtilmeleri gereklidir;

a) Duran varlıkların, tesis ve donanım kalemlerinin brüt defter değerlerinin belirlenmesinde uygulanan yöntemler açıklanmalıdır. Birden fazla yöntemin kullanılması halinde, varlıkların uygulanan yöntemlerin tümüne göre hesaplanan brüt defter değerleri açıklanmalıdır.

b) Duran varlıkların, tesis ve donanım kalemlerinin yeniden değerlendirilmeleri sonucunda hesaplanan tutarlar üzerinden

gösterilmeleri halinde yeniden değerlemenin sıklığına ilişkin işletme politikasını da kapsayacak şekilde bu tutarların hesaplanmasında kullanılan yöntem açıklanmalıdır. Kullanılan indekslerin niteliği, yeniden değerlemenin yapıldığı tarih ve işletmenin dışındaki bir değerlendirme uzmanından yararlanılıp yararlanılmadığı açıklanmalıdır.

Başlangıç Tarihi

51. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1983'te başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-15

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 17 KİRA SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ⁵⁵

Kiralamaların Kiralayan Açısından Muhasebeleştirilmesi

44. Finans tipi kiralamalarda, kiralayanın bilançosunda kira sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla varlık ve borç kaydı yapılmalıdır. Bilançoya geçirilen varlık ve borçların tutarı eşit olmalıdır. Bu tutar saptanırken ya kiralanana varlığın normal değeri (kiraya veren tarafından sağlanan başış ve vergi iadesi alacakları hariç) veya daha düşükse sözleşmedeki minimum ödemelerin bugünkü değeri esas alınmalıdır. Sözleşmedeki minimum ödemelerin bugünkü değeri hesaplanırken, iskonto oranı olarak sözleşmedeki zımni faiz oranı kullanılmalı, eğer bu oranı hesaplamak pratik değilse o zaman kiralayanın kullandığı ve borçlanma faiz oranı kullanılmalıdır.

45. Kiralar, finans yükü ve kalan borç bakiyesinden azalmalar olarak taksim edilirler. Finans yükü her dönem sonunda kalan borç bakiyesi üzerinden sabit dönemsel faiz oranı saptayabilmek için kira süresi boyunca her döneme dağıtılmalıdır. Hesaplamaları kolaylaştırabilmek için rakamlarda bazı yuvarlaklaştırmalar yapılabilir.

46. Finans tipi kiralamalar sonucunda amortisman gideri ve her muhasebe dönemine isabet eden belli finans giderleri ortaya çıkmaktadır. Kiralanan varlıklara uygulanan amortisman politikası işletmenin sahip olduğu diğer amortisman tabii varlıklara uyguladığı politikayla uyumlu olmalıdır ve amortisman gideri, 4 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardına, Amortismanın Muhasebeleştirilmesi, saptanan ana hatlara göre hesaplanmalıdır. Eğer kiralayan kira süresinin bitiminde, mülkiyete sahip olamayacaksa, varlık kira süresi veya kullanım süresinin hangisi daha kısaysa o dönem esas alınarak amorti edilmelidir.

⁵⁵) Çev: Arş. Grv. Dilek Ataman, İ.Ü. İşletme Fakültesi.

Faaliyet Tipi Kiralamalar

47. Faaliyet tipi kiralama sözleşmesinde her muhasebe döneminde gelire yüklenecek tutar kira gideridir. Kira giderleri kiralayanın varlığı kullanacağı süre esas alınarak sistematik olarak tanınmalıdır.

Kiralamaların Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi

Finans Tipi Kiralama

48. Finans tipi kiralama sözleşmesiyle kiraya verilen bir varlık bilançoda maddi duran varlık olarak gösterilmez. Bu varlıklar bilançoda kira sözleşmesindeki net yatırım tutarına eşit tutarla alacak olarak gösterilmelidir.

49. Konuyla ilgili art düşüncenin önlenmesi için, finans tipi kiralamada gelirin tanımlanması, kiraya verenlerin net yatırım tutarından, ya da net nakit yatırım tutarından elde edilen sabit bir döneme ait geri dönme oranına dayandırılmalıdır. Finans tipi kira sözleşmelerinde, finansal özellikte daha önce denenmiş uygun yöntemler kullanılmalıdır.

50. İmalatçı veya dağıtımçı durumda olan kiraya veren satış kârını veya zararını toplam gelire eklemek zorundadır. Bu işlem yapılırken işletmenin diğer benzer işlemlerinde kullandığı politikalar izlenir. Faiz oranı olduğundan daha düşük verilmiş olsa bile, satış kârı normal piyasa faiz oranı dikkate alınarak hesaplanmış satış kârına eşit olmalıdır. Başlangıçtaki direkt maliyetler sözleşmenin başlangıç tarihinde gelire yüklenmelidir.

Faaliyet Tipi Kiralamalar

51. Faaliyet tipi kiralama yoluyla kiraya verilen varlıklar, kiraya verenin bilançosunda maddi duran varlık olarak gösterilmelidir.

52. Kira geliri kira süresi boyunca her yıla eşit olarak dağıtılmalıdır. Eğer kira sözleşmesinden elde edilen gelir başka sistematik bir yolla daha iyi gösterilebiliyorsa o yol seçilmelidir.

53. Kiralanan varlığın amortismanı, kiraya veren tarafın diğer varlıklar için kullandığı amortisman politikasıyla uyumlu olmalıdır ve amortisman gideri 4 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardına, Amortismanın Muhasebeleştirilmesi'ne göre hesaplanmalıdır.

Satış ve Geriye Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi

54. Satış ve geriye kiralama işlemi finans tipi sözleşmeyle yapılıyorsa, satış anında ortaya çıkan satış kârı finansal tablolara gerçekleşmiş gelir olarak hemen yansıtılmalıdır. Böyle bir kâr gerçekleşmişse, kâr tutarı kira süresi boyunca seneler itibarıyla itfa edilmelidir.

55. Satış ve geriye işlemi faaliyet tipi sözleşmeyle yapılıyorsa, varlığın normal fiyatı üzerinden satılmasıyla ortaya çıkan kâr veya zarar hemen tanınmalıdır. Fakat, eğer bu zarar ileriki dönemlerde elde edilecek düşük kiralarla kapatılabiliyorsa, bu zarar ertelenmeli ve varlığın kullanım süresi boyunca yıllara taksim edilerek yıllar itibarıyla amorti edilmelidir.

Eğer satış fiyatı varlığın normal değerinden daha fazlaysa, bu tutar, varlığın tahmini kullanım süresi esas alınarak yıllar itibarıyla amorti edilmelidir.

56. Faaliyet tipi kiralamalarda, satış ve geriye kiralama işlemi sırasında varlığın normal değeri, varlığın taşıdığı değerden daha düşükse, aradaki fark zarar olarak hemen tanınmalıdır.

Açıklamalar

Kiralayanın Finansal Tablolarında Bulunması Gereken Açıklamalar

57. Finans Tipi kiralama yoluyla kiralanan varlıkların miktarları her bilanço gününde gösterilmelidir. Bu varlıklarla ilgili borçlar diğer borç kalemlerinde ayrı olarak belirtilmeli, uzun veya kısa vadeli olarak ayrılmalıdır.

58. Finans tipi kiralama sözleşmeleri ve bir yıldan daha uzun faaliyet tipi sözleşmeler sonucunda ödenecek olan sözleşmedeki minimum ödemelerin miktarları ve ödeme tarihleri özet halinde açıklanmalıdır.

59. Önemli finansal kısıtlamalar, yenileme veya satın alma hakları, şarta bağlı kiralar ve diğer sözleşme şartları açıklanmalıdır.

Kiraya Verenın Finansal Tablolarında Bulunması Gereken Açıklamalar

60. Finans tipi kiralamalarda kiralama sırasında yapılan brüt yatırım bu yatırımla ilgili gerçekleşmemiş finans geliri ve kiralanan varlığın garanti edilmemiş hurda değeri her bilanço gününde gösterilmelidir.

61. Sabit bit getiri oranı yaratabilmek, kazancın ödenmemiş

yatırımla mı yoksa kiralamadaki ödenmemiş net nakit yatırımları ilgili olduğunu belirlemek maksadıyla gelirin tahsisi için kullanılan dayanaklar açıklanmalıdır.

62. Kiraya veren tarafın iş hacminin büyük bir kısmını faaliyet tipi kiralamalar oluşturuyorsa, kiraya veren söz konusu varlıkları ana sınıflar halinde sınıflandırmalı ve bu varlıklarla ilgili birikmiş amortisman tutarlarını da her bilanço gününde belirtmelidir.

Başlama Tarihi

63. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1984'te başlayan veya sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için (64.paragraftaki geçiş koşulları da dikkate alınarak) geçerlidir.

Finans Tipi Kiralama Uygulamasına Geçiş Koşulları

64. Her ne kadar kiracı ve kiraya veren tarafların bu standardın içerdiği tüm kuralları uygulamalarının sağlanmasına çalışılmaktaysa da, bu standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren dört yıllık bir dönem içerisinde böyle bir uygulamaya hazırlık niteliğinde olmak üzere bazı düzenlemeler yapılabilir. Taraflar, aşağıda belirtilen bilgileri tam olarak uygulamayabilirler.

Kiracılar, ya (a)

(i) Finans tipi kiralamaların bu standarda uygun olarak kaydedilmeleri halinde bilançoda belirtilmesi gereken varlık ve borç tutarlarını ve,

(ii) Böyle bir uygulamanın hesaplanarak net kâr tutarı üzerindeki etkilerini

ya da (b)

(i) Gider olarak belirtilen kira bedellerini

(ii) İlerideki dönemlerde ödenecek kira bedellerini açıklamalıdır.

Kiraya verenler ise dönem kârının finans tipi kiralamaların da dikkate alınarak hesaplanmasında uyguladıkları yöntemleri belirtmelidirler.

EK-16 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 18 HASILATIN TANIMI(⁵⁴)

22. Mal satışından ve hizmet sunuşundan doğan hasılat tahsilatın yapılmasındaki belirsizlik olmadığı durumlarda 23 ve 24'üncü paragraflardaki şartlar sağlandığı zaman tanınır. Eğer

⁵⁴) Çev: Doç.Dr.Ahmet Yüksel, İ.Ü.İşletme Fakültesi

satış veya hizmetin sunuş zamanında tahsilatla ilgili bir belirsizlik sözkonusu ise hasılatın tanımı geciktirilmelidir.

23. Malın satışını içeren bir işlemde aşağıdaki şartlar karşılandığında işin başarılı olduğu tamamlanmış olduğu düşünülmelidir.

a) Malı satanlar alıcıya sahipliğin önemli risk ve kazançlarını transfer etmişlerdir. Bu transfer edilen malın sahipliği ile ilgili olarak akitin önemli ölçüde tamamlandığı, satıcının yönetime yahut kontrole yönelik bir ilişkisi kalmadığı anlamındadır.

b) Aşağıdaki hususlarla ilgili olarak önemli belirsizlik mevcut değildir.

- (i) Malın satışından alınacak tutar
- (ii) Malın üretimi
- (iii) Mal iadelerinin kapsamı

24. Hizmetin sunulmasını içeren bir işlemde iş tamamlanmış kontrat yöntemi yahut tamamlanma yüzdesi yöntemi ile ölçülmelidir. Her durumda aşağıdaki hususlarla ilgili önemli belirsizlikler sözkonusu değilse iş başarılı sayılmalıdır.

- a) Hizmetin sunuşundan sağlanacak tutar ve
- b) Hizmetin sunuluşu ile ilgili gerçekleşmiş ve gerçekleşecek maliyet.

25. İşletme kaynaklarının faiz, imtiyaz, dividant gibi diğer gelir amaçları için kullanılmasıyla doğan hasılat mevcut ölçülebilirlik yahut tahsil edilebilirlik konusunda önemli belirsizlik yoksa tanınmalıdır. Bu hasılatlar aşağıdaki esaslarda tanınır.

- a) Faiz: ana para ve uygulanabilir bir had kullanılarak zaman esasına göre.
- b) imtiyaz : ilgili anlaşmaların şartlarına göre gerçekleşme ilkesi esasları ile.
- c) Equity yöntemiyle muhasebeleştirilmemiş yatırımlardan elde edilen dividantlar (hissedarların tahsil hakları) belirlendiği zaman.

26. Uluslararası Muhasebe Standardı 1 ve Uluslararası Muhasebe Standardı 5 tarafından gerekli görülen açıklamalara ilaveten, bir işletme önemli belirsizlikler nedeniyle hasılatın tanımının geciktirildiği hal ve durumu da açıklamalıdır.

Yürürlük Tarihi

27. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1984'te başlayan, yahut aynı tarihten sonraki dönemi kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-17
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 19
EMEKLİLİK HAKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
FİNANSAL TABLOLARDA AÇIKLANMASI (87)

Muhasebe

45. Belirli Hak Sözleşmelerinin Kapsamında;

a) Emeklilik hakları maliyetleri uygun ve uyumlu varsayımlar kullanılarak ve tutarlı olarak "gerçekleşen hak" veya (tahmini) hak değerlendirme yöntemlerinden birisi kullanılarak belirlenmelidir. Sürekli ödeme ve son ödeme yöntemleri emeklilik haklarının maliyetlerinin muhasebe kayıtları için kullanılmamalıdır;

b) Şimdiki hizmet maliyetleri sözleşme kapsamına giren işgörenlerin beklenen çalışma yıllarına yazılarak giderleştirilmelidir;

c) Geçmiş hizmet maliyetleri, deneyim ayarlamaları, ve emeklilik hakkı maliyetlerine ilişkin aktüel varsayımların etkileri doğdukça veya sözleşme kapsamındaki işgörenlerin kalan çalışma kayıtlarına yayıldıkça gelir hesabına uygun olduğunca borç veya alacak kaydedilmelidir;

d) Aktüel yöntemdeki içinde bulunulan veya sonraki dönemlerde geliri etkileyerek değişiklikler, Uluslararası Muhasebe Standardı 8 (UMS 8)'e, Olağanüstü ve önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler'e uygun olarak muhasebeleştirilmeli ve finansal tablolarda açıklanmalıdır.

46. Önceden belirlenen katkı planlarında belirli bir döneme ilişkin işveren hissesi o dönem içinde giderleştirilmelidir. Eğer bu plan içinde geçmiş hizmet maliyetlerine ilişkin kalemler bulunuyorsa, bunlar bu standardın 45 inci paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmelidir.

47. Bir emeklilik hakkı sözleşmesi emekli işgörenlere ek haklar getiriyorsa, ek hakların maliyeti bu standardın 45 (c) nolu paragrafına uygun olarak muhasebeleştirilmelidir.

48. Bir sözleşmeye ek olarak hazırlanan ve emekli işgörenlere ileriye dönük bir takım haklar getiriyorsa, bu ek hakların bugünkü değeri sözün verildiği tarih itibarıyla hesaplanmalı ve giderleştirilmelidir.

49. Bir plan sona erdiğinde veya sona ermesi muhtemel olduğunda, henüz karşılanmamış yükümlülükler (eğer kalan yükümlülük başka bir sözleşmeye aktarılmamışsa) tahakkuk ettirilmeli ve gelirden düşülmelidir.

¹⁾ Çev: Can Şınga, İ.Ü. İşletme Fakültesi

Açıklamalar

50. Aşağıdaki bilgiler işverenin finansal tablolarında açıklanmalıdır.

a) Değerleme yöntemlerinin genel tanımını işveren emeklilik hakkı sözleşme maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikası (bkz.UMS.1,Muhasebe Politikalarının Açıklanması)

b) Dönemlerarası karşılaştırmayı etkileyen diğer önemli noktalar.

c) Belli bir dönem için sözleşmenin yürürlüğe girmesinden beri sağlanan fon tutarı giderleştirilen (veya dağıtılmayan kârlardan düşülen) tutarlardan farklı ise,sonuçta ortaya çıkan fark bir borç veya ertelenen maliyet olarak ve eğer sistematik bir fon sağlama politikası yoksa fon sağlama yaklaşımı (işverenin elinde birden fazla sözleşme varsa ve bunun sonucunda hem bir borç hem de bir ertelenen maliyet doğuyorsa bu tutarlar birbirinden düşülmelidir.);

d) Belirli bir hak sözleşmesi durumunda:

(i) Aktüel hesaplarla belirlenen yan hakların değerinin fon varlıklarının net gerçekleşme değeri ile karşılanmayan tutarla (eğer varsa) birlikte, yukarıda (c) şıkkında tanımlanan tutar;

(ii) Kullanılan fon sağlama yöntemini açıklayan bir tablo (işverenin elinde birden fazla sözleşme olduğunda),bir sözleşmeye ait varlıkların yan ödemeleri karşılamakta eksik kalan tutar, diğer bir sözleşmede fazla olan tutardan düşülmemelidir.

e) Önceden belirlenmiş hak sözleşmesi durumunda,son aktüel değerlendirme tarihi

Geçici Hükümler

51. Bu standardın uygulanması muhasebe politikasında bir değişikliğe yol açıyorsa,bir işletme ya; (a) finansal tabloların UMS.8 , Olağanüstü ve önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikasında Değişiklikler'e uygun olarak düzenlenmeli,ya da (b) ortaya çıkan tutarı değişikliğin olduğu dönemde ve daha sonra henüz kayda geçmemiş tutarı açıklamalıdır.(b) şıkkı uygulandığında,standardın yürürlüğe girdiği tarihte kayıtlarda görünmeyen tutar sözleşme kapsamına giren işgörenlerin kalan çalışma yıllarını aşmayacak dönem üzerinde bir borç olarak kaydedilmeli,ve ortaya çıkan borç gelir tablosunda olağanüstü kalem olarak gösterilmelidir.Sonraki yıllarda doğan emeklilik hakları maliyeti başlangıçtan beri gerçekleşme esası geçerli kabul edilerek muhasebeleştirilerek gelirden düşülmelidir.

Yürürlük Tarihi

52. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1985 tarihinde ve daha sonra başlayan dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-18
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 20
DEVLET SUBVANSİYONLARI VE DEVLET YARDIMLARININ
AÇIKLANMASI(¹⁰)

Çev: Arş.Grv.Fatih YILMAZ
İ.Ü.İşletme Fakültesi

Muhasebeleştirme

37. (i) işletme onunla ilgili durumlara razı oluncaya ve (ii) subvansiyonlar alınıncaya kadar, devlet subvansiyonları, parasal olmayan subvansiyonları içeren makûl değerde tanınmalıdır. Bunlar hissedarların çıkarlarına doğrudan alacak kaydı yapılmamalıdır.

38. Devlet subvansiyonları, sistematik bir şekilde, telafi edilir ilgili maliyetlerle karşılaştırmak için gerekli dönemlerde gelir tablosunda tanınmalıdır.

39. Parasal olmayan subvansiyonları içeren makul değerdeki varlıklarla ilgili devlet subvansiyonları, ya subvansiyonu ertelenmiş gelir olarak kaydederek veya varlığın taşıdığı değere varınca subvansiyonu çıkararak bilançoda sunulmalıdır.

40. Her zaman gerçekleşen gider veya zararları telafi etmek veya ilgili maliyetlere bakılmaksızın işletmeye doğrudan doğruya mali destek vermek maksadında olan devlet subvansiyonu alacakları, alacak halini aldıkları dönemin gelir tablosunda, eğer uygunsa (Bkz: Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler) olağanüstü bir kalem olarak tanınmalıdır.

41. Geri ödenebilir hale gelen bir devlet subvansiyonu bir muhasebe tahmininin (Bkz: Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler) bir düzeltmesi gibi muhasebeleştirilir. Kârla ilgili bir subvansiyonun geri ödemesi, önce subvansiyonla ilgili olarak yapılan amorti edilmemiş ertelenmiş borca uygulanmalıdır. Ertelenmiş borcu geçen geri ödeme miktarında veya ertelenmiş borcun olmadığı durumlarda, geri ödeme doğrudan doğruya kâra yüklenmelidir. Bir varlıkla ilgili subvansiyonun geri ödemesi, varlığın taşıdığı değeri artırarak veya geri ödeme miktarında ertelenmiş gelir bakiyesini azaltarak kayıtlanmalıdır. Subvansiyonun olmadığı güne yüklenecek olan birikmiş ilave amortisman, doğrudan doğruya kâra yüklenmelidir.

¹⁰) Bu standardın giriş kısmını oluşturan 1-36.paragrafları daha önce çevrilmiş olup, standardın özünü oluşturan 37-44. paragrafları Arş.Grv.Fatih YILMAZ tarafından çevrilmiştir.

Açıklama

42. Aşağıdakiler açıklanmalıdır:

(a) Finansal tablolarda benimsenen sunuş yöntemlerini de içeren, devlet subvansiyonları için benimsenen muhasebe politikası;

(b) finansal tablolarda tanınan devlet subvansiyonlarının yapısı ve miktarı ve işletmenin doğrudan faydalandığı devlet yardımının diğer şekillerinin göstergesi; ve

(c) tam uymayan durumlar ve tanınmış devlet yardımlarına ilişkin diğer koşullar.

Geçici Muhasebe Karşılıkları

43. ilk defa standardı benimseyen bir işletme;

(a) uygun olan yerdeki açıklama gerekliliklerine uymalı; ve

(b) ya (i) Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağanüstü ve önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler'e uygun bir şekilde muhasebe politikalarındaki değişme için finansal tablolarını ayarlamalı;

ya da (ii) Standardın yürürlük tarihinden sonra geri ödenebilir veya alacağa dönüşen devlet subvansiyonlarının bir kısmı veya tamamı için Standardın muhasebe karşılıklarını ayırmalıdır.

Yürürlük Tarihi

44. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Ocak 1984 tarihinde veya daha sonra başlayan dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-19
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 21
KUR DEĞİŞMELERİNİN ETKİLERİNİN MUHASEBESİ (")

Yabancı Para Cinsinden İşlemlerin Muhasebesi

24. Paragraf 26'daki durum haricinde yabancı para cinsinden bir işlem, şirketin mali tabloların sunulmasında kullanılan para cinsinden, işlem tarihindeki kur veya gerçek kurun yaklaşık değeri üzerinden kaydedilmelidir.

25. Bilanço tarihinde, paragraf 26'daki durum haricinde şirketin işlemlerinden kaynaklanan yabancı para cinsinden parasal unsurlar kapanış kuru üzerinden kaydedilmelidir.

26. Yabancı para cinsinden işlemlerin sonuçlanma tarihinde, gerekli olan veya elde bulunan miktarda açıklayıcı para birimini belirlemek üzere geleceğe dönük bir kur anlaşması söz konusu olduğunda, gelecek kuru ve spot kur arasında fark anlaşma süresi boyunca gelir olarak kabul edilmelidir. Kısa dönemli işlemler için, ilgili kur anlaşmalarında belirlenen gelecekteki kur oranları, işlemlerin ölçülmesi ve rapor edilmesinde esas olarak kullanılabilir.

27. Bir şirketin kısa dönemli yabancı para cinsinden parasal unsurlarına bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları (paragraf 29'dakiler hariç) o dönem için paragraf 31'deki durum dışında gelir kabul edilmelidir.

28. Bir şirketin uzun dönemli yabancı para unsurlarının dönem içinde kaydedildikleri veya önceki mali tablolarda belirtilen kurlardan farklı kurlar üzerinden rapor edilmesinden kaynaklanan kur farkları o dönem için gelir kabul edilmelidir (paragraf 31'deki durum dışında). Öteyanda bu tür kur farkları ertelenmiş olabilir ve sistematik bir biçimde cari ve gelecek dönemlerin geliri içerisinde kabul edilebilir. Ancak, gelecekte kur kayıplarının tekrarlanması beklentisi varsa bir parasal unsura bağlı kur kayıplarının geciktirilmesi gerekir.

29. Birleştirilmiş veya konsolide mali tablolarda, esasen anaşirketin bir yabancı şirkete net yatırım uzantısı veya kesintisi olan, şirketler arası parasal unsurlardan kaynaklanan kur farkları hissedarların lehine değerlendirilmelidir.

30. Eğer yabancı para cinsinden krediler veya diğer yabancı para işlemleri yabancı bir şirkete yapılan net yatırıma etkin bir koruma amacı taşıyorsa, dış kredilerden veya dış işlemlerden

“) Çev: Arş. Gör. Müge Erkural, İ.İ.B.F. İngilizce İşletme Böl.

kaynaklanan kur farkları net yatırımdan doğan kur farkları ile korundukları ölçüde hissedarların lehine değerlendirilmelidir.

31. Şiddetli bir devalüasyon ya da paranın değer kaybının sebep olduğu, karşılanması mümkün olmayan, ayrıca yabancı para cinsinden faturalanmış varlıklarla ilgili borçları etkileyen kur farkları ilgili varlıkların nakledilen tutarlarına dahil edilebilir. Ancak, nakledilen tutarın varlıkların minimum yenileme maliyetini ve bu varlıkların kullanılmasından ve satışından sağlanacak miktarı aşmaması gerekir.

Yabancı Bir Şirketin Mali Tablolarının Çevrimi

32. Şirketin Mali tablolarına dahil edilmek üzere yabancı bir şirketin mali tablolarının çevriminde aşağıdaki yöntemler kullanılmalıdır (paragraf 33'deki durum dışında) :

a) Parasal ve parasal olmayan varlıklar ve borçlar kapanış kuru üzerinden çevrilir.

b) Yabancı şirkete yapılan başlangıç net yatırımının daha önce rapor edilenden farklı bir kur üzerinden çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı hissedarların lehine değerlendirilir.

c) Gelir tablosu unsurları kapanış kuru ya da işlem tarihindeki kurlar üzerinden (veya gerçek kurların yaklaşık değeri üzerinden) çevrilir. Gelir tablosu unsurlarının kapanış kurundan farklı bir kur üzerinden, bilanço unsurlarının ise kapanış kurundan çevrilmesi sonucu ortaya çıkan farklar hissedarların lehine değerlendirilebileceği gibi gelirlere de dahil edilebilir.

d) Hissedarların yabancı şirketteki çıkarlarına ilişkin diğer değişikliklerden kaynaklanan kur farkları hissedarların lehine kabul edilir.

33. Yüksek oranda enflasyondan ekilenen bir yabancı şirketin mali tabloları tercihen çeviri işlemi başlamadan önce fiyat değiştirmelerinin etkilerine göre ayarlanmalıdır. Bir diğer seçenek paragraf 34(a)-(e)'deki prosedürlerin uygulanmasıdır.

Ana Şirketin Faaliyetlerinin Önemli Bir Parçası Olan Yabancı Kuruluşun Mali Tablolarının Çevrimi

34. Ana şirketin faaliyetlerinin önemli bir parçasını oluşturan yabancı kuruluşun mali tablolarının çevriminde aşağıdaki yöntemler uygulanmalıdır:

a) (b)'de belirtilenler dışındaki tüm parasal unsurlar kapanış kurundan çevrilmelidir.

b) Ana şirketin para cinsinden ileriye dönük kur anlaşmaları ile korunan parasal unsurlar şu şekilde çevrilir;

(i) Kapanış kurundan (eğer ileriye dönük anlaşmaların kazanç ya da kayıpları ayrı ayrı hesaplanıyorsa)

(ii) ileriye dönük anlaşmanın başlangıcında mevcut spot kur üzerinden (anlaşmanın amorti edilmiş iskonto veya primi üzerinden ayarlanmış olmak üzere)

(iii) Kısa dönemli işlemler için, anlaşmaya uygulanabilecek ileriye dönük kur üzerinden

c) Geçmişte olduğu gibi kaydedilen örneğin tarihi maliyetle kaydedilen parasal olmayan unsurlar bu işlemlerin meydana geldiği tarihteki kurlardan çevrilir.

d) Yabancı mali tablolarında yeniden değerlendirilen parasal olmayan unsurlar yeniden değerlendirme tarihindeki kurlar üzerinden çevrilir.

e) Gelir tablosu unsurları esas işlemlerin tarihindeki kur üzerinden çevrilir. Eğer işlemler çok sayıda ve geniş bir zaman dilimine yayılmış ise gerçek kurların yaklaşık değerini bulmak amacıyla dönem içinde geçerli olan kurların ortalaması kullanılabilir.

Yukarıda bahsedilen uygulamalardan kaynaklanan kur farkları aşağıdaki durumları dışında o dönemin gelirine dahil edilir :

- (i) Uzun dönemli parasal unsurlara karşılık gelen kur farkları ertelenebilir. Bu kur farkları aynı zamanda, parasal unsurların geri kalan yaşamları boyunca sistematik olarak cari ve gelecek dönemlerin geliri içinde kabul edilebilir. Fakat, bir unsura bağlı olarak ileride kur kayıpları ortaya çıkacağı düşünülmüyorsa bu unsurun kur kayıpları gelecek dönemlerde kabul edilmek üzere ertelenmemelidir.
- (ii) Paragraf 31'de bahsedilen şartlara bağlı olarak ortaya çıkan farklara bu paragrafın çerçevesinde bir muhasebe yöntemi uygulanabilir.

Açıklama

35. Dış işlemlerden veya ana şirketin faaliyetlerinin önemli bir parçası olan yabancı kuruluşun mali tablolarının çevriminden kaynaklanan kur farkları ertelenmiş ise, alacaklandırılmış veya gelir kaydedilmiş bu ertelenmiş olan kümülatif tutar açıklanma ile belirtilmelidir.

36. Paragraf 31 ile uyumlu bir şekilde varlıkların alımından doğan borçların yol açtığı kur farkları bu varlıkların nakledilen değerine dahil edilmişse, o dönem içerisinde ortaya çıkan tutar açıklanmalıdır.

37. Yabancı kuruluşun mali tablolarının rapor veren şirketin mali tablolarına dahil edilmek üzere çevirisi yapılırken şu açıklamalar gereklidir:

- a) Kullanılan yöntemler
- b) Paragraf 32-33'deki yöntemlerin uygulanması sonucunda, ele alınan hesap döneminde ortakların paylarını etkileyen net kur farkı
- c) Paragraf 34'teki yöntemlerin uygulanması sonucunda, ele alınan hesap döneminde, geliri etkileyen net kur farkı, ve
- d) Yabancı kurumların gelir tablolarının çevrimi için seçilmiş olan yöntem (kapanış veya ortalama oranları)

38. Bu standardı ilk defa uygulayan bir şirket, bu standarda uymak için muhasebe politikasında herhangi bir değişiklik yapmışsa, bundan kaynaklanan düzeltme tutarını, Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler'e uygun olarak takdir etmelidir. Şu kadar ki; önceki yılların karşılaştırılması amacıyla yeniden düzenlenen tablolarda bu durum teşvik edilmektedir ancak zorunlu değildir.

Yürürlük Tarihi

39. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1985 ve daha sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-20 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 22 İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ(")

36. Bir işletme birleşmesi, çıkarların birleştirilmesi addedilen çok az rastlanır durumlar hariç, ayrıntısı 39-45 nolu paragraflarda verilen satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilmelidir.

37. Bir işletme birleşmesi, ancak birleşen işletmelerin hissedarları birleşik işletmeye ilişkin riskleri ve yararları sürekli ve birlikte paylaştıkları takdirde ve,

a) işlemin esas büyük ölçüde ilgili işletmelerin oy haklı adı hisse senetlerinin mübadele edilmesi olduğu ve

b) Birleşen işletmelerin net varlıklarının ve faaliyetlerinin bütünü, veya fiili sonuçları itibarıyla bütünü, tek bir birimde birleştirildiği takdirde çıkarların birleştirilmesi olarak kabul edilir.

38. Bir işletme birleşmesi bir çıkarların birleştirilmesi olarak kabul edildiğinde, ayrıntısı 46 ve 47 nolu paragraflarda verilen çıkarların havuzlanması yöntemi kullanılabilir.

Satın Alma Yöntemi

39. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken, iktisap edilen işletmenin (ayrı ayrı teşhis edilebilir) varlıkları ve borçları iktisap tarihindeki âdil değerleri ile nazara alınmalıdır.

¹⁾ Çev: Doç. Dr. Yücel Ercan, İ.Ü. İşletme Fakültesi

40. Bir işletme,iktisap maliyeti ile iktisap edilen varlıkların âdil değerleri arasındaki fark (pozitif veya negatif) konusunda aşağıdaki politikalardan birisini benimsemelidir;

a) 41 ve 42 nolu paragraflardaki usullere uygun olarak kâr (veya zarar) kabul etmek; veya

b) Hissedarların hissesini hemen düzeltmek.Bu durumların her ikisinde de,43-45 nolu paragraflar uygulanır.

Kâr (veya zarar) Kabul Etmek

41. Paragraf 40 (a)'daki politika benimsendiği,iktisap edilen net varlıkların,iktisap maliyetini aşan kısmı (ki bu iktisapta ortaya çıkan peştemallıktır) konsolide finansal tablolarında bir varlık olarak tanınmalı veya ömrü üzerinde sistematik olarak kâr-zarara yüklenmelidir.Eğer iktisapta ortaya çıkan peştemallığın gelecekteki gelire bir katkıda bulunmayacağı herhangi bir anda farkedilirse,gerekli olduğu ölçüde hemen kâr-zarara yüklenmelidir.

42. Eğer iktisap maliyeri iktisap edilen net varlıkların âdil değerleri toplamından düşükse,fark ya ertelenmiş gelir kabul edilip sistematik olarak gelire eklenmeli,ya da amortismanına tabi parasal olmayan münferit varlıklara âdil değerleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır.

Diğer Usuller

43. iktisap maliyeti,nakit olmayan elemanları âdil değerleriyle içermelidir.

44. Eğer iktisap anlaşması,gelecekteki bir veya daha fazla olayın gerçekleşmesine bağlı olarak iktisap bedelinde bir düzeltme yapılmasını öngörüyorsa,ödeme muhtemel ve tutar makûl bir şekilde tahmin edilebilir olduğu takdirde,tutar iktisap maliyetine dahil edilmelidir.Bütün diğer durumlarda,düzeltilme,tutar belirlenir belirlenmez 10 noçlu Uluslararası Muhasebe Standardı, Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar'a uygun olarak yapılmalıdır.

45. Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan azınlık hissesi, tercihen,bağlı şirketin net varlıklarının birleşme sonrası âdil değerinin uygun nisbeti olarak nazara alınmalıdır.Diğer bir seçenek de,azınlık hissesinin bağlı şirketin net varlıklarının birleşme öncesi kayıtlı değerinin uygun nisbetinin esas alınmasıdır.

Çıkarların Havuzlanması Yöntemi

46. Çıkarların havuzlanması yöntemini uygularken,birleşen işletmelerin birleşmenin gerçekleştiği döneme veya karşılaştırmalı olarak açıklanan dönemlere ait varlıkları,

borçları, gelirleri ve giderleri birleşme sanki o dönemlerin başında gerçekleşmiş gibi, birleşen işletmelerin finansal tablolarına dahil edilmelidir.

47. Çıkarılan hisse senetleri sermayesi olarak kayıtlı tutar (artı nakit veya diğer varlıklar halindeki ek bedel) ile iktisap edilen hisse senetleri sermayesi olarak kayıtlı tutar arasındaki fark için hissedarların hissesi düzeltilmelidir.

Kâr Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilere Uygulanan İşlem

48. Finansal raporlama amacıyla nazara alınan gelir ve giderlere vergi amacıyla nazara alınanlar arasındaki suretli farklar ve zamanlama farkları konusunda 12 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi'ne uygun olarak hareket edilmelidir.

49. Paragraf 40 (b) uygulanmadığı takdirde, iktisap edilen işletmenin, mevcut olmasına rağmen iktisap tarihinde bir varlık olarak tanımlanmamış ileriye-taşınmış-zararlarından elde edilen menfaatler 12 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi'ne göre gelir olarak tanınmalıdır. İktisapta ortaya çıkan peştemalliğin kayıtlı değeri yeniden gözden geçirilerek, elde edilen söz konusu menfaatlere atfedilebilir bir kısım varsa, bu kısım kâr-zarara yüklenmelidir. Paragraf 40 (b) uygulandığı takdirde, bu menfaatler için hissedarların hissesinde düzeltme yapılmalıdır.

Açıklama

50. Bütün işletme birleşmeleri için birleşmeyi hemen takip eden finansal tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır:

- a) Birleşen işletmelerin adları ve tasviri;
- b) Muhasebe açısından birleşmenin yürürlüğe girme tarihi; ve
- c) Birleşmeyi yansıtmak için kullanılan muhasebe yöntemi

Diğer açıklamaları düzenleyen standartlar şunlardır: Uluslararası Muhasebe Standardı 3, Konsolide Finansal Tablolar ve Uluslararası Muhasebe Standardı 5, Finansal Tablolarda Açıklanacak Bilgiler.

51. Satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için, birleşmeyi izleyen ilk finansal tablolarda aşağıdaki ek açıklamaların da yapılması gerekir:

- a) iktisap edilen oy haklı hisse senetlerinin yüzdesi;
- b) iktisap maliyeti ve ödenen veya, koşula bağlı olarak ödenebilir olan satın alma bedelinin açıklanması, ve
- c) iktisap maliyeti ile elde edilen net varlıkların âdil değerleri toplamı arasındaki farkın tutarı, ve iktisapta ortaya çıkmış herhangi bir peştemalliğin amortisman dönemi dahil, bu farka uygulanan işlem.

52. Çıkarların havuzlanması yöntemine göre

muhasabeleştirilen işletme birleşmeleri için, birleşmeyi izleyen ilk finansal tablolarda aşağıdaki ek açıklamaların da yapılması gerekir;

a) Çıkarılan hisselerin tasviri ve sayısı yanında birleşmeyi gerçekleştirmek için işletmelerden her birinin mübadele edilen oy haklı hisselerinin yüzdesi;

b) işletmelerden her birinin katkıda bulunduğu varlıkların ve borçların tutarları, ve

c) işletmelerin birleşmeden önceki faaliyet sonuçlarının ayrıntısı. Bu faaliyet sonuçları, birleşik finansal tabloların yansıttığı net kâra dahil edilmiştir. Ayrıntı, satışları, diğer faaliyet gelirlerini, olağandışı kalemleri ve net kârı içermelidir.

Bilanço Tarihinden Sonraki İşletme Birleşmeleri

53. İşletme birleşmesinin tarihi finansal tabloların içerdiği bilançonun tarihinden sonra ise, işletmenin finansal tabloları, tarafı olduğu işletme birleşmesini içermelidir.

54. Açıklanmamaları halinde finansal tabloları kullanacak olanların doğru değerlemeler yapma ve kararlar verme yeteneğini etkileyecek kadar önemli oldukları takdirde, bilanço tarihinden sonra ve birleşen işletmelerden birinin finansal tablolarının yayınlanmasına yetki verilen tarihten önce gerçekleşen işletme birleşmeleri açıklanmalıdır. (bkz.: Uluslararası Muhasebe Standardı 10, Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar). Açıklama, tahmin edilebilir olduğu takdirde bu Standardın 50-52 nolu paragraflarındaki uygulanabilir açıklamaları içermeli, veya bunun alternatifini olarak, böyle bir tahmin yapılamayacağını belirten bir ifadeyi içermelidir.

Yürürlük Tarihi

55. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1985 tarihinde veya daha sonra başlayan dönemleri kapsayan işletme birleşmeleri için geçerlidir.

Geçici Hükümler

Bu standardın geçmişe yönelik uygulaması tavsiye edilir, ancak zorunlu değildir. Eğer bu standart geçmişe yönelik olarak uygulanmıyor ise teşebbüsler, birleşmede ortaya çıkan önceden mevcut peştemallıklar için şu iki yolun birini benimsemeleri tavsiye olunur:

a) Paragraf 41-42'deki yönteme uygun olarak kâr-zarara dahil etmek, veya

b) Hissedarların hisselerini hemen düzeltmek.

EK-21
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 23
FINANSMAN GİDERLERİNİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ(^m)

21. Amaca uygun kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için önemli bir zaman periyodu gerektiren varlıklar için harcama yapan ve finansman giderlerine katlanan bir işletmenin, bu varlıklar için yapılan finansman giderinin aktifleştirilmesi veya aktifleştirilmemesi şeklinde bir yöntem benimsenmemesi gerekir. Yöntem, "Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler" başlıklı 8 nolu Uluslararası Muhasebe Standardına uygun bir şekilde tatbik edilmelidir. Bu standardın 22'den 29'a kadar olan paragrafları, finansman giderinin aktifleştirilmesi yönteminin benimsendiği durumlarda uygulanır.

Finansman Giderinin Aktifleştirilmesi

22. Finansman giderleri, varlığın maliyetinin bir parçası olarak, amaca uygun kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için önemli bir zaman periyodunu gerektiren varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi sırasında yapılan harcamalara bir kapitilizasyon oranı uygulanmak suretiyle aktifleştirilir.

23. Kapitilizasyon oranı, belli bir dönemde yüklenilen finansman giderini bu dönemde yapılan borçlanmalarla ilişkilendirerek belirlenmelidir. Yeni bir borçlanma belirli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretiminde yapılan harcamalarla birleştirildiğinde, kapitilizasyon oranı bu borçlanma dolayısıyla yüklenilen fiilli finansman giderleri esas alınarak belirlenebilir.

24. Yatırımlar dışındaki varlıklar için yapılan finansman giderlerinin aktifleştirilmesi işlemine:

- a) Varlık için harcamalar yapıldığında
 - b) Varlığın amacına uygun kullanım veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler devam ederken; ve
 - c) Finansman giderleri yüklenildiğinde başlanmalıdır.
- Yatırımlar için yüklenilen finansman giderlerinin aktifleştirilmesi, yukarıda (a) ve (c)'deki koşullar gerçekleştiğinde ve yatırım konusunun planlanan temel faaliyetlerine başlaması için gerekli işlem devam ederken başlanmalıdır.

25. Varlık, amacına uygun kullanıma veya satışa hazır olduğunda veya yatırımlarla ilgili olarak, yatırım konusu,

¹⁾ Çev.: Abdullah Yavaş, Sermaye Piyasası Kurulu

plânlanan temel faaliyetlerine başladığında finansman giderlerinin aktifleştirilmesine son verilmelidir.Varlık için yapılan geliştirme faaliyetleri uzun süre kesintiye uğradığında, aktifleştirmeye ara verilmelidir.

26. Bir varlığın inşaatı kısmen tamamlandığında ve diğer kısımlarda inşaat devam ederken tamamlanan her kısmın kullanılabilirdiği durumlarda,finansman giderlerinin aktifleştirilmesi işlemi tamamlanan her kısım için durdurulmalıdır.

27. Bir dönemde aktifleştirilen finansman giderinin tutarı, bu dönemde işletme tarafından yüklenilen finansman giderinin toplam tutarını aşmamalıdır.Konsolide finansal tablolarda,esas alınan sınır finansman giderlerinin konsolide edilen tutarıdır.

Yapılması Gereken Açıklamalar

28. Finansal tablolarda,dönem boyunca aktifleştirilmiş olan finansman giderleri tutarı açıklanmalıdır.

Geçiş Hükümleri

29. Bu standarda uyum sağlamak amacıyla muhasebe yöntemindeki bir değişiklik,carî ve gelecek dönemlerde yüklenilen finansman giderlerine uygulanmalı ve "Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler" başlıklı 8 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ile belirlenen hükümlere uygun olarak açıklanmalıdır.

30. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1986'da başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

EK-22

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 24 İLGİLİ TARAF İŞLEMLERİNİN KAMUYA AÇIKLANMASI(")

24. Bu standart 6.paragrafta belirtilen istisnalar gözönünde bulundurularak 5.paragrafta açıklanan ilgili taraf işlemlerine uygulanır.

25. İlgililer arasındaki işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın,kontrol olayının yer aldığı her

") Çev.: Dr.Recep Pekdemir, İ.Ü.İşletme Fakültesi

durumda taraflararası ilişkiler kamuya açıklanmalıdır.

26. Taraflar arasında bazı işlemlerin gerçekleşmesi durumunda kamuya finansal bilgi açıklayan işletme, finansal tablolarının anlaşılmasını sağlamak için gerekli olan işlem tiplerini ve işlem elemanlarını kapsayacak şekilde ilgili taraf ilişkilerinin yapısını kamuya açıklamalıdır.

27. Kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin finansal tablolarındaki taraflararası işlemlere ait etkilerin anlaşılmasında gerekli olan açıklamaların dışında kalan benzer yapıdaki kalemler birleştirilerek kamuya açıklanabilir.

Başlama Tarihi

28. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1986'da başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan Finansal Tablolar için geçerlidir.

EK-23

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 25 YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ^(*)

42. Yatırımlarının muhasebesini 54.paragrafta düzenlendiği gibi tutmak zorunda olan uzmanlaşmış yatırım girişimlerinin dışında kalan tüm girişimler, yatırımlarının muhasebelerini 43-53. paragraflara uygun bir biçimde tutmak zorundadırlar.

Yatırımların Sınıflaması

43. Finansal tablolarında cari ve uzun vadeli yatırım ayırımı yapan bir girişim, cari yatırımlarını cari aktifler arasında göstermek zorundadır.

44. Yatırımlarını bilançolarında cari ve uzun vadeli olarak ayırmayan girişimler ölçme amaçlarıyla bu ayırımı yapmak ve 46-47. paragraflarda düzenlendiği biçimde yatırımlarının defter değerini belirlemek zorundadır.

Yatırım Malları

45. Yatırım mallarını elinde tutan bir girişim ya,
a) Bu mallarını Uluslararası Muhasebe Standardı 16, Binalar, Fabrika ve Techizat Muhasebesi'ne uygun işleme tabi tutmalı ve Uluslararası Muhasebe Standardı 4, Amortisman Muhasebesi'ne göre

^(*) Çev.: Doç. Dr. Feryâl Orhon Basık, İ.Ü. İşletme Fakültesi

amortismanını ayırmalı;veya

b) Onları uzun vadeli yatırımlar olarak hesaba almalıdır.

Yatırımların Defter Değeri

46. Cari aktifler olarak sınıflayan yatırımlar bilançoda ya,

a) Piyasa değeri ile,veya

b) Piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanıyla gösterirler.

Eğer cari yatırımlar piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanıyla değerlendirilmişse,defter değerleri ya toplam portföy bazında veya bireysel olarak yatırım bazında belirlenirler.

47. Uzun vadeli aktifler olarak sınıflanan yatırımlar bilançoda ya,

a) Maliyetleriyle,ya

b) Yeniden değerlendirilmiş halleriyle veya

c) Pazarlanabilir esham ve tahvilat olmaları halinde portföy bazında belirlenmiş piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanıyla gösterilirler.

Eğer yeniden değerlendirilmiş meblağlar kullanılmışsa yeniden değerlemelerin sıklığıyla ilgili bir politika benimsenmeli ve bütün uzun vadeli yatırımlar aynı anda yeniden değerlendirilmelidir. Bütün uzun vadeli yatırımların değerlerinde geçici olmayan bir azalış söz konusuysa,bu azalışı tanımak üzere tek tek her yatırım için bir indirim belirlenmeli ve bütün uzun vadeli yatırımların defter değeri düşürülmelidir.

Yatırımların Defter Değerindeki Değişmeler

48. Uzun vadeli yatırımların yeniden değerlendirilmesinden doğan defter değeri artışları,bir yeniden değerlendirme üstesi olarak öz sermaye hesabına alacak kaydedilmelidir.Bir dereceye kadar defter değerindeki düşmeler aynı yatırım için evvelce yapılan ve yeniden değerlendirme üstesi olarak alacak kaydedilen ve daha sonra tersine bir işlem görmeyen veya kullanılmayan yükselişleri ortadan kaldırır.Bu düşüşler yeniden değerlendirme üstesinden düşülmelidirler Diğer bütün hallerde ise defter değerindeki bu azalış gelir hesabından düşülmelidir.Aynı yatırımın evvelce sözkonusu olan, defter değerindeki gelirden indirilen düşüşle doğrudan ilgili olan bir yeniden değerlendirme,bu düşüşü bir dereceye kadar ortadan kaldıracak biçimde gelir hesabına alacak kaydedilmelidir.

49. Cari yatırımlarını pazar değeri üzerinden kayıtlayan bir işletme, aşağıdaki şekillerde defter değerindeki artışlar veya azalışlar için bir politika benimsemeli ve tutarlı olarak uygulamalıdır:

a) Gelire dahil edilmeli, veya

b) 48. paragrafla uyum içerisinde muhasebeleştirilmeli.

Yatırımların Elden Çıkarılmaları

50. Bir yatırımın elden çıkarılması halinde net satış geliriyle defter değeri arasındaki fark gelir hesabına borç ya da alacak kaydedilmelidir. Eğer yatırım, portföy bazında piyasa ya da maliyet değerinden düşüğüyle değerlendirilmiş cari bir yatırımsa satış kâr yada zararı maliyete dayandırılmalıdır. Eğer yatırım evvelce yeniden değerlendirilmişse ve piyasa değerine göre değerlendiriliyorsa ve defter değerindeki bir artış yeniden değerlendirme üstesine transfer edildiye, girişim yeniden değerlendirme üstesine ilişkin bir bakiyenin gelir hesabına alacak mı kaydedileceği yoksa dağıtılmayan kârlara mı atılacağı konusunda bir politika benimsemek zorundadır. Bu politika Uluslararası Muhasebe Standardı 8, Olağandışı ve Önceki Döneme Ait Kalemler ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmeler standardıyla uyum içinde ve sürekli uygulanmalıdır.

Yatırımların Transferi

51. Uzun vadeli yatırımlar, cari yatırım olarak yeniden sınıflandırıldığında, bu transferler:

a) Eğer cari yatırımlar, piyasa ya da maliyet değerinden düşüğüyle değerlendiriliyorsa, defter değeri ya da maliyet değerinden düşüğüyle yapılmalıdır. Eğer yatırım evvelce yeniden değerlendirildiye yeniden değerlendirme üstesine ilişkin herhangi bir bakiye transfer de ortadan kaldırılmalıdır.

b) Eğer cari yatırımlar piyasa değeriyle tutuluyorsa, transfer uzun vadeli yatırımın defter değeriyle yapılmalıdır. Eğer cari yatırımların piyasa değerindeki değişmeler gelire dahil ediliyorsa, yeniden değerlendirme üstesine ilişkin herhangi bir bakiye de gelir hesabına transfer edilmelidir.

52. Cari yatırımlardan uzun vadeli yatırımlar sınıfına transfer edilen yatırımlar, daha evvelce ifade edildikleri piyasa değeriyle veya piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanıyla transfer edilirler.

Gelir Tablosu

53. Aşağıdaki kalemler gelire dahil edilmelidir.

- a) Aşağıdaki durumlardan kaynaklanan yatırım gelirleri:
- (i) Uzun vadeli ve cari yatırımların bina, dividant, imtiyaz ve faizleri
 - (ii) Cari yatırımların elden çıkarılmasından kaynaklanan kâr ya da zararlar
 - (iii) Piyasa değeriyle tutulan yeni yatırımların gerçekleşmemiş kâr ve zararları, ki buna ait politika 49. paragrafta benimsenmişti.
 - (iv) Cari yatırımları maliyet yada piyasa değerinden düşük olanla ifade etmek için gerekli olan piyasa değerindeki indirimler veya bu indirimlere ters yapılan kayıtlar.

b) Uzun vadeli yatırımların değerindeki geçici olmayan bir düşmeden doğan defter değerindeki indirimler ve bu indirimlere yapılan ters kayıtlar

c) Uzun vadeli yatırımların elden çıkmasından kaynaklanan ve paragraf 50'ye göre hesaplanmış kâr ve zararlar

Uzmanlaşmış Yatırım Girişimleri

54. Yatırımların elden çıkarılmasından doğan kârlar dağıtılmaları yasaklanan uzmanlaşmış yatırım girişimleri yatırımlarını gerçek değerleri üzerinden gösterebilirler ancak yatırımlardaki değer değişikliklerinden doğan geliri,gerçekleşmiş olsun olmasın,diğer gelirlerine katmayabilirler.Bu tür girişimler finansal tablolarında,yatırımlarının dönem içindeki hareketlerinin bir özetini vermek zorundadırlar.

Açıklamalar

55. Aşağıdaki hususların açıklanması gerekir:

- a) Şu hususlar için muhasebe politikaları,
- (i) Yatırımların değerini belirleme
 - (ii) Piyasa değeriyle değerlendirilen cari yatırımların piyasa değerlerindeki değişmelere uygulanacak işlemler
 - (iii) Yeniden değerlendirilmiş bir yatırımın satışındaki yeniden değerlendirme üstesinin göreceği işlem
- b) Aşağıdaki kaynaklardan gelire ilave edilen önemli tutarlar,
- (i) Uzun vadeli ve cari yatırımların kira,dividant, imtiyaz ve faizler ve
 - (ii) Cari yatırımların satışından ve bu tür yatırımların değerindeki değişmelerden doğan kâr ve zararlar
- c) Pazarlanabilir yatırımlar piyasa değerleriyle defterlere kaydedilmemişse,hali hazırdaki piyasa değerinin ne olduğu,
- d) Uzun vadeli yatırım olarak düşünülen ancak gerçek değerleriyle defterlere kaydedilmemiş olan yatırım mallarının gerçek değeri,
- e) Yatırımların paraya dönüştürülmesinde ya da elden çıkarıldıklarında sağlanan hasılat ve gelirin havalesinde konan kısıtlamalar,
- f) Yeniden değerlendirilen uzun vadeli yatırımların,
- (i) Yeniden değerlemenin hangi sıklıkta yapılacağı politikası
 - (ii) En son yapılan yeniden değerlendirilenin tarihi,ve
 - (iii) Yeniden değerlendirme esası ve dışarıdan bir değerlendirme uzmanına başvurulup vurulmadığı
- g) Dönem zarfında yeniden değerlendirme üstesinde meydana gelen hareketler ve bu hareketlerin niteliği,
- h) Esas işi yatırımları elinde tutmak olan girişimler için yatırımların bir portföy analizi.

Yürürlük Tarihi

56. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, muhasebe dönemleri 1 Ocak 1987 ve sonrasında başlayan finansal tablolar için geçerli olacaktır.

EK-24 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 26 EMEKLİLİK YARDIMI PLANLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI (")

30. Tanımlanmış yardım plânı raporu aşağıdaki şıklardan birini kapsamalıdır:

a) Yardımlar için kullanılabilir net varlıklar tablosu, hakedilmiş ve hakedilmemiş yardımları ayırd edebilen vadedilmiş emeklilik yardımlarının aktüeryal bugünkü değerinden ve fon fazlası veya açıklarını gösteren sonuçlar;

b) Ya hakedilmiş veya hakedilmemiş yardımları ayırdeden vadedilmiş emeklilik yardımlarının aktüeryal bugünkü değerini açıklayan bir bilgiyi içeren, ya da aktüeryal rapor eşliğinde bu bilgiye bir referans veren yardımlar için kullanılabilir net varlıklar tablosu.

Eğer bir aktüeryal değerlendirme rapor tarihinde hazırlanmamışsa en son değerlendirme baz olarak kullanılır ve değerlendirme tarihi açıklanır.

31. 30.ncu paragrafın amaçları doğrultusunda, vadedilmiş emeklilik yardımlarının aktüeryal bugünkü değerinden ya cari ücret seviyesi veya projelendirilmiş ücret seviyeleri kullanılarak ve de hangisinin kullanıldığı açıklanarak hizmet süresince plân dönemlerine göre vadedilen yardımlar temeline dayandırılmalıdır. Vadedilmiş emeklilik yardımlarının aktüeryal bugünkü değeri üzerinde önemli etkisi olan aktüeryal varsayımlardaki herhangi bir değişikliğin etkisi açıklanmalıdır.

32. Rapor vadedilmiş emeklilik yardımlarının aktüeryal bugünkü değeri ile yardımlar için kullanılabilir net varlıklar ve vadedilen yardımların fonlaması için politikalar arasındaki ilişkileri açıklamalıdır.

33. Tanımlanmış katkı planı raporu, yardımları için kullanılabilir net varlıklar tablosu ve fonlama politikalarının tanımını kapsamalıdır.

") Çev. : Arş.Gör.Figen Öker, M.Ü. İkd.İd.Bil.Fakültesi İngilizce İşletme Bölümü.

34. Emeklilik yardım planı raporuyla tanımlanmış yardım (veya tanımlanmış katkı raporu) aşağıdaki bilgileri kapsamalıdır;
a) Yardımlar için kullanılabilir net varlıklardaki değişimler tablosu,
b) Önemli muhasebe politikaları özeti,
c) Plânın tanımı ve dönem boyunca plandaki değişimlerin etkisi.

35. Emeklilik yardım planı yatırımları gerçek değerlerle tutulmalıdır. Menkul değerler söz konusu olduğunda, gerçek değer piyasa değeridir. Plân yatırımlarının gerçek değerlerinin tahmininin imkânsız olduğu durumlarda, gerçek değer kullanılmamasının nedenleri açıklanmalıdır.

Yürürlük Tarihi

36. Emeklilik yardım planlarının finansal tabloları için geçerli olan bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1988'de yürürlüğe konmuştur ve bu tarihten itibaren geçerlidir.

EK-25

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 27 BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL TABLolar VE BAĞLI ŞİRKET YATIRIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ(⁴⁵)

Konsolide Finansal Tabloların Sunulması

26. Ana şirket, (27. paragrafta tanımlanan haricinde) birleştirilmiş mali tablolarını sunmak zorundadır.

27. Ana şirket başka bir şirketin yüzde yüz sahip olduğu bir bağlı şirket konumunda ise veya ana şirket birleştirilmiş mali tablolar sunmak zorunda değilse, azınlık hissesine sahip olanların da onayını alır. Bu durumdaki bir ana şirket, konsolide mali tablolar hazırlamamasının nedenlerini açıklamak zorundadır. Buna ilaveten, bağlı şirketin mali tabloları altında ana şirketin kayıtlı olduğu yeri, vergi dairesi v.s. de açıklamak zorundadır.

28. Birleştirilmiş mali tablolar sunan bir ana şirket yerli-yabancı bütün bağlı şirketlerin birleştirilmesini yapmak zorundadır.

⁴⁵) Çev.: Arş. Gör. R. Ceyda Yılmaz, M.Ü. İkt. İd. Bil. Fakültesi İngilizce İşletme Bölümü

29. Bir bağılı şirket aşağıda açıklanan durumlarda konsolidasyondan muaf tutulabilir :

a) Bağılı şirket yakın bir gelecekte satılmak amacıyla elde tutulduğu ve bu nedenle şirket üzerinde kontrolün geçici olduğu durumlarda

b) Bağılı şirketin uzun vadeli çok zor şartlar altında faaliyet göstermesi sebebiyle ana şirkete kâr ve fon transferinin büyük ölçüde engellendiği durumlarda bu tip bağılı şirketler uluslararası muhasebe standardı no:25 (Yatırımların Muhasebeleştirilmesi)'e göre yatırım gibi muhasebeleştirilmelidir.

Konsolidasyon Yöntemleri

30. Topluluk içi şirketlere ait bakiyeler ve işlemler gerçekleşmemiş zarar ve kârların tümü giderilmelidir.

31. Konsolidasyonda kullanılan mali tablolardaki bilanço kapanış tarihleri aynı olmalıdır.Eğer farklılık varsa,bu tarihler arasında gerçekleşen önemli olaylara ilişkin düzeltme kayıtları yapılmalıdır.Bu durumda bilanço tarihleri ile konsolidasyon sonrası rapor tarihi arasındaki süre 3 aydan fazla olmamalıdır.

32. Konsolide mali tablolar aynı muhasebe yöntem ve standartları ile hazırlanmalıdır.

33. Konsolide bilançoda azınlık payı bilançonun pasifinde ve konsolide gelir tablosunda ise azınlık payına düşen gelir ayrı gösterilmelidir.

34. Bir işletmedeki iştirak uluslararası muhasebe standardı no:25'e göre hazırlanmalı ve şirket bu süre içinde uluslararası muhasebe standardı no:28'de belirtildiği gibi ortak şirket durumuna gelmemiş olmalıdır.

Ana Şirketten Ayrı Mali Tabloların Hazırlandığı Bağılı Kuruluşlar Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

35. Ana şirketin ayrı hazırlanmış mali tablolarında konsolidasyona tabi tutulan bağılı şirketlerdeki iştirakler;

a) Ya özvarlık metodu ile (Uluslararası Muhasebe Standardı 28'de belirtilmiştir)

b) veya maliyet yöntemi ile (Uluslararası Muhasebe Standardı 25'de belirtilmiştir.)

36. Konsolidasyondan muaf tutulan bağılı ortaklıklardaki iştirakler ana şirketin ayrı hazırlanmış tablolarında Uluslararası Muhasebe Standardı 25'e göre muhasebeleştirilmelidir

Açıklama

37. Paragraf 27 ve 32'de istenen açıklamalara ek olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır:

- a) Birleştirilmiş mali tablolarda önemli bağlı ortaklıkların adı, kayıtlı olduğu yer, sahip olunan sermaye ve oy hakkı payını gösterir liste,
- b) Birleştirilmiş mali tablolarda;
 - (i) Konsolidasyondan muaf tutulan bir şirket için muaf tutulma nedeni
 - (ii) Ana şirketin doğrudan veya bağlı şirketleri sayesinde oy hakkının yarısından fazlasına sahip olamadığı bağlı şirketler arasındaki ilişkinin niteliği
 - (iii) Doğrudan veya bağlı şirketleri sayesinde oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmasına rağmen kontrolüne sahip olamadığı için bağlı şirket sayılamayan şirketin ünvanı, ismi
 - (iv) Bir şirketin satınalma veya elden çıkartmanın rapor tarihinde mali durum üzerindeki etkisi, rapor dönemi için sonuçları
- c) Ana şirketin ayrı hazırlanmış mali tablolarındaki bağlı şirket hesabı için kullanılan muhasebe metodu.

Geçerlilik Tarihi

38. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1990 ve sonrasında başlayan finansal tablolar için geçerli olacaktır.

EK-26

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 28 İLGİLİ ŞİRKETLERDEKİ YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (1)

Konsolide Mali Tablolar

24. Konsolide Mali Tablolarda, ilgili bir şirketteki yatırım, yatırım daha sonra satılmak amacıyla yapılmadıkça (ki böyle bir durumda maliyet metodu ile muhasebeleştirilir) özvarlık metodu ile muhasebeleştirilir.

25. Yatırımcı aşağıda belirtilen tarihlerden itibaren özvarlık metodunu kullanmaktan vazgeçer.

- a) Yatırımcının ilgili şirketteki önemli etkinliğini, yitirmesi ancak yatırımın tamamen veya kısmen devam etmesi
- b) İlgili şirketin yatırımcıya fon transferi yapmasını

¹⁾ Çev.: Arş.Gör.Türkân Önder, M.Ü.İkd.İd.Bil.Fakültesi
İngilizce İşletme Bölümü

engelleyen ciddi uzun vadeli sınırlamalar altında çalışması nedeniyle özvarlık metodunun kullanılmasının uygun olmaması.
Bu tarihten itibaren yatırımın devreden miktarı maliyet bedeli olarak kabul edilir.

Ayrı Finansal Tablolar

26. Konsolide mali tablolar hazırlayan bir yatırımcının, ayrı olarak hazırladığı finansal tablolarında görünen ilgili şirket yatırımının ya;

a) Yatırımcının konsolide tablolarında hangisi kullanılmışsa ya özvarlık metodu ya da maliyet metodu ile muhasebeleştirilmiş olması ya da,

b) Yatırımcının uzun vadeli yatırımlarının muhasebe politikasına uygun olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş değeri ile gösteriliyor olması gerekmektedir.

27. Konsolide mali tablolar hazırlamayan bir yatırımcının mali tablolarında görünen ilgili şirket yatırımlarının ya;

a) Yatırımcı şirketin konsolide mali tablolar hazırlaması halinde hangisi uygun olacaksa ya özvarlık yada maliyet metodu ile muhasebeleştirilmesi gerekir.Ya da,

b) Yatırımcının uzun vadeli yatırımlarının muhasebe politikasına uygun olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş değeri ile gösterilmesi gerekir.(Yatırımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı 25'e bakınız).Yatırımcı eğer konsolide mali tablolar hazırlasaydı ilgili şirket için özvarlık metodunun uygun muhasebe metodu olması halinde,yatırımcı,özvarlık metodu kullanılmasının etkisini açıklamak zorundadır.

Özvarlık Metodunun Uygulanması

28. ilgili bir şirkete yapılan yatırımın değerinde,geçici olmaktan ziyade devamlı bir düşüş varsa,yatırımın devreden miktarı azaltılır ve bu azalış her bir şirket için ayrı ayrı belirlenir ve uygulanır.

Açıklama

29. 27.paragrafta belirtilen açıklamaların yanısıra,aşağıda belirtilen açıklamaların yapılması gerekir:

a) Önemli ilgili şirketlerin listesini ve sahiplik oranı ve eğer değişikse oy gücü oranını da belirtmek suretiyle tanımlarını

b) Bu yatırımları muhasebeleştirme metodlarını

30. Özvarlık metodu kullanılarak muhasebeleştirilen ilgili şirket yatırımlarının bilançoda uzun vadeli aktif olarak sınıflandırılması ve bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir.Gelir tablosunda,yatırımcının bu tip yatırımlardan payına düşen kâr ve zarar ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir. Yatırımcının,olağanüstü veya geçmiş dönem kalemlerinden payına düşen kısmı da ayrıca gösterilmelidir.

Geçerlilik Tarihi

31. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1990 tarihinde veya daha sonra hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

EK-27

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 29 HIPERENFLASYONLU EKONOMİLERDE MALİ RAPORLAMA(")

38. Hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir girişim ister tarihi maliyet yaklaşımı veya cari maliyet yaklaşımı esasına dayalı olsun, mali tablolarını bilanço günü geçerli ölçü birimi ile hazırlamak zorundadır. 5. Uluslararası Muhasebe Standardı, Mali Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler, tarafından istenen önceki döneme tekabül eden rakamlar ve önceki döneme ait herhangi bilgiler, bilanço günü geçerli ölçü birimi ile ifade edilmek zorundadırlar.

39. Parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç veya kayıplar net kâra dahil edilip ayrıca açıklanmalıdırlar.

40. Hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir girişimin mali durum değişim tablosu nakit veya nakit eşdeğeri cinsinden ifade edilmelidir.

41. Aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır:

- a) Mali tabloların ve önceki döneme tekabül eden rakamların kullanılan para birimindeki genel alım gücündeki değişime göre yeniden düzenlendiği ve bunun sonucu bilanço günü geçerli ölçü biriminde ifade edildiği;
- b) Mali tabloların tarihi maliyet yaklaşımı esasına mı yoksa cari maliyet yaklaşımı esasına dayandırıldığı; ve
- c) Seçilen fiyat endeksinin çeşidi ve bilanço günündeki seviyesi ile endeksteeki geçen yıldaki ve cari yıldaki hareketler.

42. Bir ekonomi hiper enflasyonu durdurduğu ve bir girişim mali tablolarını bu bildiriye göre hazırlanmaya ve sunmaya devam etmediği zaman, önceki dönemin sonunda geçerli olan ölçü biriminde ifade edilen rakamları, müteakip mali tablolara aktarılacak rakamlara temel olarak alınmalıdır.

") Çev.: Arş.Gör.Tuba Durmaz, M.Ü.ikt.id.Bil.Fakültesi
İngilizce İşletme Bölümü

Yürürlük Tarihi

43. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1990 tarihinde veya daha sonraki hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

EK-28 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 30 BANKA VE BENZERİ FİNANSAL KURULUŞLARIN FİNANSAL TABLOLARINI (KAMUYA) AÇIKLAMALARI (")

47. Bir banka, gelir ve giderlerini niteliklerine göre gruplayan ve ana gelir ve giderlerinin miktarlarını açıklayan bir gelir tablosu sunmalıdır.

48. Diğer Uluslararası Muhasebe Standartlarına ek olarak, gelir tablosundaki açıklamalar veya finansal tablolardaki notlar, bunlarla sınırlı kalmamak şartıyla aşağıda gelir ve gider birimlerini içermelidirler.

Faiz ve benzeri gelirler
Faiz gideri ve benzeri harcamalar
Kârpayı gelirleri
Ücret ve komisyon gelirleri
Ücret ve komisyon giderleri
Ticarî senetlerden doğan kazanç/kayıplar
Yatırım senetlerinden doğan kazanç/kayıplar
Diğer faaliyet gelirleri
Borç ve avanslardan kayıplar
Genel yönetim giderleri
Diğer faaliyet giderleri

49. Paragraf 52'de belirtilen aktif ve pasiflerin ve uzun vadeli borsa işlemleriyle ilgili olanların dışındaki gelir ve gider kalemleri birbirini götürmemelidir.

Bilanço

50. Bir banka niteliklerine göre gruplamış olduğu aktif ve pasiflerini paraya çevrilebilirliklerine göre listelemiş olarak sunmalıdır.

51. Diğer Uluslararası Muhasebe Standartlarına ek olarak, bilançodaki açıklamalar veya finansal tablolardaki notlar,

") Çev.: Yar.Doç.Dr.Jale Öztemir, M.Ü.İkd.İd.Bil.Fakültesi
İngilizce İşletme Bölümü

bunlarla sınırlı kalmamak şartıyla aşağıdaki aktif ve pasif birimlerini vermelidir.

Aktifler

Nakit ve Merkez Bankası hesapları
Hazine bonoları ve Merkez Bankasında kırdırılabilir diğer bonolar
Devlet bonoları ve diğer ticari amaçlı kıymetli kâğıtlar
Diğer bankalardaki plasmanlar, verilen borç ve avanslar
Diğer para piyasası plasmanları
Müşteriye kredi ve avanslar
Yatırım senetleri

Pasifler

Diğer bankaların mevduat hesapları
Diğer para piyasası mevduatları
Diğer mudilere borçlar
Mevduat sertifikaları
Diğer kayıtlı borçlar ve emre yazılı senet
Diğer borç alınmış fonlar

52. Aksini belirleyici hüküm olmadıkça ve aktif veya pasif hesabın açılma veya kapanmasına ilişkin bir beklenti yoksa bilançodaki hiç bir aktif veya pasif tutarı, başka bir pasif ve aktif tarafından karşılanmamalıdır.

53. Eğer ticari bonolar ve pazarlanabilir yatırım senetleri finansal tablodakinden farklı bir değer taşıyorsa, banka bunların piyasa fiyatlarını açıklamalıdır.

Şarta Bağlı Ve Taahhüt İçeren Bilanço Dışı Kalemler

54. Banka, 10.Uluslararası Muhasebe Standardında belirtilen, bilanço gününü takiben oluşan aşağıdaki şarta bağlı ve taahhüt içeren olayları açıklamalıdır;

a) Herhangi bir ceza veya harcama riski taşımadan feshedilemeyen gayrikabili rücu kredi taahhütlerinin, nitelik ve tutarı;

b) Aşağıdakilerle ilgili olan bilanço dışı kalemlerden doğan şarta bağlı işlem ve taahhütlerin nitelik ve tutarları :

(i) Borçlanma garantileri dahil, aynı krediler, banka kabul garantileri borçlar için finansal garanti yerine geçen stand-by akreditifler,

(ii) Performans ve ihale garantileri, belirli bir işleme ilişkin diğer garantiler ve stand-by akreditifler,

(iii) Malların hareketinde doğan kısa vadeli paraya çevirilebilir ticari şarta bağlı kalemler, ki bunlar garanti olarak ana şirketin yüklenmiş malları kullanılmış vesikalı krediler de olabilir;

- (iv) Bilançoda belirtilmeyen satış ve geri satınalma (repo) işlemleri
- (v) Swap, opsiyon gelecek (future) gibi borsa işlemlerini kapsayan kalemlerle ilgili faizi ve yabancı para kurlarını;ve
- (vi) Diğer şartlara bağlı kalemler,ve rolatif ihraç güvencesi hizmetleri.Senetler.

Aktif Ve Pasif Vadeleri

55. Banka, aktif pasiflerin analizini,uygun vadelere göre gruplayarak ve bunu bilanço gününden geriye kalan dönem ile anlaşma vadesine kadar olan süreye dayandırarak açıklamalıdır.

Aktif Ve Pasif Yoğunlaşması

56. Banka, aktif pasif ve bilanço dışı kalemlerinden herhangi birindeki yoğunlaşmayı açıklamalıdır.

Kredi Ve Avanslarda Kayıplar

57. Bir banka aşağıdakileri açıklamalıdır :

- a) Tahsil edilemeyen borç ve avansların masraf olarak algılanması ve zarara işlenmesine dayanan muhasebe politikasını;
- b) Dönem içindeki borç ve avanslardaki kayıpların karşılıklarındaki hesap hareketlerinin detayları.Detaylar ayrı ayrı tahsil edilemeyen kredi ve avanslar için kâr-zarara yazılan tutarı,bunlar için zarara atılmış tutarı ve daha önceki tahsil edilememiş ve zarara atılan kredi ve borcun tahsil edilen kısmını
- c) Bilanço gününde kredi ve avansları karşılığı ayrılan toplam tutarı,
- d) Bilançodaki üzerine faiz tahakkuk etmemiş kredi ve avansları ve bu tür kredi avansların değerlerini belirlemek için kullanılan esasları.

58. Kredi ve avanslarla ilgili olarak ayrılan önceden belirtilmiş karşılık tutarlarına ek olarak yine kredi ve avanslarla ilgili zarar karşılıkları dağıtılmayan kârlardan ayrılır.Bu miktarların azalması sonucunda alacaklandırılması gereken tutar,dağıtılmayan kârlara eklenmeli ve net gelir üzerinde etkisi olmamalıdır.

Genel Bankacılık Riskleri

59. UMS 10 ,Bilanço Tarihinden Sonra Oluşan Şarta Bağlı işlemler ve Olaylar'ın,dışında kalan ve gelecekteki zararlar, diğer önceden görülemeyen risk ve şartlı işlemler gibi genel bankacılık risklerine ilişkin karşılıklar,ayrı olarak ve dağıtılmayan kârlardan ayrılmak suretiyle açıklanmalıdır.Bu kredi ve avansların tahsil edilen ve alacaklandırılması gereken

kısımları da dağıtılmayan kârlara eklemeli, ancak net geliri etkilememelidir.

Teminat Olarak Verilen Aktifler

60. Bankalar garanyeye bağlanmış pasiflerin tutarı ve teminat olarak verilen aktiflerin nitelikleri ve kayıtlardaki değerlerini açıklanmalıdır.

Geçerlilik Tarihi

61. Bu muhasebe standardı, bankaların 1 Ocak 1991'den itibaren veya daha sonraki tarihle başlayan dönemlere ilişkin finansal tablolarına uygulanır.

EK-29 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 31 ORTAK GİRİŞİMLERDEKİ TİCARİ İLİŞKİLERİN MALİ RAPORLAMASI (")

40. Ortak kontrollü işletmelerdeki ilişki yönünden, bir girişimci aşağıdaki maddeleri kendi ayrı mali tablolarında ve konsolide mali tablolarda belirtmek durumundadır:

- a) Kontrolü altında olan aktifler ve ortaya çıkan yükümlülükler
- b) Ortak girişimin mal veya hizmet satışından doğan ona ait gelir payı ve giderler.

Ortak Kontrollü Aktiflerde İlişkinin Raporlanması

41. Ortak kontrollü işletmelerdeki ilişki yönünden bir girişimci aşağıdaki bilgileri kendi mali tablolarında ve konsolide mali tablolarda belirtmek durumundadır:

- a) Ortak kontrol edilen aktiflerdeki payı ve aktiflerin yapısına göre sınıflanması.
- b) Oluşan yükümlülükler.
- c) Ortak girişimde diğer girişimcilerle ortak oluşan yükümlülüklerden alınan pay.
- d) Ortak girişimin oluşan giderlerinden ve ortak girişimin mal, hizmet satışından doğan gelirden ona düşen pay.
- e) Ortak girişimdeki ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan giderler.

Girişimcinin Konsolide Mali Tablolarında Ortak Kontrol Edilen İşletmelerdeki İlişkinin Raporlanması

42. Benchmark Uygulaması ; girişimci konsolide mali

") Çev.: Arzu Tanrısever, M.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü
Finansal Muhasebe Kürsüsü , Lisans Öğrencisi

tablolarında ortak kontrollü işletmelerdeki ilişkisini bir veya iki ayrı format kullanarak kısmi konsolidasyon yöntemiyle göstermelidir.

izinli alternatif uygulama ; girişimci konsolide mali tablolarında ortak kontrollü işletmedeki ilişkisini özkaynakları birleştirme yöntemiyle göstermelidir.

43. Bir girişimci aşağıda sıralanan ilişkiler için muhasebeleştirmeyi Uluslararası Muhasebe Standardı 25, Yatırımların Muhasebeleştirilmesi'ne göre yapmalıdır.

a) Ortak kontrollü işletmede elde edilmiş ve yakın gelecekte belirtilmesi düşünülen bir ilişki

b) Uzun vadeli ve çok zor şartlar altında işletilen ve girişimcilere fon transferi yapılmasını engelleyen durumlarda ortak kontrollü bir işletme ile olan ilişki

44. Ortak kontrollü işletmede ortak kontrolün sona erdiği tarihten itibaren kısmi konsolidasyon uygulamasına son vermek zorundadır. Girişimci, ortak kontrollü işletmede ortak kontrolün sona erdiği veya önemli etkinin olduğu tarihten itibaren özkaynakları birleştirme yöntemini uygulamaya son vermelidir.

45. Ortak kontrollü işletmenin girişimcinin bir bağlı kuruluşu olma durumuna gelmesinden itibaren, girişimci bu ilişki için Uluslararası Muhasebe Standardı 27, Bağlı Kuruluşlara Yatırımların Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Mali Tablolar'a göre işlem yapmalıdır.

Girişimci ve Ortak Girişim Arasındaki Ticari İşlemler

46. Bir Girişimci ortak bir girişime katkıda bulunur veya aktiflerini ortak girişime satarsa, bu işlemde doğan kâr veya zararın oluşması bu ticari işlemin varlığını işaret eder. Aktifler ortak girişim tarafından alındığında ve girişimci önemli riskleri ve kazançları transfer ettiğinde girişimci diğer girişimcilerin kazanç paylarını da düşünmek zorundadır. Ayrıca girişimci ortak işletmeye katılım veya satıştan dolayı uğradığı zararın tümünü ve cari aktiflerdeki net değerde eksilme veya uzun vadeli aktiflerin değerinde kalıcı bir azalma olduğunda bunu da belirtmek zorundadır.

47. Girişimci ortak girişimden bir aktif satın aldığı zaman, bu işlemde doğan kârını bu aktifi üçüncü şahıslara satana kadar kâr olarak düşünmemelidir. Aynı zamanda girişimci bu alışverişten doğan zararı da yukarıda anlatılan kâr gibi değerlendirir. Fakat bu azalma şirketin mal varlığında ve aktiflerin değerinde kalıcı bir değer düşüklüğü yaratırsa bu zarar "zarar" olarak değerlendirilip kaydedilir.

Yatırımcının Mali Tablolarında Ortak Girişimdeki İlişkinin Raporlanması

48. Yatırımcının ortak kontrolün olmadığı bir ortak girişim

ile olan ilişkisi,Uluslararası Muahsebe Standardı 25,Yatırımların Muhasebeleştirilmesi,veya yatırımcının ortak girişimde önemli bir etki payı var ise Uluslararası Muhasebe Standardı 28,Bağlı Kuruluşlara Yatırımların Muhasebeleştirilmesi'ne göre rapor edilir.

Ortak Girişim, İşletmecileri

49. Ortak girişimin yönetici veya işletmecileri,Uluslararası Muhasebe Standardı 18, Hasılatın Tanımı'na göre muhasebeleştirilir.

Açıklama

50. Girişimci, Uluslararası Muhasebe Standardı 10, Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşebilecek önemli olaylar ve Yükümlülükler'e göre aşağıda sıralanan muhtemel yükümlülüklerin toplamını belirtmek zorundadır.Fakat zarar olasılığı düşük ise bu diğer yükümlülüklerden ayrı gösterilir

a) Diğer girişimcilerle ortak oluşan muhtemel yükümlülük payı ve girişimcinin ortak girişimdeki ilişkisinden doğan kendi muhtemel yükümlülükleri,

b) Kendisinin de payının olduğu ortak girişimin toplam muhtemel yükümlülüğü

c) Ortak girişimdeki diğer girişimciler yüzünden oluşan muhtemel yükümlülükler.

51. Uluslararası Muhasebe Standardı 5, Mali Tablolarda Yapılması Zorunlu Olan Açıklamalar'a göre,girişimci aşağıdaki yükümlülükleri diğer yükümlülüklerden ayrı olarak göstermek zorundadır:

a) Girişimcinin ortak girişimdeki payına istinaden olan sermaye taahhüdü ve diğer girişimcilerle ortak oluşan sermaye taahhüdü toplamı,

b) Ortak girişimin sermaye yükümlülüğü payı.

52. Girişimci önemli ortak girişimlerdeki ilişkisinin niteliğini ve ortak kontrollü işletmelerdeki oy kontrol yüzdesini açıklamak zorundadır.Girişimci bu açıklamayı raporda ya da ilgili kalemleri satır satır birleştirerek kısmi konsolidasyon veya öz kaynaklar birleştirme metoduyla,ortak girişimdeki cari aktif pasifler gelir-gider,uzun vadeli aktif-pasiflerin toplam tutarını belirtmek zorundadır.

53. Bağlı kuruluşları bulunmadığı için konsolide mali tablolar hazırlamayan girişimci, 50-51-52. paragraflarda belirtilen bilgileri sunmak zorundadır.

Geçerlilik Tarihi

54. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1992'den itibaren hazırlanan mali tablolarda geçerli olur.

EK-30**TASLAKLARIN (EXPOSURE DRAFTS) GETİRECEKLERİ :**

Bu tarihe kadar yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları işletmeleri çeşitli muhasebe yöntemlerini seçmede çok fazla kısıtlamamaktadır. Ancak, bu standartlarda değişiklik taslakları alternatif muhasebe yöntemlerinin sayısını daraltmaktadır. Yürürlükteki standartların büyük bir bölümünde kabul edildikleri taktirde önemli değişiklikler yapacak bu standart taslaklarına da değinmek gerekir. Bu taslakların getirecekleri aşağıdaki gibidir (1):

IAS 8, Olağanüstü ve önceki dönem kalemleri ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler :

Temel Hata ve Atlamaların Düzeltilmesi, ve Muhasebe Politikalarındaki Değişmelerden Kaynaklanan Ayarlamalar :

Temel işlem - aşağıdaki istisnaya konu, önceki dönem kalemleri ve muhasebe politikalarındaki değişmelerden kaynaklanan ayarlama miktarları, açılıştaki dağıtılmamış kârların ayarlanmasıyla raporlanmalıdır. Eğer yapılamaz değilse finansal tablolarındaki önceki yıllara ilişkin karşılaştırılabilir bilgi düzeltilmelidir ve bu işlem açıklanmalıdır. Bu genel şarttan istisna olarak, revize edilen standart, açılıştaki dağıtılmamış kârların ayarlama miktarının uygun biçimde belirlenemediği veya muhtemel uygulamanın ulusal bir muhasebe standardı veya bir Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından istendiği olası durumlardan, muhasebe politikalarındaki değişmelerden kaynaklanan ayarlamaların uygulanmasını gerektirir.

Müsade edilen diğer işlem - önceki dönem kalemleri ve muhasebe politikalarındaki değişmelerden kaynaklanan ayarlama miktarları cari dönemin net kârına dahil edilmelidir. Eğer yapılamaz değilse, önceki yıllara ilişkin karşılaştırılabilir bilgi proforma olarak sunulmalıdır ve bu işlem açıklanmalıdır.

Revize standardın ayrıca getirdikleri ;

- a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklerden kaynaklanan ayarlamaların miktarı ve önceki dönem kalemlerinin miktarının ve yapısının açıklanması; ve
- b) Uluslararası Muhasebe Standardının gereğinin uygulanmasından kaynaklanan muhasebe politikalarındaki değişmelerden kaynaklanan ayarlama miktarı bu standardın özel geçici hükümleriyle uyum içerisinde

1) International Accounting Standards Committee,
International Accounting Standards 1991/1992.

muhasebeleştirilmesidir.

IAS 11, İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat Sözleşmelerinde Net Kâr ve Gelirin Tanınması:

İstlenen işlem - gelir ve net kâr tamamlanma oranı metodu kullanarak tanınmalıdır. Revize Standartın açıklayacağı tamamlanma oranı metodu aşağıdakileri gerektirir;

- a) Sözleşmenin neticesi sağlıklı tahmin edildiği zaman, her muhasebe döneminin sonunda sözleşme faaliyetinin tamamlanma dercesine göre gelir tanınmalıdır. Elde edilebilir güvenilirlik derecesi IAS 11'in mevcut 43. paragrafında belirtilmeden önce tatmin edilmelidir;
- b) Sözleşmenin neticesi güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği zaman, gelir sadece karşılanabilir gerçekleşen maliyetler derecesinde tanınabilir, ve
- c) Sözleşmenin neticesi ve gerçekleşen maliyetlerin karşılanabilirliği güvenli şekilde tahmin edilemediği zaman gelir tanınmamalıdır.

IAS 16, Mülk, tesis ve teçhizat Muhasebesi

Mülk, Tesis ve Teçhizatın Değerlemesi :

Temel işlem - mülk, tesis ve teçhizatlara dahil bir varlığın taşıdığı brüt değer onun tarihi maliyeti olmalıdır.

Müsade edilen diğer işlem - mülk, tesis ve teçhizatlara dahil bir varlığın taşıdığı brüt değer yeniden değerlemelere göre belirlenmelidir.

Başka Bir Varlık Takasıyla Elde Edilen Mülk, Tesis ve Teçhizatın Değerlemesi :

İstlenen işlem - bir mülk tesis ve teçhizat kalemi, takas veya benzer olmayan bir varlıkla kısmi takas edilerek kazanıldığı zaman, kazanılan varlığın maliyeti pazar değeri ile değerlendirilmelidir. Kalem, aynı tip işletmede benzer şekilde kullanılan benzer bir varlıkla takas edilerek kazanıldığı zaman, kazanılan varlığın maliyeti verilen varlığın taşıdığı net değer üzerinden ölçülür ve bu esnada üste ödenen veya tahsil edilen nakit veya diğerleri de gözönüne alınır.

Revize standart benzer ve benzer olmayan varlıkların tanımında yol gösterici olacaktır.

Daha Önce Gelire Yüklenen Yeniden Değerleme Azalışlarıyla İlgili Yeniden Değerleme Artışının Tanınması :

istenen işlem - mülk, tesis ve teçhizatın yeniden değerlendirilmesi sonucu net taşıdığı değerdeki artış, yeniden değerlendirme sonucu daha önce gelire yüklenen azalış miktarıyla ilgili ve daha büyük olmayan artış miktarında gelir alacak kaydı yapılmalıdır.

IAS 18, Gelirin Tanınması

Hizmet Verilmesini Kapsayan İşlemlerde Gelirin Tanınması :

istenen işlem - gelir, tamamlanma oranı yöntemi kullanarak tanınmalıdır.

Tamamlanma oranı yöntemini daha açık hale getirecek revize standartın gerektirdikleri aşağıdaki gibidir:

- a) Hizmetin yerine getirilmesinden kaynaklanacak önem ve hizmetin ifasıyla ilgili gerçekleşen veya gerçekleşecek ilgili maliyetlerde önemli olmayan belirsizlikler var olduğu zaman, gelir her muhasebe dönemi sonunda tamamlanan işe göre tanınmalıdır.
- b) Sözleşmenin sonucu tam olarak tahmin edilemediği zaman, gelir sadece karşılanabilir gerçekleşen maliyetler derecesinde tanınmalıdır.
- c) Sözleşmenin sonucu ve gerçekleşen maliyetlerin karşılanabilirliği güvenli olarak tahmin edilemediği zaman, gelir tanınmamalıdır.

IAS 19, İşverenlerin Finansal Tablolarındaki Emeklilik Haklarının muhasebeleştirilmesi

Emeklilik Haklarının Maliyetinin Belirlenmesi :

Temel işlem - tanımlanmış bir hak planında, emeklilik hakları maliyeti birikmiş hak değerlendirme yöntemi kullanılarak belirlenmelidir.

Mücade edilen diğer işlem - tanımlanmış bir hak planında, emeklilik hakları maliyeti projelenmiş hak değerlendirme yöntemi kullanılarak belirlenmelidir.

ikinci bir aktüeryal (¹⁾ değerlendirilmesi yapılacak maliyetler

¹⁾ Aktüeryal: İngilizce'deki Actuarial kelimesinin tam Türkçe karşılığı olmadığından, yazıda Aktüeryal olarak kullanılmıştır. Sigorta matematiği anlamına gelmektedir.

daha gerçekçi olabilir veya doğrulanmayabilir.E32 (Taslak 32)'nin önerisine göre mücadele edilen diğer işlemi kullanan işletmeler sadece uygulanabilirliği ölçüsünde birikmiş haklar yöntemine göre miktarları açıklamalıdır.Kurulun niyeti, menkul kıymet düzenleyecilerini herhangi bir mutabakat istediklerinde aynı yöntemi kullanmaya teşvik etmektir.

Emeklilik Hakları Maliyetinin Belirlenmesinde Tasarlanmış Maaşların Kullanımı

İstenen işlem - Bir işletme, aktüeryal bir değerlendirme yaparken emeklilik gününe kadar tasarlanmış maaş seviyesini gözönüne alarak uygun ve birbirini tutan varsayımları kullanmalıdır.

Geçmiş Hizmet Maliyetlerinin Tanınması, Tecrübe Ayarlamaları, ve Aktüeryal Varsayımlardaki Değerlemelerin Etkileri

İstenen işlem - aşağıdaki istisnaya konu, geçmiş hizmet maliyetleri, tecrübe ayarlamaları ve amaklılık hakları üzerindeki aktüeryal varsayımlardaki değişmelerin etkileri, katılan işgörenlerin tahmin edilen ortalama kalan çalışma ömürlerinin yaklaşık bir dönemi üzerinden sistematik bir şekilde gelire yüklenmelidir.Genel olarak istenenden istisna olarak, revize standart kısaltmalar, imarlar, bazı plan değişiklikleri ve benzer kalemler gibi kesin ayarlamalar için daha kısa itfa dönemlerinin kullanılmasını veya derhal silinmesini gerektirir.

IAS 21, Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Uzun Vadeli Parasal Kalemlerdeki Döviz Kârları ve zararlarının tanınması

İstenen işlem - önceki dönemin finansal raporlarında sunulan veya dönem içerisinde kayıtladığı farklı kurlardan raporlanan uzun vadeli yabancı para cinsinden parasal kalemlerde meydana gelen döviz kuru değişimleri aşağıdaki değişimler haricinde dönem geliri içerisine dahil edilmemelidir :

- a) IAS 21'in mevcut 29. paragrafına göre muamele edilmesi gereken durumların meydana gelmesinden kaynaklanan; ve
- b) kaçınılan bir borcun, kaçınmanın derecesine bağlı olarak, borcun ödenmesine ve varlığın satılmasına kadar ertelenmesiyle ilgili olan.

Kaçınmanın tanımının Finansal Araçlar projesiyle ilgili olacağı kastedilmiştir.

IAS 22, İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İktisaplar ve Birleşmeler

İstlenen işlem - bir iktisap, satınalma yöntemi kullanarak muhasebeleştirilmelidir.Çıkarların birleştirilmesi, çıkarların havuzlanması yöntemi kullanarak muhasebeleştirilmelidir.

E 32 (Taslak 32) şunu önermektedir: çıkarların birleştirilmesi diğer şeyler arasında, bir iktisap eden tanımlanamadığı zaman ortaya çıkar.Revize standart, bir iktisap eden tanımlanamadığı zaman yol gösterecektir.

Pozitif Peştemallık

İstlenen işlem - iktisap edilen net tanımlanabilir varlığın gerçek değerini aşan iktisap maliyeti, iktisapta ortaya çıkan peştemallık olarak bir varlık gibi tanınmalıdır.Bu peştemallık, yararlı ömrü üzerinden sistematik bir şekilde gelire itfa edilmelidir.Eğer daha uzun yararlı ömrü tanımlanamıyor ve finansal tablolarda açıklanamıyorsa itfa dönemi beş yılı aşmamalıdır.Seçilen daha uzun dönem yirmi yılı geçmemelidir.

Negatif Peştemallık

İstlenen işlem - net tanımlanabilir varlıkların toplam gerçek değerinin iktisap maliyetini geçen miktarı, iktisap edilen bireysel parasal olmayan varlıklara gerçek değerlerine oranları üzerinden yüklenmelidir.Bu yüklenmeyi yaptıktan sonra ender durumlarda kalan negatif peştemallık ertelenmiş gelir gibi işleme tabi tutulmalı ve her durumda yirmi yılı geçmeyen ve finansal tablolarda izah edilen ve eğer daha uzun bir döneme karar verilmemişse beş yılı geçmeyen bir dönem süresince sistematik bir şekilde gelir içerisinde tanınmalıdır.

Müsade edilen diğer işlem - net tanımlanabilir varlıkların toplu gerçek değerinin iktisap maliyetini aşan miktarları ertelenmiş gelir gibi işleme tabi tutulmalı ve her durumda yirmi yılı geçmeyen ve finansal tablolarda izah edilen ve eğer daha uzun bir döneme karar verilmemişse beş yılı geçmeyen bir dönem süresince sistematik bir şekilde gelir içerisinde tanımlanmalıdır.

İşletme Birleşmesinden Doğan Azınlık Çıkarların Hesaplanması

Temel işlem - işletme birleşmesinden doğan azınlık çıkarı iştirakin net varlıklarının iktisap öncesi taşıdığı değerinin uygun nispetinde belirtilmelidir.

Müsade edilen diğer işlem - işletme birleşmesinden doğan azınlık çıkarları iştirakin net varlıklarının gerçek değerinin uygun oranında belirtilmelidir.

IAS 25, Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Gayrimenkul Yatırımlarının Hesaplanması

Temel işlem - gayrimenkul yatırımları maliyetleri üzerinden kayıtlanmalı ve Uluslararası Muhasebe Standardı 4, Amortismanların Muhasebeleştirilmesi'yle uyumlu olarak amortismanına tabi tutulmalıdır.

Müsade edilen diğer işlem - gayrimenkul yatırımları bilançoda yeniden değerlendirilmiş miktarıyla gösterilmelidir.

Yeniden Değerleme Fazlasında Daha Önce Tanınmış Gerçekleşmiş Bir Gelirin Tanınması

İstenen işlem - daha önce yeniden değerlendirilmiş bir yatırımın elden çıkarılmasında taşıdığı değerdeki artışın yeniden değerlendirme fazlalığına transfer edilmiş kısmı ve kalan yeniden değerlendirilmiş miktar doğrudan dağıtılmamış kârlara alacak kaydedilmeli ve kapatılmalıdır.

IAS 2, Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Sunumu ve Değerlemesi

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

İstenen işlem - Düzenli olarak kendi aralarında değiştirilemeyen veya üretilen ve özel projeler için ayrılan mal stokları has maliyetle değerlendirme yöntemi kullanarak muhasebeleştirilmelidir. İlk giren ilk çıkar (FIFO) formülü veya ağırlıklı ortalama maliyet formülü diğer bütün stokların maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmalıdır.

Elenen işlem - Standart taslak, son giren ilk çıkar (LIFO) formülü ve baz stok yönteminin kullanılmasına izin verilmemesini önermektedir.

IAS 9, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Geliştirme Maliyetlerinin tanınması

İstlenen işlem - geliştirme maliyetleri IAS 19'un 17. paragrafındaki kritere uyuyorsa ve de bu maliyetlerin karşılanması mümkün bir varlık gibi tanımlanmalıdır. Bazı maliyetler IAS 9'un 20. paragrafıyla uyum içerisinde gelecek dönemlere sistematik bir şekilde yüklenmelidir.

Elenen işlem - standart taslağı şunu teklif edecektir; IAS 9'un 17. paragrafındaki kritere uyan geliştirme maliyetleri gerçekleştiği dönemde bir gider gibi yüklenmelidir.

IAS 23, Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi

Borçlanma Maliyetlerinin Tanınması

İstlenen işlem - tevsi projelerinin bir parçası gibi geliştirilecek belirli kriterlere uyduğu zaman borçlanma maliyetleri bir varlık gibi tanınmalıdır. Kriter IAS 23'ün 22-27. paragraflarında konulan prosedürlere dayanacaktır.

Elenen işlem - standart taslağı şunu teklif edecektir; kritere uyan borçlarının maliyetleri gerçekleştiği dönemde bir gider olarak yüklenmemelidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan. "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye'deki Mali Tablo Düzenleme Uygulamalarına Etkileri", Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 1993.
- Akıncı, Nejat ve Öncü, Semra. "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi ile İlgili Kurumlaşma", İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:49-50, 1987.
- Arpan, Jeffrey S. ve Radebaugh, Lee H. International Accounting and Multinational Enterprises 2nd Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1985.
- Arslan, Erdoğan. "İlkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru", Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 1993.
- Aysan, Mustafa A. ve Hatipoğlu, Zeyyat. "Türkiye Ekonomisinde 1994 Bunalımı", BETA, İstanbul, 1994.
- Bilginoğlu, Fahir. "Türk Tekdüzen Muhasebe Sistemi", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:20 S:1-2, 1991.
- Bilginoğlu, Fahir. "Uluslararası Muhasebe", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:22 S:2, 1993.
- Bozkurt, Gökhan C. "Kurumlarda Gelir Üzerindeki Verginin Muhasebeleştirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988.
- Bursal, Nasuhi. "Muhasebede Temel Kavramlar Çerçevesi (ABD'ndeki Gelişmelere Toplu Bakış)", İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:33, 1983.
- Erdamar, Cengiz. "Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar", EKO-BİL, İstanbul, 1982.
- Göktan, Erkut ve Kepekçi, Celal. "Türk İşletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunu", İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:49-50, 1987.
- International Accounting Standards Committee, "International Accounting Standards 1991/1992", London, 1991.
- International Accounting Standards Committee, "Cash Flow Statements", London, 1992.
- Koç Yalkın, Yüksel. "Türkiye'de Finansal Muhasebe Standartlarının Oluşumu", İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:49-50, 1987.
- Özgür, Feridun. "Muhasebe İlkeleri", İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No.162, 1993.

- Pekdemir,R.;Hacırüstemoğlu,R.;Türker,M.;Arslan,E. "Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar", TORMOB Yayınları No.7, Ankara, 1993.**
- Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31),(Derleyen: Durmuş,Ahmet H.), T.Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1992.**
- Wilson,Anthony. "The Role of Accounting Bodies in Setting International Accounting and Auditing Standards", 15.Türkiye Muhasebe Kogresi, 28 Şubat- 1 Mart 1992, Ankara.**
- Yeni, Balamir. "Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında",İ.Ü.İ.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S:35, 1984.**
- Yücel,Göksel."Globalleşen Dünya'da Türk işletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları", İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi,C:22 S:2, 1993.**
- Yücel,Göksel. "Türkiye'de Finansal Tablo Analizlerinin Güçlükleri", T.Muhasebe Uzmanları Derneği Muhasebe Dergisi,S:31, İstanbul, 1992.**
- T.C.Kanunları**
Vergi Usul Kanunu
Gelir Vergisi Kanunu
Sermaye Piyasası Kanunu
Bankalar Kanunu
Sigorta Murakabe Kanunu
Maliye Bakanlığı Tebliğleri
Sermeye Piyasası Kurulu Tebliğleri.