

**AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**Burcu DEMİREL**

137711

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ ÜLKEMİZ MUHASEBE**  
**UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE ANTALYA YÖRESİNDEKİ**  
**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

137711

**Danışman**

**Yrd.Doç.Dr. Nilüfer TETİK**

**Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Antalya, 2003**

**AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı  
YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan: Prof. Dr. Ayten Ersoy

Üye (Danışman): Yrd. Doç. Nilüfer Tezik

Üye: Öğr. Dr. Fatma Kınay

Üye:.....

Üye:.....

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

...../...../.....

.....

İmza  
Müdür

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
<b>TABLolar LİSTESİ</b>	<b>iv</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b>	<b>ix</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b>	<b>x</b>
<b>ÖZET</b>	<b>xii</b>
<b>SUMMARY</b>	<b>xiii</b>
<b>ÖNSÖZ</b>	<b>xiv</b>
<b>GİRİŞ</b>	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ, OLUŞTURULMA SÜREÇLERİ VE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŞMA YAPAN KURULUŞLAR

1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı, Önemi ve İşlevleri	3
1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri	5
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	6
1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	7
1.2.3. Muhasebe Standartlarının, Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Şeklinde Belirlenmesi	8
1.3. Uluslararası Alanda ve Türkiye’de Muhasebe Standartları İle İlgili Yapılan Çalışmalar	10
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ( IASC)	11
1.3.1.1 Kuruluşu – Amaçları - Çalışmaları	11
1.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri	13
1.3.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ne Yönelik Eleştiriler	15
1.3.2 Avrupa Birliği (AB)’nin Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmaları	16
1.3.2.1. Direktiflerin Oluşturulma Süreci	16
1.3.2.2. Direktiflere Yönelik Eleştiriler	17
1.3.3. Türkiye’de Muhasebe Standartları	18
1.3.3.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi-Muhasebe Uygulamalarını Belirleyen Otoriteler	18
1.3.3.1.1. Maliye Bakanlığı	20

1.3.3.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu	21
1.3.3.1.3. TMMOB	23
1.3.3.1.3.1. TMMOB'in Kuruluş Amacı ve Yükümlülükleri	24
1.3.3.1.3.2. TMMOB'in Çalışma Yöntemi – TMMOB'nin Oluşturulma Süreci	26
1.3.4 Muhasebe Standartlarında Uluslararası Harmonizasyon Çalışmaları	28

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE ÜLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”	36
2.2. TMS 2 “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”	42
2.3. TMS 3 “Nakit Akış Tabloları”	48
2.4. TMS 4 “Satışlar Ve Diğer Olağan Gelirler”	50
2.5. TMS 5 “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”	53
2.6. TMS 6 “İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi”	58
2.7. TMS 7 “Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı”	62
2.8. TMS 8 “Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar”	69
2.9. TMS 9 Amortisman Muhasebesi”	74
2.10. TMS10 “Dönem Net Karı Veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler”	76
2.11. TMS 11 “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”	78
2.12. TMS 12 “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”	80
2.13. TMS 13 “Stoklar”	85
2.14. TMS 14 “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”	88
2.15. TMS 15 “Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri ”	91
2.17. TMS 17 “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”	93
2.19. TMS 19 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler”	96

## ÜÇÜCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ ANTALYADA YÖRESİNDE FAALİYETTE BULUNAN BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMELERİ VE 1. SINIF TATİL KÖYLERİNDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri	102
3.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri	104
3.1.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci	104
3.1.1.2 Konaklama İşletmelerinde Elde Edilen Hizmet Gelirleri	106
3.1.1.3 Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Giderleri	106
3.1.1.4. Konaklama İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Planının Kullanımı	108
3.2. Araştırmanın Amacı Kapsamı ve Yöntemi	111
3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	111
3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	111
3.2.3. Araştırmanın Yöntemi	112
3.2.3.1. Araştırmanın Örnekleme	112
3.2.3.2. Veri Toplama Araçları	112
3.2.3.3. Veri Analiz Teknikleri	112
3.2.3.4. Araştırmanın Uygulama Evreleri	113
3.2.4. Araştırmanın Bulguları ve Yorumları	114
3.2.4.1. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Özellikleri	114
3.2.4.2. Seçilmiş Konaklama İşletmelerindeki Muhasebe Uygulamalarının Belirlenmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması	115
3.2.4.3. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Bilgi Durumları	148
SONUÇLAR VE ÖNERİLER	151
KAYNAKÇA	156
EKLER	
Ek – 1: Türkiye Muhasebe Standartları Taslaklarının Dağıtıldığı Kurumlar	165
Ek – 2: Anket Formu Örneği	167
ÖZGEÇMİŞ	172

## TABLolar LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>	
Tablo 2.1	TMS-1'in SPK ve MSUGT ile Karşılaştırılması	46
Tablo 2.2	Karın Saptanmasında Yaklaşımlar	41
Tablo 2.3	TMS-7'ye Göre Yatırımların Sınıflandırılması	64
Tablo 2.4	TMS-7'e Göre Yatırımların Maliyetine İlişkin Açıklamalar	65
Tablo 2.5	Değerleme Ölçütlerinin Karşılaştırılması	67
Tablo 2.6	TMS-8'e Göre İşletmenin Varlıkları	70
Tablo 2.7	Borçlanma Maliyetine İlişkin Uygulamaların Karşılaştırılması	90
Tablo 3.1	Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Türü	114
Tablo 3.2.	Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Faaliyet Dönemi	114
Tablo 3.3.	Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Yatak Kapasitelerine Göre Dağılımı	114
Tablo 3.4.	İşletmelerin Düzenledikleri Ek Finansal Tablolara İlişkin Frekans Tablosu	115
Tablo 3.5.	TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu İle (Ek Finansal Tablolar) Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	116
Tablo 3.6.	İşletmelerin Ek Finansal Tabloları Düzenleme Aralıklarına İlişkin Frekans Tablosu	116
Tablo 3.7.	TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu İle (Finansal Tabloların Düzenlenme Süreleri) Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	117
Tablo 3.8.	Nakit Akım Tablosunun Formatına İlişkin Frekans Tablosu	117
Tablo 3.9.	TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT formatı) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	118
Tablo 3.10.	Nakit Akım Tablosu'nda Ele Alınan Nakit Kavramının Kapsamına İlişkin Frekans Tablosu	118
Tablo 3.11.	TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT'da ele alınan nakit kavramı) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	119
Tablo 3.12.	Nakit Akım Tablosunun (NAT) Tahminlerde ve Bütçelemelerde Kullanımına İlişkin Frekans Tablosu	119
Tablo 3.13.	Enflasyon Muhasebesinin Uygulanmasına İlişkin Frekans Tablosu	119
Tablo 3.14.	TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	120

Tablo 3.15.	Enflasyon Muhasebesinin Uygulanma Süresine İlişkin Frekans Tablosu	120
Tablo 3.16.	Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkilerinden Korunmaya İlişkin Frekans Tablosu	121
Tablo 3.17.	Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkilerinden Korunmak İçin Kullanılan Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu	121
Tablo 3.18.	Yeniden Değerleme Yapan İşletmelerin Yeniden Değerlemeyi Hangi Varlıklarına Yaptıklarına İlişkin Frekans Tablosu	122
Tablo 3.19.	Gelirin Tahakkukuna İlişkin Frekans Tablosu	122
Tablo 3.20.	TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (Gelirin Tahakkuku) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	123
Tablo 3.21.	Vadeli Satışlarda Uygulanan Vade Farkına İlişkin Frekans Tablosu	123
Tablo 3.22.	Uygulanan Vade Farklarının Gösterildiği Hesaba İlişkin Frekans Tablosu	124
Tablo 3.23.	TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (vade farklarının gösterildiği hesap) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	124
Tablo 3.24.	Yabancı Paralı Vadeli Satışlarda Kur Farklarının Gösterildiği Hesaba İlişkin Frekans Tablosu	125
Tablo 3.25.	TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (yabancı paralı vadeli satışlarda kur farkları) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	126
Tablo 3.26.	Geçici Amaçlı Menkul Kıymet Alımlarında Edinme Öncesi Döneme Ait İşlemiş Faizin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu	126
Tablo 3.27.	TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (işlemiş faizin muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	127
Tablo 3.28.	Aktiflerinde Bulunan İştiraklere İlişkin Frekans Tablosu	127
Tablo 3.29.	İştirakte Bulunulan İşletmenin Faaliyet Alanına İlişkin Frekans Tablosu	127
Tablo 3.30.	İştirakte Bulunulan İşletmedeki Ortaklık Payı	128
Tablo 3.31.	İştirakleri Değerlemede Kullanılan Yönteme İlişkin Frekans Tablosu	128
Tablo 3.32.	TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (iştirakleri değerlemede kullanılan yöntem) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	129
Tablo 3.33.	İşletmenin Varlık Yapısını Belirlemeye Yönelik Frekans Tablosu	129
Tablo 3.34.	Uzun Vadeli Yatırımları Değerleme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu	130

Tablo 3.35.	TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (uzun vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	131
Tablo 3.36.	Kısa Vadeli Yatırımları Değerleme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu	131
Tablo 3.37.	TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (kısa vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	132
Tablo 3.38.	Maddi Duran Varlıkların Ne Şekilde Sağlandığına İlişkin Frekans Tablosu	132
Tablo 3.39.	Amortisman Tabi Varlıklara Uygulanan Amortisman Yöntemine İlişkin Frekans Tablosu	133
Tablo 3.40.	TMS 9 Amortisman Muhasebesi (uygulanan amortisman yöntemleri) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	134
Tablo 3.41	Farklı Varlıklara Farklı Amortisman Yöntemi Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu	134
Tablo 3.42.	Amortisman Tabi Varlıkların Hizmet Sürelerini Belirlemede Dikkate Alınan Kriterlere İlişkin Frekans Tablosu	134
Tablo 3.43.	Amortisman Tabi Varlıkların Hizmet Sürelerinin Gözden Geçirilmesine Yönelik Frekans Tablosu	135
Tablo 3.44.	TMS 9 Amortisman Muhasebesi (varlıkların hizmet sürelerinin gözden geçirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	135
Tablo 3.45.	Amortisman Oranlarının Zaman İçerisinde Gözden Geçirilmesine Yönelik Frekans Tablosu	136
Tablo 3.46.	TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarının gözden geçirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	136
Tablo 3.47.	Amortisman Oranlarının Gözden Geçirilmesi Sonucunda Yapılan Düzeltmelere İlişkin Frekans Tablosu	137
Tablo 3.48.	TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarında yapılan düzeltmeler) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	138



Tablo 3.49.	Maddi Duran Varlıkların veya İştiraklerin Satışından Elde Edilen Kar yada Zararın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Frekans Tablosu	138
Tablo 3.50.	TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (duran varlık satışından elde edilen kar yada zararın muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	139
Tablo 3.51.	Olağandışı Her İşlemin Niteliği ve Tutarının Açıklanmasına İlişkin Frekans Tablosu	139
Tablo 3.52.	TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (olağandışı işlemlerin açıklanması) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	140
Tablo 3.53.	Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler veya Temel Hatalardan Kaynaklanan Etkileri Düzeltmeye İlişkin Frekans Tablosu	140
Tablo 3.54.	TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve matematiksel hataların düzeltilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	141
Tablo 3.55.	Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu	141
Tablo 3.56.	TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (kur farklarının muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	142
Tablo 3.57.	İlk Kayda Almadan Sonra Stokların Değerlenmesine İlişkin Frekans Tablosu	142
Tablo 3.58.	TMS 13 Stoklar (stokların değerlenmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	143
Tablo 3.59.	Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu	144
Tablo 3.60.	TMS 13 Stoklar (stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	144
Tablo 3.61.	Özellikli Varlıkların Satın Alınmasında Katlanılan Faiz ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu	145
Tablo 3.62.	TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	146
Tablo 3.63.	ARGE Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu	146

Tablo 3.64.	TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu	147
Tablo 3.65.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uluslararası Bir Zincire Bağlı Olup Olmama Durumlarına İlişkin Frekans Tablosu	148
Tablo 3.66.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Bilgili Olma Durumları	148
Tablo 3.67.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin IAS'ı Uygulama Durumları	148
Tablo 3.68.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarını Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına İlişkin Frekans Tablosu	149
Tablo 3.69.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu	149
Tablo 3.70.	Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uyguladıkları Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Frekans Tablosu	149



**ŞEKİLLER LİSTESİ**

	<b>Sayfa</b>	
Şekil 2.1	TMS-5'e Göre Konsolidasyon Kapsamındaki Şirketler	55
Şekil 2.2	TMS-5'e Göre Kontrol Gücünün Varlığını Gösteren Göstergeler	56
Şekil 3.1.	Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci	105



## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Bağımsız Denetçiler Enstitüsü)
APEC	Asia-Pacific Economic Cooperation (Asya – Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü)
CFO	Chief Financial Officer (En üst düzey finans yöneticileri)
CFO	Chief Financial Officer (En üst düzey finans yöneticileri)
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
ED	Exposure Draft (Sunum Taslağı)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu)
EFTA	European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)
FAF	Financial Accounting Foundation (Finansal Muhasebe Vakfı)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIFO	First In First Out(İlk Giren-İlk Çıkar)
FRSSE	FRS for Smaller Entities (Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları)
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundations (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC	International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Standart Yorumlama Komitesi)
IOSCO	International Organization Of Securities Commision (Sermaye Piyasası Uluslararası Örgütü)
IPSAS	International Public Sector Standards (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı)
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KİT	Kamu İktisadi Devlet Teşebbüslerinin
LIFO	Last In First Out (Son Giren-İlk Çıkar)
MSUGT	Muhasebe Sistemin Uygulama Genel Tebliği
OECD	Organisation For Economic Co-Operation And Development (Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı)
SEC	The Securities Exchange Commision (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	Sermaye Piyasası Kanunu
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDES	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
WTO	World Trade Organization (Dünya Ticaret Örgütü)

## ÖZET

Hızla küreselleşen dünya ekonomisinde, muhasebe verileri yalnızca işletme sahiplerine veya sermayedarlara bilgi vermek üzere hazırlanmamakta, bu verilerin üçüncü kişilere de, işletme hakkında gerekli bilgileri açık ve net bir şekilde verebilmesi sağlanmaktadır.

Muhasebe alanında yaşanan küreselleşme ve uluslararası standardizasyon, firmalar için uygulama kolaylığı sağlaması açısından önem taşımaktadır. Küresel standardizasyonun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslararası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlamaktadır.

Ülkemizin uluslararası uyumu ise, yasal düzenlemelerin uluslararası uygulamalarla olan uyumu ile yakından ilişkilidir. Bu bakımdan yasal düzenlemeler ile uluslararası uygulamalar arasındaki bağ, uyum konusunda en önemli faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Bugün ülkemizde, muhasebe uygulamaları önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmaktadır. Belirli ölçüde de SPK etkisi, özellikle de finansal tabloların sunumu ile ilgili olarak sürmektedir. Bu iki mevzuat arasında da bazı tekrarlar ve çelişkiler mevcuttur.

Ülkemizde muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu etkin olarak gerçekleştirebileceği bir yapıya kavuşturulması öncelikle muhasebe standartlarının oluşturulması ve bir örnek olarak uygulanması sürecinin kurumsal bir yapıya kavuşturulması ile mümkün olacaktır.

Bu ihtiyaca cevap vermek için 1994 yılında TÜRMOB tarafından oluşturulan TMUDESK'in amacı; tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tabloların düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir. Bu amaçla TMS (Türkiye Muhasebe Standartları), TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayımlanmaktadır.

Çalışma kapsamında, ülkemizde henüz uygulama zorunluluğu bulunmayan Türkiye Muhasebe Standartları'nın, ülkemiz muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerle (MSUGT ve SPK) karşılaştırılması ve bu karşılaştırmanın bir uygulaması olarak konaklama işletmelerinde yapılan bir anket çalışması yer almaktadır.

## **SUMMARY**

### **THE COMPARISON OF ACCOUNTING STANDARDS OF TURKEY WITH THE ACCOUNTING APPLICATIONS OF OUR COUNTRY AND A RESEARCH IN THE LODGING ESTABLISHMENTS IN ANTALYA REGION**

In rapidly globalizing world economy accounting data is prepared not only for informing the shareholders, but also providing the necessary information to the third parties in a clear and understandable form.

International standardization and globalization in the world of accounting are important for the firms in the simplification of implementation. In a system, where standardization exists, it gets easier to understand and interpret the accounting procedures such as registration and classification. In the international level, the implementation of a monotone accounting system provides the accord of account and term, the understandability and reliability of financial statements of the international organizations.

The international harmony of our country is closely related with the relevancy between legal arrangements and international implementations. For this reason, this relationship is the most considerable factor in the concern of harmony.

Today, in our country, accounting implementations are considerably based on the tax laws. SPK effect, in a certain extent, continues especially related with the presentation of financial statements. Between these two laws there exists some repetitions and contradictions. In our country, the achievement of realization of accounting information production function would be applicable primarily to form the accounting standards and their monotonous implementation.

In order to respond this need, TMMOB is founded by TMMOB in 1994 with the aim of taking the businesses and the other establishments in action in the whole country and of installing oneness in the accounting principles. For this purpose, TMS (Accounting Standards of Turkey) is published by TMMOB (The Council of Accounting and Supervision Standards of Turkey).

In the scope of the study, are presented the comparison of TMS, which do not have the obligation of implementation in our country, with the arrangements directing the accounting implementations (MSUGT and SPK); moreover, as an application of this comparison a survey realized in the lodging establishments in Antalya.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında desteğini, güvenini, bilgi ve deneyimlerini esirgemeyerek her türlü yardımı sağlayan tez danışmanım Sayın Yrd.Doç.Dr. Nilüfer TETİK'e, her türlü imkanı ve desteği sunan okul müdürümüz Sayın Prof.Dr. Ahmet AKTAŞ'a ve çalışmanın her aşamasında yakın ilgi ve yardımlarını her an hissettiğim, zamanını ve bilgisini paylaşarak desteğini esirgemeyen Sayın Prof.Dr. Ayten ERSOY'a ve her zaman en büyük destekçim olan sevgili aileme

Yaptıkları katkılardan dolayı çok teşekkür ederim.

Burcu DEMİREL

2003, Antalya



## GİRİŞ

Günümüzde sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler, uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmelerin çoğalması ve bunlara benzer bir çok gelişme sonucunda; muhasebe ve muhasebe dışındaki bir çok alanda ulusal boyutlar aşarak uluslararası boyutlara ulaşılmıştır.

Her alanda olduğu gibi, ekonomi alanında da yaşanmaya başlanan bu globalleşme, ülke ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve ekonomileri birbirlerine bağlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında yaşanan bu globalleşme, beraberinde finansal bilgilerin gerek ülke bazında gerekse uluslararası alanda karşılaştırılabilme, diğer bir ifade ile muhasebe uygulamalarının uyumlu olma zorunluluğunu getirmiştir. Bu süreç, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin artması ve uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler ile daha da hızlanmıştır. Sıralanan bu zorunluluklar nedeniyle muhasebe uygulamalarında, ülkeler arasında mevcut olan farklılıkların ortadan kaldırılması, muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir olması ve dünya genelinde geniş bir grubun farklı isteklerine uygun bilgilerin açıklanması yönünde bir eğilim başlamıştır. Bu yöndeki eğilim, ülkeleri muhasebe standartlarına ve bu standartlarda yer alan yöntemlere yöneltmiştir.

Bu amaçla, 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) oluşturulmuş ve kurul, 1975 yılından itibaren de IAS'ı (Uluslararası Muhasebe Standartları) hazırlamaya başlamıştır.

Türkiye'de ise, farklı alanlarda farklı muhasebe uygulamalarının esas alınması, muhasebe uygulamalarında tekdüzeliği engellemiştir. Bu soruna çözüm bulmak amacıyla, hem IAS'a paralel olarak hem de ülkemiz özelliklerini de göz önünde bulundurarak oluşturulacak olan TMS'nin (Türkiye Muhasebe Standartları) oluşturulması hedeflenmiştir.

Bu amaçla TÜRMOB Yönetim Kurulu kararı ile 1994 yılında TMUDES (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) oluşturulmuştur. TMUDES, kuruluş tarihi olan 9 Şubat 1994 tarihinden itibaren 30 tane olan Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan hareketle, Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturma çabalarına başlamıştır. Her bir standart için bir komisyon kurulmuş olup 1996 yılında 11, 2000 yılında 4 ve 2001 yılında da 4 tane olmak üzere toplam 19 tane muhasebe standardı yayımlanmış bulunmaktadır. Standartların halen uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ülkemizde halen yaygın olarak kullanılmakta olan muhasebe sistemi Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuştur. Ancak, söz konusu düzenleme büyük ölçüde daha önce SPK tarafından yayınlanarak uygulamaya konulan muhasebe düzenini esas almıştır. Maliye Bakanlığı SPK'nın muhasebe uygulamalarını yok sayarak, esas itibarıyla nitel bir fark da

yaratmadan kendi yetkisini kullanarak bir düzenlemeye gitmiştir. Bu gelişmenin temel yararı, ülkemizi ilk defa bu derece yaygın bir Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına kavuşturmuş olmasıdır. SPK, söz konusu düzenleme sonucu fonksiyonsuz kaldığını görerek, 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere, kendi düzenlemeleri içinde yer alan Standart Hesap Planını yürürlükten kaldırmıştır. Ancak, SPK mevzuatında Muhasebe Standartları (Bölüm 5) başlığı altında Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konan konularla kesişim kümesinde kalan veya çelişen başka önermelerde mevcuttur.

Ülkemiz muhasebe uygulamaları ile TMS'nin arasındaki farklılıkların ortaya konulması ve standartların konaklama işletmeleri bakımından incelenmesinin odak noktasını oluşturduğu bu çalışmanın birinci bölümünde; anket çalışmasına konu olan konaklama işletmelerinin özelliklerine, bu işletmelerdeki muhasebe uygulamalarına ve muhasebe standartlarının özellikleri ile muhasebe standartları konusunda çalışmalarda bulunan ulusal ve uluslararası kuruluşlara değinilmiştir.

İkinci bölümde; Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yer alan standartlar tek tek ele alınıp incelenmiş ve standartlar ülkemiz muhasebe uygulamaları ile karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; TMS'nin Antalya yöresinde faaliyette bulunan beş yıldızlı otel işletmeleri ile birinci sınıf tatil köylerindeki muhasebe uygulamaları ile karşılaştırmasına yönelik bir araştırmaya yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ, OLUŞTURULMA SÜREÇLERİ VE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŞMA YAPAN KURULUŞLAR

#### 1. 1. Muhasebe Standartlarının Tanımı, Önemi ve İşlevleri

Muhasebe, genel olarak işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin saptanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, işletme yöneticilerine, kredi kuruluşlarına ve devlete bilgi sağlama gibi fonksiyonları üstlenen muhasebe; günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerin yönetiminde, mali ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verecek verileri sağlayan çok önemli bir işletme fonksiyonu haline gelmiştir.

Günümüz şartlarında muhasebenin yukarıda yapılan tanımı incelendiğinde, işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin saptanması, sınıflandırılması ve kayıtlanmasından sonra bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren raporların çıktısının sağlanarak analiz edilmesi, muhasebenin en önemli işlevini oluşturduğunu ve muhasebenin yönetim aracı olarak kullanılmasını sağladığı görülmektedir (Yeşiloğlu,1997,s.2).

Gelişen ekonomilerde yatırımların artması, ticaret ve üretimin büyük hacimlere ulaşması sonucu, söz konusu ticaret ve üretimin gerçekleşmesini sağlayan organizasyonları teşkil eden işletmeler de gerek sayısal ve gerekse yapısal olarak büyümekte ve karmaşıklaşmaktadır. Buna paralel olarak işletmelerin muhasebe işlemleri de aynı ölçüde gelişip genişlemekte ve ayrı departmanlar oluşmaktadır.

İşletmelerin yapılarında meydana gelen gelişmeler, işletme sahipleri veya sermayedarlar ile işletme yöneticilerinin ayrı gruplar haline gelmiş olmaları, kamu otoritelerince uygulanan ve firmalar üzerinde etki yaratan, zaman içinde devamlı değişikliklere uğrayan politikalar ve diğer etkenler muhasebenin önem kazanıp gelişmesinde ağırlığı olan öğelerdir (Gültekin,1998,s.163).

Gelişen ekonomik yapı içerisinde sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması yeni finansal araçların ortaya çıkmasına, işletmelerin finansal olaylarının çok boyutlu olarak gelişmesine neden olmakta, bu da muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların oluşturulması zorunlu olmaktadır.

Bu bağlamda mevcut muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde ölçü, bu uygulamaların geliştirilmesinde ise yol gösterici olma işlevini üstlenen şey muhasebe

kuramıdır. Muhasebe kuramını oluşturan öğeler; kavramlar, ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşlerdir (Marşap, Kurt, 1997,s.228). Bu öğelerden biri olan muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandıracağını, hangi raporlarla sunulacağını belirlemektedir (Büyükbalkan, 2000,s.1).

Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları esas alınmaktadır. Muhasebenin uluslararası uyumlaştırılmasında da standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler. Standartlar muhasebenin araçlarıdır (Türker,1996,s.8).

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadır. Finansal bilgiler her ülkede uygulanmakta olan muhasebe sistemleri tarafından üretilmektedir. Bu bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, kavramlar ve ilkelere uymakla mümkün olacaktır. Bu da muhasebe standartları ile sağlanmaktadır (Marşap-Kurt,1997,s.226).

Tüm bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası ekonomik faaliyetleri hukuksal açıdan düzenleyen yasalar ile birlikte, temel işletme faaliyetlerine yönelik bazı standartlar da oluşturulmuş ve halen oluşturulmaktadır.

Özellikle çok uluslu şirketlerin yabancı ülkelerde finansal raporlama konusunda karşılaştıkları uyum sorununu azaltabilmek için muhasebe ile ilgili uygulamalarda da belli standartların oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Yükçü ve diğerleri,1997,s.17).

Muhasebe standartlarının diğer bir işlevi, yalnız devleti gözeten ve mevzuata dayanan dağınık uygulamaları disiplin altına almaktır. Ayrıca, muhasebe standartları muhasebe mesleğini seçenlerin eğitimlerini yönlendirerek, deneyim ve birikimlerini hızla kazanmalarını ve mesleki yeterliliklerinin kaliteli olmasını da sağlamaktadır (Türker,1996,s.8).

Muhasebe standartlarının uygulamaya koyulması işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu önemi şu şekilde özetleyebiliriz; (Yeşiloğlu,1997,s.2-3 – Yükçü ve diğerleri,1997,s.19-20).

Muhasebe standartları, işletmelerin mali kaynaklarını idare edebilme becerisine yani finansal performansını çeşitli dönemler itibariyle aynı bazda karşılaştırılabilir bir şekilde izleyebilmesine, ileriye doğru vizyon ve misyonlarına uygun olarak planlama yapabilmesine, bu planlar ile fiili durumu karşılaştırabilme şansını elde etmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca işletmenin finansal performansının doğru analiz edilmesi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Muhasebe standartları, işletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında standardizasyon, dolayısıyla tutarlılığın sağlanmasıyla sektördeki diğer firmaların mali sonuçlarının yorumlanabilir olmasını sağlamaktadır. Böylece işletmelerin birbirleri ile mali durumlarını karşılaştırma şansını vermekte, ayrıca işletmelerin iç ve dış denetimine yardımcı olmaktadır.

Muhasebe standartlarının uluslararası alanda işletmelere sağladığı yararları ise şu şekilde özetleyebiliriz:

Gelişen ekonomilerde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesine ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması da, Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IAS - International Accounting Standards) uygun finansal tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır. Artık günümüzde uluslararası borsaların bir çoğu IAS'a göre hesap tutmayan kuruluşların hisselerinin kotasyonunu kabul etmemektedir (Yeşiloğlu,1997,s.3). Tüm bu gelişmeler muhasebe standartlarının işletmeler için ne denli önemli olduğunun birer göstergesidir.

## **1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri**

Muhasebe standartları, ülke bazında her ülkenin sosyal, ekonomik ve kültürel koşullarına göre değişkenlik göstermektedir. Bu değişkenlik her ülkenin seçtiği muhasebe modeline bağlı olmaktadır. İdeal olan herkesin amaçlarına hizmet edecek çok amaçlı standartların oluşturulmasıdır (Marşap,Kurt,1997,s.230).

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkilidir.

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, bir çok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de her zaman tartışma konusu olmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşleri üç başlıkta toplayabiliriz (Üstündağ, 2000,s.31). Bunlar;

1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yolu ile Belirlenmesi
2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi
3. Muhasebe Standartlarının, Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Yolu ile Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili bu üç görüşü avantajları ve dezavantajları ile açıklamaya çalışalım.

### 1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının yasama yolu ile belirlenmesi, standartların kanunlar v.b. düzenlemelerle yönlendirilmesi şeklinde olmaktadır. Standartların bu yolla belirlenmesinin kendi içerisinde bir takım avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.

Bu avantaj ve dezavantajları şu şekilde sıralayabiliriz (Üstündağ, 2000,s.32).

#### Avantajları:

- Muhasebe standartlarının bu yolla belirlenmesi, muhasebe düzenlemelerine uyum konusunda yaptırım sorununu ortadan kaldırmış olacaktır.
- Standartlar yasama yolu ile oluşturulduğunda, muhasebe standartlarına uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyecek, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır.
- Bu yolla oluşturulan muhasebe standartları, gelir dağılımını değiştirici etkilerini kontrol etme ve bu etkilerin şiddetini azaltma konularında özel sektör kuruluşlarına göre daha donatılmış olup, vergi ve sübvansiyon gibi araçlarla müdahale edebilecektir.
- Bu yolla yapılacak düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacağı beklentisi yüksektir.
- Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hükümetler istedikleri muhasebe düzenlemelerini yoğun ve masraflı bir uzlaşma arayışı faaliyeti olmaksızın gerçekleştirebileceklerdir.

#### Dezavantajları:

- Bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri teknik muhasebe konuları üzerinde iktidardaki partinin politik görüşleri doğrultusunda karar verilebilmesidir.
- Konunun öneminin yeterince farkına varılmaması muhasebe düzenlemelerinin zaten sınırlı olan yasama süresi içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır.
- Yasama gündemine muhasebe düzenlemelerinin alınması ve sürecin devamında karşılaşılan zorluklar mevcut muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki gösterecek, muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların getirdiği yeniliklerin zamanında yapılmamasına yol açabilecektir.

## 1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Gelişmiş ülkelerde muhasebe standartlarının hazırlanması görevini çoğunlukla meslek örgütleri üstlenmiştir. Meslek örgütleri , kendi bünyelerinde oluşturdukları komitelerle muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan problemlere çözüm getirmek, ulusal boyutta birliği sağlamak amacıyla standartlar oluşturmuşlardır. Bu çalışmanın en önemlisi ABD’de yapılmıştır. Muhasebe Meslek Mensuplarının Örgütü’nün (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants) bünyesinde oluşturulan komite, muhasebe ilke ve yöntemleri üzerine çalışmalar yapmış ve bunları bültenler halinde yayımlamıştır. Avrupa Topluluğu ülkeleri de, muhasebe ilke ve yöntemlerinde birliği sağlamak amacıyla teknik bir araştırma komitesi oluşturmuştur (Marşap, Kurt,1997,s.230).

Ülkemizde de TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından oluşturulan standartlar, meslek mensupları ve meslek örgütleri tarafından geliştirilmiştir.

Muhasebe standartlarının, özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi de, standartların yasama yolu ile belirlenmesindeki gibi kendi içerisinde bir takım avantajlar ve dezavantajlar içermektedir.

Bu avantaj ve dezavantajları şu şekilde sıralayabiliriz. (Taner,1997,s.411-412 - Üstündağ, 2000,s.33).

### **Avantajları**

- Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi yoluyla, yasama tarafından yapılan düzenlemelerde karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe standartları ile ilgili tüm grupların sürece katılımının daha etkin olarak sağlanabileceği ve bu kuruluşların yöneticileri tarafından çıkar gruplarının baskılarının kamu personeline kıyasla daha kolayca göz ardı edileceği ileri sürülmektedir.
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi uzlaşma arayışı olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmuşlardır. Tüm bunlar bir standardın oluşumu için önemli öğelerdir.
- Uzlaşma arayışı çerçevesinde izlenen prosedürlerin, standartların oluşturulmasında uygulayıcı ve kullanıcı tüm çevrelerin görüşlerinin, sürece katılımının sağlanması, standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek

sorunlar ve anlaşmazlıklar hakkında önceden fikir edinilerek gerekli önlemlerin başlangıçta alınması son derece faydalı olacaktır. Böylece, oluşturulan standartlara ilişkin anlaşmazlıkların bulunmaması olası hükümet müdahalelerini engelleyecek, muhasebe standartlarının kamu sektörü tarafından belirlenmesi halinde söz konusu olabilecek problemlerden kaçınılmış olacaktır.

- Özel kesimin olayları bizzat yaşayan grup olduğunu ve özel kesim uygulamacılarının kamu kesimi görevlilerine oranla daha kapsamlı ve gerçekçi deneyimlere sahip oldukları açıktır.

#### **Dezavantajları**

- Bir standart en fazla pazarlık gücüne sahip olan çıkar grubunun isteği doğrultusunda şekillendirilebilecek olup, bu durum düzenleyici kuruluşun bir veya daha fazla çıkar grubunun görüşlerini kabullendiği izlenimi yaratacak ve standart oluşum süreci toplumun bazı kesimlerinde adaletsiz olarak değerlendirilmeye başlanacaktır.
- Uzlaşma arayışından kaynaklanan gecikmeler standart oluşum sürecini yavaş ve durgun hale getirebilecek, standartların uygulanmasında çok fazla esnekliğe teşvik edebilecektir.
- Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının yetki ve yaptırım gücü eksikliği bu yolla muhasebe standardı oluşturmanın en önemli dezavantajlarıdır. Bu eksiklikler özel sektör tarafından belirlenmiş standartlara uyulmaması sonucunu doğurabilecektir.

Muhasebe standartlarının gerek özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca, gerekse yasama yolu ile belirlenmesinde, her iki yaklaşımında birbirine üstünlük sağladığı alanlar bulunmaktadır. Bu da, düzenlemelerin ortak-karma anlayışla yapılmasının daha faydalı olabileceğini göstermektedir.

#### **1.2.3. Muhasebe Standartlarının, Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Şeklinde Belirlenmesi**

Yasama yolu ile muhasebe politikalarının belirlenmesine ilişkin olarak yukarıda sözü edilen problemlerin bir kısmının, muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yoluyla çözümlenmesi olanaklı görülmektedir. Bu yöntem ABD'de tipik olarak uygulanmakta olup; Kongre, muhasebe yükümlülüklerini



belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (SEC - The Securities Exchange Commission) devretmiş bulunmaktadır. ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB - Financial Accounting Standards Board), SEC'in yasal desteğini alarak bu gruba örnek olarak verilebilir. ABD'de FASB düzenlemelerinin etkili olması bir hükümet kuruluşu olan SEC'in bu standartları onaylamasından, tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca SEC'in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli FASB'nin çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir (Üstündağ,2000,s.39).

Benzer olarak Avustralya'da da standart oluşturma bir gözetim kuruluna bırakılmış olup, bu kurul tarafından yayımlanan standartlara yasal destek sağlanmaktadır (<http://iasc.org.uk>,15.04.2002).

Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacının esas alındığı ABD ve İngiltere örneklerinde dikkat çekici konu, başlangıçta standart oluşturma süreci muhasebe meslek örgütlerinin hakimiyetinde iken sonradan yapılan düzenlemelerle bu yapının değiştirilerek finansal tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgi gruplarının sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale gelmesidir. Söz konusu ülkelerde standart oluşturma görevi, ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi öngören yöntemler uygulanmaktadır (Sayar,2002,s.77).

Muhasebe standartlarının, kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklinde belirlenmesinin de kendi içerisinde bir takım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Bunlar; (Üstündağ, 2000,s.35).

#### **Avantajları**

- Bu yapıda bir kuruluş ile muhasebe standartlarının belirlenmesinin en önemli avantajlarından biri, yargı ile de her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün tartışmasız oluşudur.
- Muhasebe konusunda nitelikli, uzman personelin istihdam edilmesi de teknik uzmanlığa olan ihtiyacı çözecektir. Bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir.

### **Dezavantajları**

- Bu yöntemin sakıncalarının başında bu tür kuruluşların faaliyetlerinin çoğunun keyfi olarak değerlendirilebileceği konusu gelmektedir. Bu tür kuruluşlar kanunla kurulmuş olmakla beraber, yasamanın bu kuruluşların ve çalışanlarının faaliyetlerini yeterince detaylı olarak sınıflandırmamış olması söz konusu olabilecektir.
- Muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasama tarafından kendine devredilmiş olan kuruluşlar için söz konusu olan bir diğer dezavantajda bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilecek olmalarıdır.

Yukarıda ele alınan görüşler birlikte değerlendirildiğinde; her bir seçeneğin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönler taşıdığı, bazı problemlerin her seçenek için belli ölçüde geçerli olabileceği ve muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektörün rolünün kesin çizgilerle tanımlanabilmesinin güç olduğu görülmektedir. Fakat, oluşturulan standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standart oluşturan düzenleyici kuruluşların faaliyet göstereceği çerçeveyi belirlemek açısından belli bir yasal kontrolün gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

Bir çok ülkede muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmaların incelenmesinden, özel sektör tarafından muhasebe standardı oluşturulmasının kamu düzenlemeleri ve kanunla getirilen zorunluluklardan ayrı düşünülemeyeceği, günümüzde sermaye piyasası açısından ve ekonomik olarak en gelişmiş ülkelerde dahi muhasebe standartları belirleme yetkisinin sadece mesleki düzenleyici kuruluşların kontrolünde olmadığı görülmektedir.

### **1.3. Uluslararası Alanda ve Türkiye’de Muhasebe Standartları İle İlgili Yapılan Çalışmalar**

Bu başlı altında ilk olarak, uluslararası alanda muhasebe standartları ile ilgilenen kuruluşlardan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASC - International Accounting Standards Committee) yapmış olduğu çalışmalara değinilecek, daha sonra Avrupa Birliği’nde muhasebe standartları ile ilgili gelişmeler kısaca açıklanacak ve en son olarak da Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişiminden bahsedilecektir.

### **1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ( IASC)**

#### **1.3.1.1 Kuruluşu – Amaçları - Çalışmaları**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, “kamuoyuna açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve dünya çapında benimsenmelerini sağlamak” amacıyla 1973 yılında, 9 ülkenin (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, ABD) özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurulmuştur (Needles ve diğerleri, 1981, s.699).

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS - International Accounting Standards), 2001 yılına kadar bu kurul tarafından hazırlanıp yayınlanmıştır. Bir özel sektör kuruluşu olan IASC'nin başlıca amaçları şu şekilde sıralanabilir (IAS,1992,s.5).

1. Finansal tabloların sunulmasında gerekli yönetmelik, yöntem ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak
2. Finansal tabloların sunulmasında dikkate alınması gerekli muhasebe standartlarını belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların ve tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenmesi olanağını arttırmak

IASC'nin, 2003 yılından itibaren geçerli olmak üzere yayımladığı en son standart olan IAS-41 “Tarım” standardı ile beraber bugüne kadar yayımlamış olduğu 41 tane muhasebe standardı bulunmaktadır. Bu standartlardan 3,4,5,6,9,13 ve 25 no lu standartlar yürürlükten kaldırılmış olup halen yürürlükte olan veya yürürlüğe girmek üzere olan 34 tane Uluslararası Muhasebe Standardı bulunmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan IASC üyelerinin yükümlülükleri Uluslararası Muhasebe Standartlarını tanımak için gerekli çabaları sarf etmektir. Bu çabalar şunlardır;

1. Yayımlanan finansal tabloların bu standartlara uyularak düzenlenmesini ve finansal tabloların düzenlenmesinde hangi ölçüde standartlara uyulmadığının açıklanmasını sağlamak
2. Hükümetleri ve standart düzenleyici kurumları, kamuya açıklanan finansal tabloların bu standartlara uygun olması gerektiğine ikna etmek
3. Sermaye piyasasını, sınai ve ticari diğer kuruluşları denetleyen yetkilileri, kamuya açıklanan finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygun olması gerektiğine ikna etmek

4. Denetçilerin, bu standartlara uyulduğu ölçüde tatmin olmalarını, finansal tabloların bu standartlara uyulmaması halinde denetçi raporunda bu durumun belirlenmesini sağlamak
5. Uygulayıcılar üzerinde mesleki baskı kurarak standartların desteklenmesini sağlamak

Görüldüğü üzere uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması için bir zorunluluk bulunmamakta, bir tavsiye söz konusu olmakta, ancak bu tavsiyeye genel olarak uyulmaktadır. Bu kuruluşa üye ülkelerdeki birçok şirket sermaye piyasalarında yabancı yatırımcılarının bulunması nedeniyle bu kitleyi memnun edebilmek için, uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaktadırlar (IAS,1997,s.12).

1998 yılında, IASC'nin mevcut yapısını ve ilişkilerini düzenlemek, geliştirmek, değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek ve ulusal standart oluşturucu otoritelerle ilişkilerini düzenlemek üzere IASC'nin yeniden yapılandırılmasına ilişkin bir proje başlatılmış ve Aralık 1998'de konuyla ilgili bir tartışma metni yayımlanmıştır. FASB ve FAF (Financial Accounting Foundation – Finansal Muhasebe Vakfı) da bu konuya, uluslararası muhasebe standartları oluşturulması ve standart oluşturacak kuruluşun nitelikleri konusunda ilgi göstermiştir. Söz konusu kuruluşlarca konu hakkında yapılan değerlendirmelerde uluslararası standart oluşturmakla görevli olacak kuruluşun “liderlik, yeniliklere uyum sağlama, işlevsellik, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve sorumluluk” fonksiyonlarını yerine getirecek nitelikte olması ve bağımsız karar alma yapısına, uygun bir standart oluşturma sürecine, bağımsız finansman yapısına, yeterli uzman kadroya ve gözetim birimlerine sahip olması gerektiği vurgulanmıştır (Üstündağ,2000,s.49).

Kuruluş amacı “kamuoyuna açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve dünya çapında benimsenmelerini sağlamak” olan IASC, 1997 yılında bu amacını gerçekleştirebilmek için, her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS'a yaklaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle, IASC'nin tüzüğü ve yapısı 2000 yılında değişmiş ve Mart 2001 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF – International Accounting Standards Committee Foundations), mütevelli heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Standart Yorumlama Kurulu ve Standart Danışma Kurulu da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın bir parçasıdır. Mütevelli Heyetinin görevi; IASB, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde mali kaynak

sağlamaktır. IASB'nin sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır. IASB, bu görevi 1 Nisan 2001 tarihinde devralmıştır. IASB, 30'dan fazla ülkenin merkez bankaları, büyük muhasebe şirketleri, finansal kurumlar ve endüstri şirketleri tarafından fon sağlanan bir vakıftır. 14 Kurul üyesi (12 tanesi sürekli) 9 farklı ülkeden gelmektedir ve her birinin farklı konularda mesleki deneyimleri bulunmaktadır. Kurul; genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin elde edilmesini sağlayacak yüksek kaliteli, küresel muhasebe standartlarının geliştirilmesi için kurulmuştur. Bu amaçla Kurul, tüm dünyada muhasebe standartları arasında uyum sağlanabilmesi için ulusal muhasebe standartları hazırlayıcıları ile işbirliği içerisinde.

IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında daha önce çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumlarını onaylamıştır. Bundan sonra IASB tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Mali Raporlama Standartları"ni oluşturacaktır.

Uluslararası alanda muhasebe standartları ile ilgilenen bir başka kuruluşta Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (IFAC - International Federation Of Accountants). IFAC, 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Bu federasyonun başlıca amacı; "muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmektir" (Needles ve diğerleri, 1981, s.699).

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

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), IASC üyesidirler.

### **1.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri**

IASC'nin, yeniden yapılandırılmadan önce, standartları oluşturma süreci oldukça uzun ve karmaşık idi. Yeni bir uluslararası muhasebe standardı oluşturulmak istendiğinde IASC'nin aşağıda anlatıldığı şekilde çalıştığı bilinmektedir (Seçgen,1998,s.60).

- Kurul, standart oluşturmak üzere bir Kurul üyesi başkanlığında ve en az üç diğer ülke temsilcisinden oluşan bir İdare Heyeti oluşturur. İdare Heyeti'nde

- ayrıca Kurul'a üye muhasebe kurumlarının temsilcileri ile Danışma Gruplarından olan ya da spesifik bir konuda uzman olan kişilerle de çalışabilir.
- İdare Heyeti, konuyla ilgili ulusal ve bölgesel muhasebe uygulamalarını araştırır, IASC'nin ilkelerinde "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu İçin Genel Yapı"yı izler ve bir "Konu Dökümü"nü Kurul'a sunabilir.
  - Kurul'un bu konu ile ilgili yorumları alınır ve "İlkeler Beyanı" ya da diğer bir tartışma amaçlı belgeyi oluşturur. Bu belge, konu kapsamındaki alternatif uygulamaları içerir ve ileride oluşacak standart taslağına temel oluşturur. "İlkeler Beyanı" genelde üç aylık bir süre yoruma açık bırakılır.
  - İdare Heyeti, Kurul'a sunulmak üzere yukarıdaki aşamalardan geçmiş ve kesinleşmiş "İlkeler Beyanı"nı hazırlar. Kurul bu beyanı onaylar.
  - İdare Heyeti nihayet Kurul tarafından onaylanmak üzere bir Sunum Taslağı (ED - Exposure Draft) hazırlar. Taslağın, Kurul'un üçte iki oy çoğunluğu ile kabul edilmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını takiben taslak, bir ay ile üç ay arasında bir süre yoruma açık olarak yayımlanır.
  - İdare Kurulu yorumları inceler ve bir Uluslararası Muhasebe Standardı oluşturur. Standardın Kurul tarafından ancak dörtte üç oy çoğunluğu ile kabul edilmesi mümkündür.

IASC tarafından bir standardın hazırlanma süreci görüldüğü üzere oldukça uzundur. Bu süreç, standartlar ile dünyadaki farklı muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmaya çalışıldığı ve standartların oluşturulması esnasında uzun tartışma ve yorum sürelerinin kaçınılmaz olduğu düşünüldüğünde makul bir süre olarak düşünülse de yine de standart oluşturma sürecinin uzaması ile standartlardan sağlanacak fayda azalabilmektedir.

İlk önceleri bu süreçte standartlar belirlenirken, standardın Kurulca onanmasını sağlayan dörtte üçlük oyun elde edilebilmesi de göz önünde bulundurularak, bir çok ülke uygulaması birbirine karşıt uygulamalar olsa bile, aynı standardın içinde alternatif olarak bulundurulmuştur. Bu şekilde standartların yayımlanması ile zaman içerisinde bir platform oluşturulmuş ve bu sefer de farklı uygulamalara izin veren bir standart ile karşılaştırılabilirlik sağlanamayacağından dolayı belirli bir grup için veya alternatif uygulamaları barındıran standartların gözden geçirilip alternatiflerin azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması amacı ile 1989 yılında E 32 "Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği" başlıklı bir taslak hazırlanmıştır. Kurul daha sonra 1990'da bir "Amaç Beyanı" yayımlamış ve bu beyanla bir çok standardın, oluştuğu günden itibaren gözden geçirilmesi ve alternatiflerin mümkün olduğunca ortadan kaldırılmasının amaçladığı vurgulanmıştır. Karşılaştırılabilirlik ile ilgili hazırlanan bu taslak sonucunda günümüze kadar

24 standartta değişiklik yapılmıştır (Lee,1997,s.190). Bu değişikliklerin 15'i tek tip muhasebe çözümü getirmekte, diğerlerinde ise birden fazla seçeneğe yer verilse de seçeneklerden biri "Tavsiye Edilen" diğerleri ise "Alternatif Uygulama" olarak tanımlanmaktadır.

Bu gelişme ile bir çok konuda tek bir durum ve dolayısıyla uygulamada tek bir doğru yöntem olmamakla birlikte, uluslararası harmonizasyon amaçlı kısmen daha esnek standartlardan, gerçek anlamda standardizasyona doğru bir geçiş dönemi yaşanmıştır (Seçgen,1998,s.62).

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulduktan sonra standartların oluşturulma sürecinin değiştigi, bu sürecin oldukça kısaldığı bilinmektedir.

### **1.3.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne Yönelik Eleştiriler**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulmadan önce IASC'ye yönelik bir takım eleştiriler bulunmaktaydı. IASB'nin kuruluşuyla birlikte IASC'ye yöneltelen eleştirilere çözüm getirecek düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Aşağıda IASC'ye yönelik eleştirilere yer verilmiştir.

IASC'ye yönelik eleştiriler yoğun olarak, yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması nedeniyle muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunda yeterince aşama kaydedemediği noktasında toplanmaktadır. (Örneğin FASB, IASC üyesi değildir). Bugün IAS'ı benimsemiş olan ülkelerin, harmonizasyon girişimlerinin bir parçası veya başarısı sonucu olarak değil, ulusal standartlarını geliştirmek isteyen bu ülkelerin en iyi çözüm olarak IAS'ı görmeleri nedeniyle bu standartları kabul ettikleri, IAS olmasaydı örnek alabilecekleri herhangi bir ülkenin standartlarını kabul edecekleri ileri sürülmektedir. Ayrıca IAS'ın yapısı itibariyle bazı üye organizasyonlar tarafından ele geçirilmesinin mümkün olduğu, devletlerin ve düzenleyici kuruluşların IASC gibi bir kuruluşa yetkilerini devretmek konusunda isteksiz olacakları, IASC tarafından belirlenen standartlarda küçük ölçekli / büyük ölçekli şirket ayırımı yapılmaksızın tüm işletmeler için aynı standartların önerilmesinin uygulamada sorun yarattığı, standartların oluşturulmasında üye organizasyon sayısının büyüklüğü ve uygulanan prosedürler nedeniyle çok zaman kaybedilerek standart oluşturma sürecinin hantal bir yapıya büründürüldüğü hususları da IASC'ye yöneltelen eleştiriler arasında yer almaktadır.

### 1.3.2 Avrupa Birliği'nin (AB) Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmaları

Avrupa kıtasında yaşayan devletlerin, ekonomik güçlerini ve ardından da siyasal kimliklerini bir araya getirerek yaratılacak sinerji sayesinde daha güçlü konuma gelme arayışları süreci, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile başlamıştır. Bu süreç, Avrupa Ekonomik Topluluğu aşamasından geçtikten sonra Avrupa Birliği'ne (AB) dönüşmüş, (Tanör,2000,s.20) (o zamanki adıyla Avrupa Topluluğu) ve Avrupa Birliği üyeleri, 1957 Roma Anlaşması'nın 54 numaralı fıkrasının 3. paragrafının "g" bölümünde karşılıklı olarak üye ülkelerin Şirketler Hukuklarını, üyelerin ve diğerlerinin menfaatlerini korumak üzere harmonize etmek konusunda karara varmışlardır. (Choi ve Mueller, 1994,s.67).

AB'ye üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliği, Şirketler Hukuklarını, yönergeler diğer bir ifade ile direktifler ile harmonize etme yoluna gitmiştir (Üstündağ,2000,s.50). Adından da anlaşılacağı gibi direktiflerin hukuki yaptırımını vardır.

#### 1.3.2.1. Direktiflerin Oluşturulma Süreci

AB'ye yeni bir direktifi ancak ve ancak Avrupa Birliği Komisyonu önerebilmektedir. Öneriler bir çok taslak aşamasından geçmekte ve ulusların muhasebe konusunda uzman olmuş kişilerince ve AB'nin resmi muhasebe kurumu Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonunca görüşülmektedir. Önerilen yönergeler önce AB Bakanlar Konseyine verilmekte daha sonra Konsey, Ekonomik ve Sosyal Komitenin ve Avrupa Parlamentosunun görüşlerini almakta, daha sonrada önerilen yönerge, alınan yorumlara göre yeniden gözden geçirilmektedir. Bu aşamalardan sonra önerilen yönerge artık Konsey tarafından oluşturulan çalışma grubuna verilmektedir. Çalışma grubunda bir direktifin tartışılması yıllar alabilmektedir. Direktif, konseyin yarı oyu tarafından onaylandığında Palamento'ya ikinci defa yorumlanmak üzere verilmektedir. Direktif, tüm bu aşamalardan geçebilirse, Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe alınmaktadır.

Avrupa Birliği'nde muhasebe uygulamaları konusunda bugüne kadar çeşitli direktifler yayınlanmıştır (Hegarty,1997,s.17). Bu direktifler;

- Hesapların yayınlanması hakkında Birinci Direktif (1968)
- Şirketlerin yıllık finansal tabloları hakkında Dördüncü Direktif (1978)



- Konsolide finansal tablolar hakkında Yedinci Direktif (1983)
- Bağımsız Mali Denetim Hakkında Sekizinci Direktif (1984)
- Kredi kuruluşlarının yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında Banka Hesapları Direktifi (1986)
- Şube hesapları hakkında Onbirinci Direktif (1989)
- Dördüncü ve Yedinci Direktiflerin kapsam ve uygulamalarında değişiklikler yapılması hakkında SME/GmbH&Co KG Direktifi (1990)
- Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında Sigorta Hesapları Direktifi (1991).

Direktifler kapsamında kurum birleşmeleri, tek düzen bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesi, kurum bölümlenmeleri, konsolide finansal tablolar, bağımsız denetim standartları yer almaktadır. Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Direktifler bu alanda birer kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli gelişmelerdir.

Dördüncü Direktif; belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, Yedinci Direktif; konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. Sekizinci Direktifte ise; mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili konular yer almaktadır.

### 1.3.2.2. Direktiflere Yönelik Eleştiriler

Avrupa Birliği'nde bugüne kadar yayımlanmış olan direktifler tam harmonizasyonu sağlamak konusunda yetersiz kalmışlardır. Muhasebe standartlarına ilişkin Direktifler, 1990'lı yıllarda önem kazanan future, opsiyon, forward, swap işlemleri nedeniyle de yetersiz kaldığından, revizyonu ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun hale getirilmesi gündeme gelmiştir. Avrupa şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarından yararlanmaları için Avrupa dışındaki şirketlerle aynı muhasebe standartlarını kullanma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Getirilecek değişiklik özellikle 39. Uluslararası Muhasebe Standardı "Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme" ile ilgilidir (Varış ve diğerleri,2000,s.78).

AB bünyesinde direktifler aracılığı ile muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması , üye ülkelerin ulusal

muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar ve kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hukmlerin yumuşatılması, buyk Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşılmıştır.

### **1.3.3. Türkiye’de Muhasebe Standartları**

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ülkemizde muhasebe mesleğinin de, belki de bir çok alanda olduğu gibi yıllar boyunca meslek örgütlerince değil de yasalar ile düzenlendiği görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşunu takiben oluşturulan kanunlarda Almanya, İsviçre ve Fransa gibi yaptırımcı ve dikta edici sınıfa giren kanunlar temel alındığı gibi, muhasebe uygulamalarında da ekonomik ve siyasal olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.

#### **1.3.3.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi ve Muhasebe Uygulamalarını Belirleyen Otoriteler**

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi incelendiğinde, ülkemiz muhasebe uygulamalarında ilk olarak Fransız Mevzuatı ve yayınlarının, 1950 yılından sonra ise ABD ile olan ilişkilerin hem ekonomik hem de kültürel alanda gelişmesi, lkemizde Amerikan Mevzuatı ve yayınlarının etkilerini beraberinde getirmiştir (Sümer ve Din,1996,s.233-234 ; Seçgen, 1998, s.91).

1950 yılında yapılan vergi reformuyla ıkarılan Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye’de muhasebe uygulamalarına temel oluşturmuş ve günümüzde de bu yönlendirici etkisini sürdürmektedir. Bu düzenlemeyi takiben Türk Ticaret Kanunu (TTK), 440 sayılı kanunla kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968-1970 yılları arasında Kamu İktisadi Devlet Teşebbüslerinin (KİT) uyguladığı muhasebe usullerinin bir örnek olması çalışmaları sonucunda hazırlanan “Kamu İktisadi Devlet Teşebbüslerinin Tekdüzen Hesap Planı”, Bankalar Birliği’nin bankalar için 1986 yılında hazırladığı Tekdüzen Hesap Planına ilişkin tebliği ve sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliğleri, Maliye Bakanlığı Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliğleri ve Tekdüzen Hesap Planı ve en son olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) yayımlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Muhasebe Hukuku’nun temelini oluşturan başlıca yazılı hukuk normları olmuştur (ifti,2001,s.92).

Muhasebe uygulamaları konusunda özel bir tebliğ, kanun ya da standartların belirlenmediği yıllar boyunca bazı muhasebe hükümlerini vergisel ve devlet cephesinden bakışla düzenleyen Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yön vermiştir. Türkiye’de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır. Fakat TTK hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya da yeterince yansımamıştır. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenlemeleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur.

Muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sürecinde ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler esas olarak, 1 Ocak 1981 tarihinde 2499 sayılı kanunla Milli Güvenlik Konseyi’nce kabul edilen, Sermaye Piyasası Kanunu’nun (SPK) yürürlüğe girmesiyle SPK tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16 ve 22/e maddeleri ile SPK’ye muhasebe standartları belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde SPK kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmıştır. SPK tarafından Tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke ve kararları da yayımlanmakta olup, düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esaslarında uygulanabilmesi öngörülmüştür (Üstündağ,2000,s.53). Ülkemizde muhasebe standartları ve tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin önemli bir gelişme olarak kabul edilen bu Kanun, belirli bir grup işletmeler için kurallar içermektedir.

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, günümüze değin atılan en önemli adım olarak kabul edilen gelişme ise Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan kanunla meydana gelmiştir. Bu gelişme, 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’dir. Yayımlanan bu tebliğler, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanmasını tekdüzen haline getirerek ülke çapındaki ilk önemli ve geniş kapsamlı standardizasyon hamlesi olarak bilinmektedir.

Çalışma kapsamında ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili olarak çalışmalar yapan üç kurum karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Bu kurumlar;

- Maliye Bakanlığı
- Sermaye Piyasası Kurulu ve
- TMMOB'dir.

Her bir kurumun kendi bakış açısı ve amaçları yönünde yaptıkları düzenlemeleri kısaca açıklamaya çalışalım.

### 1.3.3.1.1. Maliye Bakanlığı

Maliye Bakanlığı, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir, mukayese edilebilir, denetlenebilir olması, tutarlı olarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolara yansıtılabilmesi ve bu arada muhasebede dil birliğinin sağlanabilmesi amacıyla VUK'un 175 ve Mükerrer 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak bu güne kadar Muhasebe Standartları, Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolarda düzenleme ilkelerini kapsayan 10 adet Genel Tebliğ yayımlamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) adını taşıyan bu tebliğler 1994 takvim yılı başında yürürlüğe girmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 2 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile finans sektörü hariç tüm işletmeler için 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmasını zorunlu kıldığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin düzenleme amacı "Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet 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. Tebliğ de ayrıca yapılan düzenlemenin;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak karşılaştırılmasına
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali Tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmektedir

Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu hedeflerine ulaşabilmek için; mevzuatını hesap planı ve muhasebe kavramları ile donatmıştır ( Kishalı, 2001,s.46).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, aşağıda sıralandığı gibi beş bölümden oluşmaktadır;

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

Tebliğde genel kabul görmüş muhasebe ilke ve temel kavramlarına göre hazırlanan muhasebe bilgilerinin; -yeterli ve doğru – güvenilir – zamanlı – tutarlı – karşılaştırılabilir – anlaşılabilir özelliklere sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu yönüyle SPK'nın ve TİMÜDESK'in düzenlemeleri ile paralellik göstermektedir. Yine bu tebliğin amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm işletmeleri hedef almak olup işletmelerin halka açık olup olmamaları ya da büyük-küçük işletme ayrımının yapılmadığı görülmektedir.

Tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili mevzuat, işletmelerin tekdüze bir yöntem kullanmalarını ve bu yolla hem işletmelerin faaliyet sonuçlarının daha doğru hesaplanması, hem de devletin vergi ve benzeri alacaklarının (sosyal güvenlik kesintileri gibi) saptanmasının doğru yapılması hedefini güder. Bir başka deyişle kamunun alacak haklarının doğru bir biçimde belirlenmesini gözetir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, vergi mevzuatı ve uygulamasından bağımsız olarak hazırlanmıştır. MSUGT ile amaçlanan "Mali Bilanço Karı" değil "Ticari Bilanço Karı" dır. Bu yönden vergi mevzuatı ile farklılık gösteren düzenlemeler bulunmaktadır. MSUGT tebliği ile belirlenmiş ilkelere göre hazırlanacak finansal tablolarda öncelikle "Ticari Kar" tespit edilecek, vergiye tabi "Mali Kar" ise finansal tablolar dışında ayrıca hesaplanacaktır.

### **1.3.3.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu**

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kanununun düzenlenmesindeki amaç, kamunun aydınlatılmasıdır. Nitekim Kanunun 16. maddesinde bu amaç "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın katılımını sağlamak" şeklinde belirtilmiştir. Bu amaca ulaşabilmek için gözetilmesi gereken hedeflerden "sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması" kamuyu aydınlatma ilkesinin benimsenmesini zorunlu

kılmaktadır. Yine SPK'nın 22/6 maddesi Sermaye Piyasası Kuruluna, "Kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, özellikle bilanço, kar ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek" yetkisini vermiştir. Yukarıda belirtilen maddeye göre SPK'nın muhasebe standartlarını belirlemedeki amacı kamunun aydınlatılması olmaktadır (Tetik/a,1989,s.21).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasası kanununun mali tablolara ilişkin esasların saptanmasıyla ilgili hükümlere dayanarak, kuruluşundan bu yana "sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar" hakkında çok sayıda tebliğ yayımlamıştır. Bu tebliğlerin bir kısmında değişiklik yapılmış, bir kısmı ise yürürlükten kaldırılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemek amacıyla 31.12.1988 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de XI/I no'lu "Sermaye Piyasası'nda Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Bu tebliğde belirtilen ilke ve kurallara, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların uyması zorunlu hale getirilmiştir. SPK'nın XI/1 seri no lu "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"inin ikinci bölümü, "Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, işletmelerin mali tablolarını düzenlerken finansal tablo kalemlerinin değerlemesine ve bu tabloların sunulmasına ilişkin kurallar yer almaktadır. Ayrıca, bu işlemlere ilişkin değerlendirme ölçütleri ile değerlendirme yöntemleri tanımlanmıştır (Yalkın/a,1997,s.30).

SPK, 1.3.1995, 23.1.1996 ve 19.2.1996 tarihlerinde yayımladığı tebliğlerde "muhasebe standartları hakkında tebliğ" ifadesini kullanmıştır. SPK'nın mali tablo ve raporların düzenlenmesine ilişkin ilke ve kurallarına ilişkin tebliğler, sermaye piyasası mevzuatının "muhasebe standartları" başlığı altında beşinci bölümünü oluşturmuştur.

SPK sisteminde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri şu şekilde tanımlanmıştır; "genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Kurul'un düzenlemelerinde yer alan muhasebe standartları ile kurulca düzenlenmeyen kanunlarda, muhasebe kavramlarına uygun olarak, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan veya bilim çevrelerinde genel kabul gören veyahut bunlar dışında olup uluslararası standartlarda benimsenen esasları ifade eder". Bu tanıma göre, SPK muhasebe standartlarını belirleme yetkisini kendisinde görmektedir .

### 1.3.3.1.3. TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)

Ülkemizde muhasebe uygulamaları çok eski dönemlere uzanmasına rağmen, meslek örgütülüğünün yasal statüye kavuşması, diğer ülkelerin yüzyıl gerisinden gelinerek 1989 yılında gerçekleştirilebilmiştir. Muhasebe mesleğinin dernekler çatısı altında örgütlenmeye çalışması, meslek mücadelesine önemli katkılar sağlamıştır. Ancak mesleğin asıl gelişimi ve ivmesi, meslek yasasının ve örgütlenmenin sağlanması ile gerçekleşmeye başlamıştır.

1989 yılında, mesleğin yasal statüye kavuşmasıyla birlikte hızlı bir örgütlenme sürecine girilmiş ve mesleki sorunlar TÜRMOB çatısı altında sahiplenilmiştir.

O yıllarda mesleğin en önemli eksikliklerinden biri olan standartlar konusunda, Türkiye’de finansal raporlama ve denetim düzenine ilişkin olarak Dünya Bankası uzmanlarından Maurice Mould tarafından “Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” konulu bir rapor 1993 yılında hazırlanmıştır. Raporda bazı saptamalar yapılarak, muhasebe ve denetim standartlarının gelişimi için öneriler sunulmuştur. Fakat bu rapordaki bazı öneriler son derece sakıncalı ve kabul edilemez niteliğe sahipti. Bu sakıncalardan en önemlisi, Türkiye Muhasebe Standartlarının, Türk Standartlar Enstitüsü (TSE) tarafından hazırlanması ve yayımlanmasıydı. İşte bu gelişme üzerine TÜRMOB, ilgili tüm kesimlerin katılımı ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu oluşturmuştur ( Büyükbalkan,2000,s.1).

TMMOB, 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve kuruluşunu izleyen günlerde otuz muhasebe standardının saptanması ile ilgili çalışmalara başlamıştır. Otuz komisyon ile yürütülen bu çalışmalar sonucunda 11 muhasebe standardı ile ilgili çalışmalar tamamlanmıştır. TMMOB’in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 muhasebe standardına ilişkin son taslakların “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oybirliği ile karar vermiştir. Bu muhasebe standartları 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurul 17 Haziran 1999 tarihinde yapmış olduğu toplantıda biri Türkiye Muhasebe Standardı-1’in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe Standardını oy birliği ile kabul etmiştir. Bu muhasebe standartları 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir..

TMMOB’in, 25 Eylül 2001 tarihinde yapılan Genel Kurul Toplantısında ise 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girmek koşuluyla dört standart daha kabul edilmiş ve böylece Türkiye Muhasebe Standartlarının sayısı 19 olmuştur.

Tüm bu gelişmelere rağmen Kurulun yayımladığı standartların uygulanmasına yönelik yaptırım yetkisi olmamasından dolayı, bugüne kadar standartları uygulamada sorunlar yaşanmaktaydı. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla, Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapılmış ve yapılan bu değişiklik ile

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. Bu yeni yasal düzenleme ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile standartların uygulanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan bir yönetmelikte belirlenmiş olup böylelikle standartlar bir yaptırıma kavuşmuş bulunmaktadır.

18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan kanunun ek 1. maddesinde "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, başbakanlığın ilgili kuruluşudur" denilmiştir. Kurul, 07.03.2002 tarihi itibarıyla faaliyete geçmiştir. Kurul'un teşkilatlanması tamamlana kadar sekretarya hizmetlerinin, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Genelgesi uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan talep edilmesine karar verilmiştir.

Bu kurul, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam iki ve aşağıdaki kurumlardan da birer üye olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır. Bu kurumlar;

- Maliye Bakanlığı
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

#### **1.3.3.1.3.1. TMSK'in Kuruluş Amacı ve Yükümlülükleri**

TMSK'in kuruluşu ve amacı, yönergenin birinci maddesinde yer aldığı gibi "Denetlenmiş mali tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır." TMSK bu amaç doğrultusunda TÜRMOB tarafından kurulmuştur.



TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarını, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) amaçlarından farklı görmek mümkün değildir. IASC amaçları ile paralel olarak, TMUDESK'in muhasebe standartlarını saptama ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (TMS,2001).

1. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak
2. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak. Bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak
3. Türk ekonomisinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak
4. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak
5. Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu ondokuz adet muhasebe standardı yayımlanmıştır.

TMUDESK'in dayanağı yönergenin 2. maddesine göre 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili Kanunlar" olmakla birlikte, asıl dayanağı TÜRMOB'dan ruhsat almış olan muhasebe ve mali müşavirlik mensupları ile TMUDESK'in kuruluşuna katılan kurumların bu standartlara gösterecekleri genel kabuldür.

TMUDESK'in oluşum biçimi ve çalışma yöntemleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin oluşum biçimi ve çalışma yöntemine uygundur. Muhasebe standartlarının oluşturulması da uluslararası genel kabul görmüş standart oluşturma tekniğine uygundur.

TMUDESK'in Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu, kurumun IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ile IASC üyeliğinden kaynaklanmaktadır. Türkiye hem IFAC'ın hem de IASC'nin TÜRMOB ve TMUD aracılığı ile iki oya sahip bir ülke olarak üyesidir.

Türkiye, Uluslararası Standartları kabul etmek ve ulusal standartlarını saptarken uluslararası standartların dikkate alınmasını sağlamak için benzer çalışmaları yapmak yükümlülüğünü kabul etmiştir. Bu yükümlülükler dikkate alınarak, öncelikle yayımlanmış uluslararası muhasebe standartlarına paralel olarak benzer ulusal standartlar saptanması kurulca kararlaştırılmıştır. Uluslararası standartlar baz alınmakla birlikte, ülke ekonomisi,

ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimi ve içinde bulunan koşullar dikkate alınarak ulusal kimliğe sahip standartlar hazırlanması benimsenmiştir (Türker,1996,s.8).

TMUDESK'in hazırlamakta olduğu standartlar içerisinde uluslararası standartlar yönünde, ancak ülkemiz muhasebe uygulamalarını da göz önüne alarak hazırlayacağı standartlar da mevcuttur.

### **1.3.3.1.3.2. TMUDESK'in Çalışma Yöntemi – Türkiye Muhasebe Standartları'nın Oluşturulma Süreci**

TMUDESK'in çalışma yöntemi kurul yönetmeliğinin 13.14. ve 16. maddelerinde belirtilmiştir. Yönetmeliğe göre, Muhasebe Standartları, Kurul tarafından listesi saptandıktan sonra, kurul tarafından her standart için en az 3 kurul üyesinden oluşan "Standart Komisyonu" belirlenerek ön taslakların hazırlanması için bu komisyona uygun bir süre verilmekte fakat bu süre iki aydan fazla olmamaktadır. Standart komisyonu, çalışmalarında gerekli gördükleri kişileri çalışmalarına iştirak ettirebilmekte ve kişi ve kurumlardan görüş isteyebilmektedirler. Diğer kurul üyeleri de standart komisyonu çalışmalarına katılabilmektedirler. Standart komisyonları tarafından hazırlanan ön taslaklar ilk kurul toplantı gündeminde görüşülmektedir.

Ön taslaklar Kurul'un tüm üyelerine dağıtılmaktadır. Kurul da ön taslaklar üzerinde görüşmeler yapıldıktan sonra taslakların, görüş almak üzere yayınlanabilmesi için üyelerin beşte üçünün oyu gerekmektedir.

Gündemde yer alan Muhasebe Standart ön taslağı, bu taslağı hazırlayan üyelere birisi tarafından tartışılma belgelerine dayanılarak takdim edilmektedir. Tartışmalardan sonra, standart komisyonu temsilcisi son kez görüşlerini söyledikten sonra, Muhasebe Standart taslağı aynen veya karşı önerileriyle oylanmaktadır. 5 de 3 oranında kabul edilen taslaklar yayımlanmaktadır.

Kurulca yayımlanacak standart taslaklarında karşı görüşlere yer verilmemektedir.

Kurulca yayımlanması kararlaştırılan standart taslakları ek 1'de yer alan kurumların bildireceği ilgililere ve TÜRMOB üyelerine ve bağılı odalara dağıtılmaktadır. Bu kuruluşların listesi Ek-1'de verilmiştir.

Yüksek Öğretim Kurulu tarafından bildirilecek muhasebe ve denetim alanındaki profesör, doçent, yardımcı doçent ve öğretim görevlilerine de dağıtım listesinde yer verilmektedir.

Kurulca belirtilen nisaplarda yayımlanması kabul edilen ve 14. maddede belirtilen kişi ve kurumlara dağıtılan standart taslakları, ilgililerin görüş bildirmesi için kurulca kabul edilen

bir süre verilmektedir. Bu süre içinde ilgili kişilerce bildirilen yorum ve öneriler kurulun ilk toplantısında incelenmekte ve gerekli ise taslaklar gözden geçirilmektedir. Gözden geçirilen taslaklar, üyelerin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa Ulusal Muhasebe veya Denetim Standardı olarak yayımlanmakta ve standartta belirtilen günden itibaren yürürlüğe girmektedir.

Taslakların kesinleşmesine kadar geçen süreçte istenen oy nisabının sağlanmamasında veya Kurulca gerekli görülmesi halinde ortaya konacak görüşlerin asgari müşterek de toparlanabilmesi için tartışma formunun yayımlanmasına Kurul karar verebilmektedir. Tartışma formu Kurul tam üye sayısının salt çoğunluğunu gerektirmektedir.

Denetim standartları oylamadan sonra, TÜRMOB Yönetim Kurulu'na gönderilmektedir. TÜRMOB'un görüş ve önerileri var ise denetim standardı bu görüş ve öneriler incelenerek tekrar Kurulda görüşülmekte ve karara bağlanmaktadır. İkinci kez görüşülen denetim standardı kararı kesin olmaktadır.

Tartışma formuna dayanarak tekrar görüşülen Muhasebe Standardı ile TÜRMOB Yönetim Kurulu'nun istemi sonucu tekrar görüşülen Denetim Standardının onaylanması için kurul tamsayısını salt çoğunluğu yeterli olmaktadır.

Standartların, muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslararası standartlar gözetilerek ve geçerlik tarihi belirtilerek hazırladığı ve standartların uygulanmasının geçmişe yönelik olmayacağı yönergede açıkça belirtilmektedir.

Kurul tarafından onaylanacak Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları ayrı ayrı birbirini izleyen sıra numaraları ile onaydan sonra en geç bir ay içinde TÜRMOB tarafından yayımlanmaktadır.

TMUDESK bugüne kadar yayımlanmış olduğu 19 muhasebe standardının formatını aşağıdaki gibi belirlemiştir.

1. Amaç
2. Tanımlar
3. Standardın İçeriği
4. Açıklamalar
5. Yürürlük Tarihi

Yukarıda açıklanan mevcut düzenlemelere rağmen ülkemizde, kamuyu aydınlatma yaklaşımı çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak bir tek bilanço ve gelir tablosunun düzenlendiği ortak muhasebe standartları setine ve dolayısıyla da ulusal standardizasyona tam olarak ulaşılammıştır. Mevcut düzenlemeler, tek örnek bir muhasebe, finansal tablo ve rapor standartları uygulanmasını imkansız hale getirmekte, birden fazla mali tablo düzenlemesi zorunluluğu ortaya çıkmakta, buna ek olarak birçok işletme

ekonomik aktiviteleri gereği ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına göre de mali tablo hazırlamak durumunda kalmaktadır. Ülkede farklı muhasebe standartlarının bulunması çok sayıda finansal tabloların düzenlenmesini gerektirmektedir (Tetik-Demirel,2002,s.127).

Bu durumun iki sakıncası vardır:

1. Ek maliyetler yaratır
2. Karışıklıklar yaratır

Muhasebe uygulamalarında halen TTK, VUK ve ilgili durumlarda da SPK ve MSUGT'un hükümlerinin çakışabildiği ve tüm bunların yanı sıra hükümlerde boşluk olan konuların bulunduğu görülmektedir. Ulusal alanda tam anlamda standardinasyona ulaşmamış ülkelerin, uluslararası muhasebe standartlarını kendi standartları olarak kabul etmemeleri halinde uluslararası muhasebe harmonizasyonuna dahil olmalarından söz etmek oldukça güçtür (Arıkan,1996,s.62 ; Üstündağ,2000,s.53 ; Seçgen,1998,s.92).

#### **1.3.4 Muhasebe Standartlarında Uluslararası Harmonizasyon Çalışmaları**

İşletme faaliyetlerinin artması ile ticaret, yatırım ve sermayenin ülkeden ülkeye aktığı global ekonomiye geçişin, farklı ülkelerde düzenlenmiş mali tabloların kullanımını arttırdığı ve buradan da muhasebe standartlarının karşılaştırılabilirliğinin giderek daha fazla önem kazandığı görülmektedir.

Aynı ulus içindeki firmaların kullandıkları standartların benzer olması bir ya da birkaç ekonomik birimin karşılaştırılabilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla her ülke farklı bir ekonomik birim olarak belirlendiğinde, değişik ekonomik, politik, kültürel özelliklerine uyan ülkelerin, kendilerine ait muhasebe standart ve ilkelerini oluşturması aşamasına gelinmiştir (Evans ve diğerleri,1994,s.84). Son yıllarda dünyada küreselleşme sonucu, uluslararası muhasebe standartları harmonizasyonu konusundaki çalışmalara ağırlık verilmiştir.

Bu çalışmalara yol açan nedenlerin başında finansal raporların hazırlanması ve kullanımı gelmektedir. Özellikle yabancı ülkelerde yatırım yapacaklar için, söz konusu yatırıma konu olacak şirketlerin sermaye yapısı, hisselerin değerlerinin doğru bilinmesi gereklidir. Bu konuda belirleyici olan husus ise; finansal raporlar üzerinde yapılacak analitik çalışmalarda, doğru ve yönlendirici sonuçlara varmaktır.

Çok uluslu şirketler açısından önemli sayılabilecek bir husus ise, yabancı ülkelerdeki bağlı şirketlerden gelecek finansal raporların konsolidasyonu ile ilgilidir. Tüm bağlı şirketlerden gelen finansal raporlar aynı temel üzerinde hazırlandıkları takdirde bir anlam ifade etmekte ve konsolidasyon mümkün olmaktadır.

En geniş anlamıyla harmonizasyon gereği, uygulama kolaylığının sağlanmasıdır. Tekdüze bir muhasebenin uygulandığı bir sistemde kayıt ve sınıflandırma gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslararası düzeyde tekdüze bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlanmasına, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasına yol açmaktadır (Gücenme,1998,s.19).

Günümüzde de, başta sermaye piyasalarının uluslararasılaşması olmak üzere, muhasebe standartlarını uluslararası harmonizasyonunu gerekli kılan bir çok faktörün mevcut olmasına karşın bu alanda ihtiyaçlara cevap verebilecek bir gelişmenin sağlanamadığı görülmekte olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması; farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında hem ihraççı hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlüklerle yol açmaktadır.

Ulaşılan nokta yeterli olmamakla birlikte, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik olarak değişik kuruluşlar tarafından zaman zaman işbirliği içerisinde çalışmalar sürdürülmektedir (Üstündağ,2000,s.46). Söz konusu kuruluşların faaliyetlerine aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir.

Bu bağlamda, IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, bir çok ulusal ve uluslararası kuruluş tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları yapılmaktadır. Bu kuruluşlar; Avrupa Birliği, EFTA (European Free Trade Association - Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi), OECD (Organisation For Economic Co-Operation And Development - Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı), IOSCO (International Organization Of Securities Commission – Sermaye Piyasası Uluslararası Örgütü) ve Birleşmiş Milletler'dir (<http://turmob.org.tr/uluslararasi/if.html>,02.03.2002).

Ancak bazı yazarlar tarafından bu harmonizasyon çalışmaları ve uluslararası muhasebe standartlarının küçük işletmeler, kar amaçsız şirketler, gelişmekte olan ülke işletmeleri, kamu sektörü gibi diğer önemli grupları göz ardı ettiği savı ileri sürülmektedir. IASC ise uluslararası muhasebe standartlarının, bazı istisnalar dışında büyük ve küçük işletmeler tarafından kullanılması görüşündedir. Ayrıca, IOSCO programı tamamlanınca, IASC, Uluslararası muhasebe standartları paketini küçük işletmeler açısından ele almayı düşünmektedir (Yalkın / b ,1997,s.16).

Bu konuda IFAC; küresel pazarlarda sayıları ve etkileri artan, sundukları hizmetler genişleyen küçük ve orta büyüklükte muhasebe şirketlerine destek olmak için çalışmalarına başlamıştır. Bu komisyon, IFAC üyesi olan Kanada, Hindistan, İtalya, İsrail, İngiltere ve ABD’de mevcut programlar çerçevesinde çalışmalar yapmış ve bu konuda bir rapor hazırlamıştır (Gürdal,2002,s.130).

İngiltere’de de Şirketler Kanunu, 1985’te belirtilen niteliklere göre küçük şirket sayılanlar ile benzer büyüklükteki işletmelere özel muhasebe standartları kullanma hakkı tanımıştır. Bu standartlar, Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (FRS for Smaller Entities – FRSSSE) adıyla ilk kez 1997’de yayınlanmıştır. FRSSSE’nin yayınlanma gerekçesi, büyük işletmeler için gerekli muhasebe uygulamaları ve açıklamalarının küçük işletmeler için yeteri kadar uygun olmamasıdır. Bu muhasebe standartları sadeleştirilerek ve düzeltilerek küçük işletmeler için yeniden hazırlanmıştır.

FRSSSE, küçük işletmeler için seçimlik bir standart setidir. İngiltere’de ki Şirketler Kanunu, küçük işletmelere FRSSSE’yi veya diğer muhasebe standartlarını seçme ve kullanma hakkı tanımıştır.

1995’de IOSCO’nun yıllık toplantısında IOSCO ve IASC, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. Bunu takiben IOSCO; IASC tarafından muhasebe standartlarında alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını teminen raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla IAS’ın uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini kabul etmiştir. Ayrıca IOSCO, nakit akım tablosuna ilişkin 7 no’lu standardı kabul etmiş, 14 standart için de ek bir düzenlemeye ihtiyaç olmadığını açıklamıştır (Üstündağ, 2000,s.52).

Son yıllarda IASC’ye üyeler dışında yaptırım gücüne sahip olan kuruluşlardan IOSCO’nun üyelerinin kendi borsalarına kayıtlı yabancı şirketlerin IAS’a uymaları halinde ülkelerindeki GKGMİ’ye (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) uymalarının gerekli kılınmayabileceğini belirtmesi büyük bir gelişme olarak görülmektedir (Nobes ve Parker,1995,s.129).

Ayrıca IOSCO, uluslararası halka arzlarda IAS’a göre düzenlenmiş finansal tabloların kabul edilmesine yönelik olarak IASC ile ortak bir çalışma yönetmekte olup, WTO (World Trade Organization – Dünya Ticaret Örgütü), APEC (Asia-Pacific Economic Cooperation - Asya – Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü) ve G7 ülkeleri IOSCO/IASC ortak çalışmalarını desteklediklerini açıklamışlardır.

Ülkemizde ise bu konuda, 13 Kasım 2001 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”in yedinci maddesinde yer alan “bu tebliğ ve kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde yer almayan hususlarda, uluslararası muhasebe standartlarına uyulur” ibaresi, IAS’ın anlaşılması gerekliliğini daha da önemli kılmaktadır.

Benzer bir şekilde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu da bankacılık sektöründe muhasebe ve raporlama ilkeleri ile bankaların uymaları gereken rasyoların uluslararası standartlar ile uyumlu hale getirilmesi için çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çalışmaların yakın zamanda yönetmelikler şeklinde düzenlenmesi beklenmektedir.

Değişik ülkelerde benimsenmiş muhasebe standartlarının ortak bir platforma getirilmesi ihtiyacı ile yapılan tüm bu çalışmalar son derece önemli hale gelmektedir. Ortak bir platformun oluşturularak aynı muhasebe anlayış ve dilinin kullanılması, muhasebe standartlarını düzenleyenlerin, uluslararası finansman sağlayan kuruluşların ve uluslararası yatırımcıların işlerini önemli ölçüde azaltacak ve tüm bu işlemlerle ilgili büyük bir zaman tasarrufu sağlayacaktır (Deloitte Touche Tohmatsu,2001,s.1).

IASC’nin, her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS’a yaklaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması amacıyla Mart 2001 tarihinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı’da, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyon çalışmaları konusunda önemli bir adım olarak kabul edilmektedir.

Uluslararası alanda muhasebe standartlarının harmonizasyonla ilgili olarak AB’de ki gelişmeleri incelediğimizde AB’nin, 1990’lı yılların başından itibaren muhasebe standartlarının harmonizasyonu konusunda; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalıştığı görülmektedir (Üstündağ,2000,s.51). Uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak finansal tabloların düzenlenmesi farklı ülke işletmelerinin birbirleriyle karşılaştırılmasında önem taşıdığından, AB tarafından üye ülkeler arasındaki muhasebe standartları farklılıklarının giderilmesi, AB’de öncelikli strateji olarak benimsenmiştir (Varış ve diğerleri,2000,s.78). Sonuç olarak, 14 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonun da AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC / IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir (Üstündağ,2000,s.51).

Avrupa Parlamentosu; düzenlenmiş pazarlara kayıtlı tüm Avrupa Birliği şirketlerinin en geç 2005 yılından itibaren konsolide finansal tablolarını tek bir muhasebe standartları setine göre (ki bu standart seti, bağımsız bir muhasebe standartları oluşturma kurumu olan

IASB tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları arasında ilgili Komisyon tarafından kısa süre içinde seçilecektir) hazırlamalarını ve yayınlamalarını öngören Komisyon teklifini Ekim 2002 tarihi itibarıyla onaylamıştır.

Buna göre, Avrupa Birliğinde özellikle de halka açık şirketler 2005 yılına kadar ihtiyari, 2005 yılından sonrada mecburi olarak IASC tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarını uygulayacaklardır.\* Ancak, tasarıda belirtilen AB’de kurulacak bir onay mekanizması ile IAS’lar bir anlamda AB’ye adapte edilecektir (Yılmaz,2001,s.207). Bu taslağı müteakiben Mart 2001’de Avrupa da muhasebe uzmanlarını , finansal tablo hazırlayan ve düzenleyen kurumları temsil eden çok sayıda organizasyon, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na yardımcı olacak, IAS ve IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee-Standart Yorumlama Komitesi) Standartlarını değerlendirecek bir özel sektör yapısı oluşturulmasını önermiştir. Söz konusu yapı Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (European Financial Reporting Advisory Group –EFRAG) olarak öngörülmektedir (Deloitte Touche Tohmatsu,2001,s.6).

Parlamento’nun kararlarında; finansal tabloların yüksek bir şeffaflık derecesine sahip olmasını ve karşılaştırılabilmesini sağlamak yanında, Avrupa Birliği sermaye piyasaları ve İçsel Pazar’da etkin olarak işlevlerini göstermesi için tek bir muhasebe standartları setinin gerekli olduğu tekrar belirtilmiştir.

Bununla birlikte Parlamento, küçük işletmeler için aynı uygulamaların geçerli olmasının finansal raporlama açısından sorunlara yol açacağı görüşünden hareketle, küçük işletmelerin ve kamuya açık olmayan şirketlerin bu düzenlemelere tabi olup olmamaları konusunda verilecek kararları üye ülkelerin kendilerine bırakmıştır.

Uluslararası standartların; mevcut Avrupa Birliği muhasebe yönergelerinde tanımlanan temel ilkeler ile tutarlı olması, Avrupa Birliği kamu çıkarlarına yardımcı olması ve yüksek kalitede finansal bilgi sağlaması koşullarında uygulanabileceği de düzenlemelerde açıkça belirtilmektedir (Gürdal,2002,s.137).

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası harmonizasyon karşıtı görüşler de ileri

---

PricewaterhouseCoopers tarafından, kısa bir süre önce, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa’da uygulanması konusunda bir araştırma yapılmıştır ([http://www.pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/issues/pwc-ias2005 .pdf](http://www.pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/issues/pwc-ias2005.pdf),15.05.2001). Araştırmanın sonuçları, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa’da uygulanmasını destekler sonuçlar içerdiği için önemlidir. Bu nedenle, “Avrupa’da Uluslararası Muhasebe Standartları- 2005 veya şimdi?” adlı araştırmanın sonuçlarına göre; 2005 yılı itibarıyla halka açık şirketlerin konsolide hesapları için IAS kullanımını gerektiren Avrupa Komisyonunun kararı çok önemli bir gelişmedir. AB ülkeleri ve İsviçre’de 700’den fazla halka açık şirketin CFO’ları (Chief Financial Officer-En üst düzey finans yöneticileri) üzerinde yapılan bu araştırma sonucunda, AB’de 2005 yılı itibarıyla halka açık şirketlerde IAS kullanılmasının zorunlu olmasını CFO’ların %79’unun desteklediği ortaya çıkmıştır.



sürülmektedir. Harmonizasyon karşıtı gruplar görüşlerini; ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmalarda çok önemli farklılıkların bulunması, ülkelerin hukuk sistemlerindeki farklılıkların harmonizasyonuna engel olacağı, milliyetçi bakış açıları nedeniyle harmonizasyonun destek görmeyeceği, bu konuda çaba gösteren uluslararası kuruluşların çoğunun yaptırım gücüne sahip olmaması ve amaçlarındaki farklılık nedeniyle harmonizasyonda başarıya ulaşamayacağı ve katı muhasebe standartlarını uygulamaya koymanın uluslararası alanda ulusal boyutundan çok daha zor olacağı hususlarına dayandırmaktadırlar (Üstündağ,2000,s.45).



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE ÜLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Her alanda olduğu gibi ekonomi alanında da yaşanmaya başlanan entegrasyon, ülke ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve ekonomileri birbirine bağlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında yaşanan bu küreselleşme, finansal bilgilerin gerek ülke bazında ve gerekse uluslararası alanda karşılaştırılabilme, bir başka ifade ile muhasebe uygulamalarının uyumlu olma zorunluluğunu doğurmuştur. Uluslararası işletmelerin sayısının artması ve uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, bu süreci daha da hızlandırmıştır.

Muhasebe uygulamalarında uyuma duyulan bu gereksinim, gerek ülkelerin kendi içinde gerekse uluslararası kuruluşların, ülkeler arasında uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalara başlamasına yol açmıştır.

Ulusal uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar, çoğunlukla meslek kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Meslek kuruluşlarının olmadığı veya etkin olmadığı ülkelerde ise devlet eliyle yürütülmektedir.

Uluslararası uyumun sağlanmasına yönelik ise çok çeşitli kuruluşların çabaları bulunmaktadır. Bunlar;

- Çeşitli politik birlikler (Avrupa Birliği, OECD gibi)
- Uluslararası meslek örgütleri (IASC gibi)

Bu kuruluşlar, yayınladıkları yönergelerle, standartlarla uyumun sağlanmasına katkıda bulunmaya çalışmaktadırlar (Karapınar,2001, s.96).

Ülkemizde, henüz muhasebe standartlarının uygulanmasının zorunlu olmadığı ve bu nedenle de muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli faktörlerin yasal düzenlemeler olduğu görülmektedir. Bu yasal düzenlemeler aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir;

- Vergi Kanunları
- Türk Ticaret Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Bankalar Kanunu
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Bugün ülkemizde, muhasebe uygulamaları önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmaktadır. Belirli ölçüde de SPK etkisi, özellikle de finansal tabloların sunumu ile ilgili olarak, sürmektedir (Lazol,2000,s.9).

Ülkemizde gerek ulusal gerekse uluslararası uyumun sağlanabilmesi amacıyla standart oluşturma çalışmaları devam etmektedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılından beri bu konudaki çalışmalarını sürdürmektedir. TMUDESK 2001 yılı itibariyle, IAS'ı esas alarak Türkiye Muhasebe Standartları adı altında 19 adet standart yayımlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum sağlaması açısından yararlı olan bu çalışmalar, 18 Aralık 1999 tarihi ve 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan kanun ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile standartların uygulanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan bir yönetmelikte belirlenmiş olup, bir yaptırıma kavuşmuş bulunmaktadır (Tenker,1999,s.5).

Bu bölümde, TMUDESK tarafından yayımlanmış olan 19 Türkiye muhasebe standardı, hem SPK sistemi hem de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan ilgili hükümlerle karşılaştırılmış ve aralarında ki farklılıklar saptanmaya çalışılmıştır. Karşılaştırma yapılırken, her bir standart ayrı ayrı ele alınmış, kısaca standardın içeriğinden, amaçlarından bahsedildikten sonra mevcut uygulama ile karşılaştırılması yapılarak aradaki farklılıklar üzerinde durulmuştur.

## 2.1. Türkiye Muhasebe Standardı –TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”

Bu standardın amacı madde 1’de şu şekilde açıklanmıştır; “Bu standart finansal tabloların sunuluş esaslarını, gerek işletmenin bir önceki döneme ait tabloları, gerekse diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmaya olanak verecek biçimde belirler. Bu amaca ulaşmak için standart finansal tabloların sunuluşu ile ilgili genel ilkeleri finansal tabloların biçimi ve içeriği ile ilgili kuralları kapsar. Özel olay ve işlemlerin tahakkuku, değerlendirilmesi, açıklanması ile ilgili kurallar diğer Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtildiği gibi işlem görür ve finansal tablolarda sunulur”.

Standart, 5 bölüm, 99 madde ve 6 ekten oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Muhasebe Politikaları
  - Birleştirme
  - Netleştirme
- 3. Bölümde (madde 3-5), standardın içeriği .
- 4. Bölümde (madde 6-99), açıklamalar
  - Finansal Tabloların Amacı
  - Finansal Tablolarda Sorumluluk
  - Finansal Tablolar
  - Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumu
  - Muhasebe Politikaları
  - İşletmenin Sürekliliği Kavramı
  - Tahakkuk Esası
  - Tutarlılık Kavramı
  - Önemlilik Kavramı ve Bilgilerin Birleştirilmesi
  - Finansal Tabloların Yapısı ve İçeriği
  - Raporlama Dönemi
  - Zamanlılık
  - Temel Finansal Tabloların Düzenlenme İlkeleri
  - Bilanço İlkeleri (varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler, özkaynaklara ilişkin ilkeler)

- Gelir Tablosu İlkeleri
  - Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
  - Temel Fin. Tab. Düzenl. Ve Sunulması
    - Bilanço
      - Bilanço Düzenleme Kuralları
      - Bilançonun Biçimsel Yapısı
      - Bilanço Dipnotları
    - Gelir Tablosu
      - Gelir Tablosu Düzenleme Kuralları
      - Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı
      - Gelir Tablosu Dipnotları
  - Ek Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
    - Satışların Maliyeti Tablosu
    - Nakit Akış Tablosu
    - Kar Dağıtım Tablosu
      - Kar Dağıtım Tablosunun Düzenleme Kuralları
      - Kar Dağıtım Tablosunun Biçimsel Yapısı
    - Özkaynaklar Değişim Tablosu
      - Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenleme Kuralları
      - Özkaynaklar Değişim Tablosunun Biçimsel Yapısı
      - Özkaynaklar Değişim Tablosu Kalemlerine İlişkin Açıklamalar
- 5. Bölüm (madde 99), yürürlük tarihi

Standart, 1997 yılında TMS-1 “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” adı altında yayımlanmış 2001 yılında ise revize edilerek ve çok daha geniş kapsamlı olarak “Finansal Tabloların Sunuluşu” başlığıyla yayımlanmıştır. Standart bu konuda yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standardı, IAS-1 “Presentation of Financial Statements” ile uyumludur.

Madde 4’de standardın, banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu standart Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmiş ve sunulmuş genel amaçlı finansal tabloların sunuluşunda uygulanmaktadır.

Standartta finansal tabloların amacı şu şekilde belirtilmiştir; “finansal tablolar işletmelerin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtır. Genel amaçlı finansal tablolar, özel amaçlı bilgilere gereksinimi olmayan kullanıcıların istemlerini karşılamak üzere düzenlenir. Bu tablolar ayrı olarak yıllık faaliyet raporları veya izahname, sirküler gibi çeşitli kamuyu aydınlatma amacıyla hazırlanan belgeler içinde sunulan finansal tablolardan oluşur. Bu

standart, ara dönem özet finansal bilgilerine uygulanmaz. Standart tek bir işletmeye veya bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarına aynı şekilde uygulanır”.

Standartta, finansal tablolar terimi; Bilanço, Gelir tablosu, Satışların maliyeti tablosu, Nakit akış tablosu, Kar dağıtım tablosu, Özkaynaklar değişim tablosu, Muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotları gibi tabloları ve açıklayıcı bilgileri kapsamaktadır.

Yukarıdaki tablolardan bilanço ve gelir tablosu temel finansal tabloları diğerleri ise ek finansal tabloları oluşturmaktadır.

Bu standart, işletmenin sürekliliği ve tutarlılık kavramları ile tahakkuk esaslarını temel varsayımlar olarak tanımlamıştır. Ayrıca muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik temel kavramlarının yön verdiğini belirtmiştir.

Finansal tabloların açık ve anlaşılabilir olması, finansal kararlar verme durumunda olan tablo kullanıcıları için büyük önem taşımaktadır. Çeşitli muhasebe alanlarında farklı muhasebe politikaları uygulanmaktadır. Bu durum uygulanan muhasebe politikalarının açıklanmasının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Yalkın/a,1997,s.26). Standart, muhasebe politikalarını şu şekilde tanımlamıştır. “Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır”.

Standart, yanlış ve yetersiz muhasebe uygulamalarının finansal tablo dipnotlarıyla açıklama yoluyla düzeltilemeyeceğinin de altını çizmiştir.

Türkiye’de, 1986 öncesi uygulamalarda, işletmeler önemli muhasebe politikalarını genellikle, finansal tablolarının ayrı bir bölümünde ya da dipnotlarında göstermemişlerdir. Fakat, bankalar ve SPK’ya tabi şirketler için denetim zorunluluğu getirilmesini takiben, önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda gösterilmesinde ciddi bir artış görülmüştür (Gürer,1996,25).

SPK tebliğlerinde, “muhasebe politikalarının açıklanması” başlıklı kısımda işletmelere ilişkin önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda dipnotlar ve eklerde açıklanması öngörülmüş, finansal tabloların dipnot ve ekleriyle bir bütün oluşturduğuna işaret edilmiştir. Ancak SPK’nın ilgili bölümünde açıklamanın şekli ve içeriği hakkında çok az bilgi verilmektedir. Söz konusu madde de her işletmenin önemli muhasebe politikalarını açık ve anlaşılır bir biçimde açıklaması istenmekte ve bu açıklamaların finansal tabloların ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu ifade edilmektedir.

Ayrıca ilgili kanun, yanlış ya da uygun olmayan bir politikanın açıklanmasının şirketin böyle bir politikayı kullanmasını mazur görmeyeceğini ya da yapılan yanlış telafi etmeyeceğini de belirtmiştir (Gürer,1996).

SPK tebliğlerinde yer alan muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe politikalarının açıklanmasına ilişkin kısımlar ile TMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

İç pazarın gelişmesi ve İMKB'nin ortaya çıkışıyla (1987) SPK rapor ve denetleme ile ilgili ek düzenlemeler getirmiştir. Bunun sonucunda 1987'den başlayarak SPK'ya kayıtlı işletmelere altı ayda bir, ilk altı aylık finansal tabloları sınırlı ve yıllık finansal tabloları sınırsız olmak üzere, bağımsız bir denetim firmasının denetimine tabi olma zorunluluğu getirilmiştir. TMS-1 kapsamında ise, işletmelerin finansal tablolarının denetimden geçirilme zorunluluğu ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

SPK sisteminde finansal tablolar terimi; Bilanço, Gelir Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu gibi tabloları kapsamaktadır. Bilanço ve gelir tablosunun özet ve ayrıntı tipleri bulunmaktadır. Ayrıca sistem, bilanço ve gelir tablosu dipnotları hakkında ayrıntılı bilgileri içermektedir.

SPK'nın Seri:XI, No:1 sayılı tebliği çerçevesinde işletmeler, bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve ekleri, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve fon akım tablosunu hazırlamakla yükümlüdürler.

SPK sisteminde muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının seçilmesinde ve uygulanmasında esas alınmaktadır. İşletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramları aynı zamanda muhasebenin temel varsayımlarıdır. Finansal tabloların bu varsayımlara uygun hazırlanması esas olmaktadır. SPK sisteminde ki finansal tablolarda bu varsayımlar esas alınmamışsa, bu durumun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması zorunlu olmaktadır (Yalkın/a,1997,s.31).

Tek Düzen Hesap Planı ise, şirketlere hesaplar ve işlemler ile ilgili çok belirli yollar göstermekte, finansal tablolardaki muhasebe politikalarının açıklanmasında ise sadece çok genel bilgiler vermektedir. Buna göre açıklama, finansal tabloların doğru anlaşılabilmesi için gerekli ve/veya finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen diğer hususlarla ilgili olarak istenmektedir (Gürer,1996).

Tebliğde işletmelerden düzenlenmesi istenen tablolar; Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu ve Kar Dağıtım Tablosu'dur.

3 Sıra no lu MSUGT uyarınca, belirli büyüklüğün üzerindeki işletmelerin bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve ekleri, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosunu hazırlamaları gerekmektedir. Sözü edilen tebliğde belirlenen büyüklük haddinin altında kalan işletmeler ise

yalnızca bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve eklerini hazırlamakla yükümlüdürler.

2000 yılı, 24265 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10 Sıra no lu MSUGT çerçevesinde ise, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmeler hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, 2000 yılı aktif toplamı 1.8 katrilyon lira veya net satışlar toplamı 4 trilyon lirayı aşan mükelleflerin, temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da düzenlemeleri zorunlu olmaktadır.

Bilanço ve gelir tablosu özet ve ayrıntılı tipleri esas alınarak düzenlenmekte, ayrıca sistem, bilanço ve gelir tablosu dipnotları hakkında ayrıntılı bilgiler içermektedir.

Bu sistemde de finansal tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise, bunların açıklanması istenmemekte, fakat bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması durumunda, finansal tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanması gerekmektedir.

Tebliğe göre muhasebe politikalarının seçiminde; ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.

Tebliğ de “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” başlıklı kısımda finansal tabloların bütünlüğü ve tamlığı bakımından önemli politikaların açıklanmasının, finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemlerin düzeltildiği anlamına gelmeyeceği, düzeltmenin ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılarak ve finansal tablolara yansıtılarak yapılabileceği belirtilmiştir.

Aşağıdaki tabloda TMS-1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı, SPK ve MSUGT’un bu konudaki düzenlemeleri ile karşılaştırılmıştır.



Tablo 2.1 TMS-1'in SPK ve MSUGT ile Karşılaştırılması

	MSUGT	SPK	TMS
<b>FAYDALI BİLGİNİN ÖZELLİKLERİ</b>	Yeterli – doğru ve güvenilir,zamanlı, tutarlı, karşılaştırılabilir anlaşılabilir	Güvenilir, Açık, Kararlı, Tarafsız, Karşılaştırılabilir, Zamanlı, Önemli, Yeterli-doğru	Gerçeğe uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, tutarlı, zamanlı, önemli
<b>MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sosyal Sorumluluk</li> <li>- Kişilik</li> <li>- Süreklilik</li> <li>- Dönemsellik</li> <li>- Parayla Ölçülme</li> <li>- Maliyet Esası</li> <li>- Tarafsızlı. ve Belgel.</li> <li>- Tutarlılık</li> <li>- Tam Açıklama</li> <li>- İhtiyatlılık</li> <li>- Önemlilik</li> <li>- Özün Önceliği</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-İşletmeninSürekliliği</li> <li>- Dönemsellik</li> <li>- Tutarlılık</li> <li>- İhtiyatlılık</li> <li>- Tam Açıklama</li> <li>- Önemlilik</li> <li>- Sosyal Sorumluluk</li> <li>- Tarafsızlık</li> <li>- Özün Önceliği</li> <li>- Kişilik</li> <li>- Para Ölçüsü</li> <li>- Maliyet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İhtiyatlılık</li> <li>- Önemlilik</li> <li>-İşletmeninSürekliliği</li> <li>- Tutarlılık</li> <li>- Zamanlılık</li> <li>- Özün Önceliği</li> </ul>
<b>EK FİNANSAL TABLOLAR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Satışların Maliyeti Tablosu</li> <li>-KarDağıtımTablosu</li> <li>- Özkaynaklar Değişim Tablosu</li> <li>- Fon Akım Tablosu</li> <li>- NakitAkım Tablosu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Satışların Maliyeti Tablosu</li> <li>-Kar Dağıtım Tablosu</li> <li>- Fon Akım Tablosu</li> <li>- Nakit Akım Tablosu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Satışların Maliyeti Tablosu</li> <li>-Kar Dağıtım Tablosu</li> <li>- Özkaynaklar Değişim Tablosu</li> <li>- Nakit Akım Tablosu</li> </ul>
<b>Düzenlenme Süreleri</b>	Yılda 1 defa	Yılda 1 defa, ayrıca 3,6, ve 9 aylık dönemlerde dönem içi finansal tablolar	Yılda 1 defa, ancak gerektiğinde 1 yıldan daha uzun yada daha kısa sürelerde
<b>Yayımlanma Zorunluluğu</b>	Yok	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanço</li> <li>- Gelir Tablosu</li> <li>- Bağımsız Denet. Rap.</li> </ul>	Yok *
<b>Biçimsel Yapıları</b>			
- Satışların Maliyeti	Üretim işletmeleri esas alınmış	Üretim işletmeleri esas alınmış	Üretim işletmeleri, ticari ve hizmet işletmeleri esas alınmış
- Kar Dağıtım	Aynı format	Aynı format	Aynı format
- Fon Akım	Aynı format	Aynı format	Yok
- Nakit Akım	Aynı format	Aynı format	Farklı,(IAS-7 ile uyumlu)
-Özkaynaklar Değişim	Aynı format	Yok	Aynı format (5 ve 9. kalemler daha ayrıntılı)
<b>Bağımsız Denetimden Geçme Koşulu</b>			
- Yıllık Finansal Tablolarda	Yok	Zorunlu	Yok
- Dönem İçi Fin.Tabl.	Yok	Sınırlı denetim	Yok

Kaynak : Tetik – Demirel,2002,s.188.

\* Finansal tablo kullanıcılarına faaliyet raporları ya da sirküler ile sunulması öngörülmüştür.  
(TMS-1, madde 3)

## **2.2. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 2 “ Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”**

Bu standart, yüksek enflasyon ortamında temel finansal tabloların (konsolide olanlar dahil) düzenleme esaslarını içermektedir.

Standart 5 bölüm, 29 madde ve 2 ekten oluşmaktadır. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
  - Cari Maliyet Muhasebesi
  - Net Cari Yenileme Maliyeti
  - Net Nakit Değer
  - Net Bugünkü Değer
  - Genel Fiyat Endeksleri
  - Parasal Kalemler
  - Parasal Olmayan Kalemler
  - Dönem Sonu Endeks
  - Dönem Başı Endeks
  - Ortalama Endeks
- 3. Bölümde (madde 3-5), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 6- 28), açıklamalar
  - Bilançonun Düzeltilmesi
  - Gelir Tablosunun Düzeltilmesi
  - Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alım Gücü Kazanç veya Kayıpları
  - Nakit Akış Tablosu
  - Önceki Dönem Finansal Tabloları
  - Konsolide Finansal Tablolar
  - Genel Fiyat Endekslerinin Seçimi ve Kullanımı
  - Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 29), yürürlük tarihi

-Ek 1 : Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Listesi

-Ek 2 : Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satınalma Gücü Kazanç veya Kaybının Hesaplanması

TMS-2'deki esaslar, 1990 yılında yürürlüğe giren 29 no lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies" paralelinde yayımlanmıştır.

Standartta, son üç yıllık kümülatif enflasyon oranı, %100'e yakın veya bu oranın üstünde ise ve madde 3 deki durumların varlığında, yüksek (hiper) enflasyonun varlığı kabul edilmektedir. Böyle bir durumda finansal tabloların, liranın dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilmesi zorunlu olmaktadır.

Standart, enflasyon ortamında tarihi veya cari değerleri kullanarak hazırlanan finansal tabloların, bilançonun düzenlendiği günkü paranın satın alma gücünü esas almadıkları sürece sağlıklı bir gösterge olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir. Bu nedenle, konsolide tablolar da dahil olmak üzere finansal tabloların düzeltilerek, düzenlendiği tarihteki paranın satınalma gücüne göre hesapların düzeltilmesi sağlanır. Aksi halde düzeltme yapılmadan finansal tabloların karşılaştırılabilir nitelikte olmayacağı ve yapılacak karşılaştırmaların yanıltıcı olacağı belirtilmektedir.

Standartta göre, ülkemiz enflasyon muhasebesinde genel fiyat düzeyi muhasebesi esas alınmıştır. Buna göre düzeltme işlemleri, Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE)'nin Türkiye geneli için yayımlanmış olduğu toptan eşya fiyat endekslerine (TEFE) göre yapılmaktadır. Endeksler kullanılarak hesaplanan düzeltme katsayıları yardımıyla düzeltme işlemleri gerçekleştirilmektedir (Ayboğa, 1999, s.109).

Standartın 1. maddesine göre, yapılan düzeltme işlemi muhasebe kayıtlarına yansıtılmadan, sadece finansal tablolar üzerinde yapılmaktadır. Düzeltme işlemine tabi finansal tablolar; cari ve önceki dönem bilançoları, gelir tabloları, nakit akış tabloları ve konsolide finansal tablolardan oluşmaktadır. Düzeltme işlemleri uygulanırken bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan kalemler olarak ikiye ayrılmakta, parasal kalemler bilançonun düzenlendiği tarihte, ulusal para biriminin satın alma gücüne göre ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltmeye tabi tutulmamaktadır. Bu kalemler cari para birimi ile ifade edildiklerinden bilançoda aynen yer almaktadırlar. Standartın ilk uygulamaya geçirildiği dönemin başında özkaynaklar grubundaki olağanüstü yedekler ile net kar kalemleri dışındaki kalemler yüksek enflasyona göre düzeltilmekte, bu iki kalem dışındaki diğer tüm bilanço kalemlerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farklar ise düzeltilmiş olağanüstü yedekler kalemini oluşturmaktadır.

Standartta göre, enflasyon dönemlerinde parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem karının belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. İşletmelerin

enflasyon dönemlerindeki parasal varlık ve parasal borçları, satın alma gücü kazanç ve kaybına neden olmaktadır. Parasal kalemlerin neden oldukları satın alma gücü kazançları “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesap grubunda gösterilirken, satın alma gücü kayıpları “Finansman Giderleri” hesap grubunda gösterilmektedir (Yalkın/a,1997,s.27).

SPK'nın bu konuda 28 Kasım 2001 tarihli ve 24597 sayılı Resmi Gazetede yayımladığı Seri:XI, No:20 “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ”i bulunmaktadır. Bu tebliğin amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

SPK'nın bu konudaki tebliği, TMS-2 ile küçük farklılıklar dışında uyumludur. Tebliğ de yürürlük tarihi olarak, 31.12.2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için ise ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer, denilmiştir. Ancak, 17 Ocak 2002 tarihli 24643 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri:XI, No:23 sayılı tebliğle yürürlük tarihi değiştirilmiştir. Buna göre söz konusu tebliğ, 01.01.2003 tarihinden sonra sona eren yıllık ve bundan sonra gelecek ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir. Ancak tebliğde, dileyen işletmeler 31.12.2001 tarihinde ve daha sonra sona eren yıllık hesap döneminden başlamak üzere, bu tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilirler, denilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğlerinde, enflasyon muhasebesi ile ilgili bir ilke, hüküm veya standart bulunmamakta, ancak sistem kapsamında, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak için, aşağıda sıralanan bir takım yöntemler bulunmaktadır.

Ülkemizde, muhasebenin vergi bağımlılığı içinde düşünülmesi, muhasebe sorunlarını, ekonomi - işletme ve muhasebenin kendi ilkeleri ve yöntemleri dışında kamu tarafından çözümlenmeye ve muhasebe uygulamalarımızı uluslararası standartların dışında kalmaya itmiştir. Bu nedenle, enflasyonun finansal bilgiler üzerine etkisinin yansıtılmasında söz konusu kamu vesayeti ve vergi dinamosu harekete geçirilmiştir. Bu bağlamda da, işletmeleri enflasyonun olumsuz etkisinden korumak için, işletmelere vergi tasarrufu sağlayan önlemler getirilmiştir (Yüksel,1998,s.38-39).

Ülkemizde, enflasyonun finansal bilgi ve tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak için aldığı bu vergi önlemleri aşağıda sıralanmıştır (Hacırüstemoğlu/a,1997,s.35).

- Yeniden değerlendirme (213 sayılı V.U.K mükerrer 298. Madde).
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırımı (213 sayılı V.U.K.,mükerrer 315. Madde)

- Duran varlık yenileme fonu (213 sayılı V.U.K., 328 ve 329. Maddeler)
- Alacak ve borç senetlerinin reeskontu (213 sayılı V.U.K., 281-285. Maddeler)
- Finansman fonu (2362 sayılı Kanunu'nun 7. Maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 8 madde).
- Gayri menkul ve iştirak hisseleri satışlarından doğan karın sermayeye eklenmesinde vergi bağışıklığı (4108 sayılı yasanın 32. Maddesi ile 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 23. Maddenin a fıkrası)
- Maliyet bedeli artırımı (G.V.K., 38, 39 maddeler).
- Stokların değerlendirilmesinde LIFO yöntemi (V.U.K., 274-275. Maddeler)
- Araştırma ve geliştirme fonu (K.V.K., 14. Madde).
- Gider artış fonu (G.V.K., 37. Maddesi).
- Yatırım indiriminde yeniden değerlendirme (4108 sayılı kanununun 17. Maddesiyle eklenen ve 1.1.1995 tarihinde geçerli olarak 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 4. maddesinin birinci fıkrası)

Bu sıraladığımız vergisel önlemlerin kullanımı dışında aşağıdaki önlemler ile de işletme ve muhasebe enflasyondan korunmaya çalışılmaktadır. Enflasyonist ortamda kar dağıtmamak, dikkatli finansman politikası, etkin alacak tahsili, borçların konsolidasyonu, teşviklerden yararlanma, halka açılma, şirket evlilikleri, fason iş yaptırmak, tüketicinin finansmanı, yeni teknolojiler, mamul çeşitlendirilmesi, dış pazar aranması, yatırımları kısa sürede gerçekleştirme, stok devir hızını arttırarak asgari stokla çalışmak (Hacıüstemoğlu/b,1996,35).

Bu düzenlemeler, yukarıda da belirtildiği gibi, genellikle işletmeler üzerindeki vergi yükünün bir ölçüde hafifletilmesi amacıyla yapılmıştır. Enflasyon oranının yüksek ama hiper olmadığı (Avrupa standardı ve biraz üzeri) ortamlarda bu düzenlemeler belki yeterli olabilmektedir ancak Türkiye'de bu kısmi düzeltme yöntemleriyle yüksek enflasyonun finansal tablolarındaki erozyonu önlenememektedir. Özellikle son 10-12 yıldır yaşanan enflasyon zaten sadece vergi amaçlı olan bu yöntemleri anlamsızlaştırmıştır. Muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik kavramı gereği sonsuza kadar faaliyette bulunmak amacıyla kurulan işletmeler, bu kavramın gereğini yapamama durumuyla karşılaşabileceklerdir. Çünkü enflasyon her geçen yıl, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayelerini ve karlarını eritmekte; işletmeleri yavaş yavaş iflasa sürüklemektedir. Bu nedenle kısmi düzeltmeler yerine enflasyon muhasebesinin uygulanması ülkemiz işletmeleri için bir zorunluluk haline gelmiştir. TMUDESK'in standart çalışmalarını

yaparken önceliğin yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardına verilmesi, ilk yayımlanan 11 standart arasında TMS-2'nin bulunması bu zorunluluğun bir sonucudur.

Yukarıda sıralanan vergisel önlemlerin enflasyon muhasebesi karşısında yetersiz kaldığı aşağıdaki tablodan da görülmektedir.

Enflasyon muhasebesi uygulamalarında ve Türk Vergi Mevzuatında karın saptanmasında kullanılan yaklaşımları aşağıdaki tablo üzerinde açıklamaya çalışalım;

Tablo 2.2 Karın Saptanmasında Yaklaşımlar

	Türk Vergi Mevzuatı	Enflasyon Muhasebesi Uyg.
<b>Bilanço Yaklaşımı</b>	Var	Var
<b>Gelir Yaklaşımı</b>	Var	Var
<b>Sermayenin Korunması Kavramı</b>	Sermayenin nominal olarak korunması	Sermayenin satın alma gücünün korunması veya sermayenin üretim gücünün korunması
<b>Ölçü Birimi</b>	Paranın (TL'nin) nominal değeri	Paranın (TL'nin) satın alma gücü
<b>Değerleme Yöntemleri</b>	Tarihi maliyetler (maddi duran varlıklarda düzeltilmiş tarihi maliyetler)	Cari maliyetler veya düzeltilmiş tarihi maliyetler

Kaynak: Akdoğan/a,1997,s.28

Üstteki tablo incelendiğinde aşağıdaki konular saptanabilir: (Akdoğan,/a1997,s.28).

- Türk Vergi Mevzuatında kar tutarı, genelde özsermaye mukayesi suretiyle bilanço yaklaşımına göre tanımlanmakla birlikte, gelir tablosu aracılığıyla gelir ve giderlerin eşleştirilmesi suretiyle de hesaplandığından, her iki yaklaşıma da cevap verebilmektedir. Enflasyon muhasebesi uygulamalarında da her iki yaklaşıma göre; karı hesaplamak olanaklıdır.
- Türk Vergi Mevzuatında kar tutarı sermayenin nominal olarak korunması kavramına göre hesaplanmaktadır. Oysa enflasyon muhasebesi uygulamalarında kar tutarı, sermayenin satın alma gücünün korunması veya sermayenin üretim gücünün korunması kavramlarına göre hesaplanmaktadır.
- Türk Vergi Mevzuatında finansal tablo verileri TL'nin nominal değerine göre ifade edilmektedir. Oysa enflasyon muhasebesi uygulamalarında ölçü birimi paranın satın alma gücü olmaktadır.
- Türk Vergi Mevzuatında değerlendirme, tarihi maliyetlere göre yapılmaktadır. Sadece amortismanına tabi maddi duran varlıkların değerleri alınış yılını izleyen

yıldan itibaren enflasyon oranına göre düzeltilmektedir. Oysa enflasyon muhasebesi uygulamalarında, parasal olmayan tüm kalemler değerlemeye tabi tutulmaktadır. Ayrıca varlıkların cari değeri; genel fiyat endekslerinin kullanılması suretiyle düzeltilmiş tarihi maliyetler olabileceği gibi, varlıkların yenileme maliyetleri, net nakit değerleri veya net bugünkü değerleri de olabilmektedir (hangisi küçükse).

Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde 29 no lu Uluslararası Muhasebe Standardının uygulanması yaygın olarak görülmektedir. Bu şirketler finansal tablolarını önce bu standart bağlamında enflasyona göre düzeltmekte, daha sonra ise finansal tablolarını kendi ülkelerinin para birimlerine çevirerek düzenlemektedirler. Bunun sonucunda da enflasyonun olumsuz etkilerini finansal tablolarını düzelterek gidermiş olmaktadır (Selimoğlu/a,2001,s.102).

Ülkemiz 70’li yılların ortasından bugüne yüksek enflasyon ortamında yaşamaktadır. Yüksek enflasyon, her sektörü olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle konaklama işletmelerinde maddi duran varlıklar, işletmenin aktif toplamı içinde oldukça önemli bir paya sahiptir. Standartta parasal olmayan aktif kalemler olarak geçen bu varlıklar için 2 no lu TMS’nin uygulanması kaçınılmaz olacaktır. Zira bu özelliği ile finansal tabloları, enflasyondan en çok etkilenen işletmeler konaklama işletmeleri olmaktadır (Tetik/b,1997,s.121).

### **2.3. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 3 “Nakit Akış Tabloları”**

Bu standardın amacı, belli bir muhasebe döneminde işletmelerin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişiklikleri “işletme faaliyetleri”, “yatırım faaliyetleri”, ve “finansman faaliyetleri” itibariyle sınıflandırarak nakit akış tablosunda nasıl sunulacağını açıklamaktır.

Standart, 5 bölüm, 37 madde ve 1 ekten oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Nakit
  - Nakde Eşdeğer Varlıklar
  - Nakit Akışları
  - İşletme Faaliyetleri
  - Yatırım Faaliyetleri

- Finansman Faaliyetleri
- 3. Bölümde ( madde 3-10), standardın içeriği
  - İşletme Faaliyetleri
  - Yatırım Faaliyetleri
  - Finansman Faaliyetleri
- 4. Bölümde (madde 11-36), açıklamalar
  - İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışlarının Raporlanması
  - Yatırım ve Finansman Faaliyetleriyle İlgili Nakit Akışlarının Raporlanması
  - Nakit Akışlarının Net Yönteme Göre Raporlanması
  - Yabancı Paralı İşlemlere İlişkin Nakit Akışları
  - Olağan Kalemler
  - Faiz ve Temettümler
  - Dönem Karına İlişkin Vergiler
  - Mali Duran Varlıklar
  - İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar ile Diğer İş Birimlerinin Satın Alınması ve Satılması
  - Nakit Akışı Yaratmayan İşlemler
  - Nakit ve Nakde Eşdeğer Varlıkların Unsurları
  - Diğer Açıklamalar
- 5. Bölümde (madde 37), yürürlük tarihi
- Ek-1, Nakit Akış Tablosu

Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-7 “Cash Flow Statements” a paralel olarak yayımlanmıştır. Standart, nakit akış tablosu formatını, Uluslararası Muhasebe Standardı-7 “Cash Flow Statements” esaslarına göre oluşturmuştur. Standart, aynı konumdaki uluslararası muhasebe standartlarının en zor şekli esas alınarak düzenlenmiştir (Yalkın/a,1997,s.27).

Standart, belli bir muhasebe dönemi ile ilgili, işletmelerin nakit akışlarının işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olmak üzere üç grupta sınıflandırılarak raporlanmasını öngörmektedir. 3 no lu Türkiye Muhasebe Standardında, işletmelerin ilgili dönemlerine ilişkin nakit akışlarını hangi yöntemle göre ve hangi formatta bir tablo ile rapor edecekleri belirtilmiştir. Standartta göre Nakit Akış Tabloları iki yöntemle göre düzenlenebilir. Bunlar;

- Brüt (Direkt) Yöntem (madde 13)
- Net Kar Yöntemi (madde 14-16)

Ancak standart, raporlamada brüt (direkt) yöntemi benimsemiştir. Yani işletmeler, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını brüt yöntemle göre raporlarlar. Bu raporlamada



standardın öngördüğü Nakit Akış Formatı esas alınmaktadır. Brüt yöntemde, brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana gruplar, temel finansal tablolardan elde edilmektedir.

Nakit ve nakde eşdeğer varlıklarda meydana gelen değişikliklerin faaliyetler itibariyle raporlanması, işletme tarafından yürütülen üç temel faaliyetin, işletmenin finansman ve nakit durumu üzerindeki etkilerini açıkça ortaya koymaktadır. Tablo kullanıcıları bakımından bu etkilerin bilinmesi üç faaliyet grubu arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi bakımından da önem taşımaktadır (Yalkın/a,1997,s.27).

Standarda göre, nakit akış tablosunda tek bir işlemde farklı faaliyetlerle ilgili nakit akışları yer alabilmektedir. Böyle bir durumda bu nakit akışları birbirinden ayırt edilerek ilgili oldukları faaliyet gruplarında rapor edilmektedir. Örneğin bir borcun geri ödenmesinde faiz ve anapara ele alındığında, faizin işletme faaliyeti, anaparanın ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Nakit akış tablosu, ülkemiz muhasebe uygulamalarında ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1989 yılında yayımlanmış olduğu Seri:XI, No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ"inde, daha sonra Maliye Bakanlığı'nın uygulaması olan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ"inde ve en son olarak da TMS-3'in yayınladığı TMS-3'de yer almıştır.

SPK sisteminde ek mali tablolar içinde "Nakit Akım Tablosu" bulunmaktadır. Sistemde, ek mali tablolar içerisinde yer alan Nakit Akım Tablosu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.

- A- Dönem Başı Nakit Mevcudu
- B- Dönem İçi Nakit Girişleri
- C- Dönem İçi Nakit Çıkışları
- D- Dönem Sonu Nakit Mevcudu
- E- Nakit Artış veya Azalışı

Gerek SPK sisteminde gerekse Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde Nakit Akım Tablosunun raporlanmasında, TMS-3'de olduğu gibi Brüt (direkt) yöntem esas alınmıştır (Tetik/c,1998,s.75).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde de, yine SPK sistemindeki gibi ek mali tablolar kapsamında "Nakit Akım Tablosu" bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Nakit Akım Tablosuna ilişkin form ve açıklamaların, SPK sistemindeki nakit akım tablosu ile bazı ayrıntılar dışında aynı olduğu görülmektedir.

TMS-3 de gerek SPK'nın öngördüğü Nakit Akım Tablosu formatı gerekse Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde öngörülen

Nakit Akım Tablosu formatından farklı bir bölümlenme yapıldığı, nakit kaynaklarının ve kullanımlarının aynı bölümde sunulduğu görülmektedir (Akdoğan – Tenker,1998,s.286).

Sermaye Piyasası Mevzuatı Uygulaması ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Nakit Akış Tablolarında kullanılan nakit kavramı ile; hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar ele alınmaktayken, TMS-3'de nakit kavramı ile kastedilen işletmedeki nakit ve vadesiz mevduattır.

Standartta, nakit ve nakde eşdeğer varlıklardaki artış ve azalışlar rapor edilmektedir. Nakde eşdeğer varlıklar; yüksek derecede likit varlıklar olup hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişiklikleri karşısında önemsiz riski bulunan kısa vadeli varlıklardır. Yani repodaki menkul kıymetlerde, nakde eşdeğer varlık olarak kabul edilmiştir. Oysa Maliye Bakanlığı tebliğinde ve SPK uygulamasında nakit akış tablosunda, hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar ele alınmakta idi (Akdoğan – Tenker,1998,s.327).

#### **2.4. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 4 “Satışlar Ve Diğer Olağan Gelirler”**

Bu standardın amacı; olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.

Standart, 5 bölüm, 24 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Gelirler
  - Gerçeğe Uygun Değer
- 3. Bölümde ( madde 3-6), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 7-23), açıklamalar
  - Gelirin Ölçülmesi
  - Mal ve Hizmet Satışları
  - Faizler, Haklara İlişkin Gelirler ve Temettüler
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 24), yürürlük tarihi

TMS-4 Uluslararası Muhasebe Standardı-18 “Revenue” esas alınarak hazırlanmıştır.

Standartta göre gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli konu, gelirin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir. Gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk

ettirilecektir. Bu standart sözü edilen kriterlerin oluştuğu ve dolayısıyla gelirin tahakkuk ettirileceği koşulları tanımlamaktadır.

Standartta iki temel tanım yapılmıştır. Buna göre “gelir”, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarları, gelirin belirlenmesinde esas alınan gerçeğe uygun değer ise, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarlar şeklinde tanımlanmıştır. Böylece standart uygun değer kavramına açıklık getirmiştir. Gelirler tahsil edilen veya tahsil edilecek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (Yalkın/a,1997,s.35).

Öz kaynaklarda artışlara neden olan bu yararların gelir olarak nitelendirilebilmesi için, hisse senedi ihracı veya sermaye artışına ilişkin olmaması gereklidir. Standartta olağan gelirler;

- Mal ve hizmet satışları (Brüt satışlar) ve
- Diğer olağan gelir ve karlar olarak bölümlenmiştir.

SPK sistemi standartta incelenen konulara ilişkin olarak incelendiğinde sistemde, gelir tablosu kalemlerine ilişkin olarak yapılan açıklamaların bulunduğu görülmektedir. Bu açıklamalar; brüt satışlar, net satışlar ile diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar kalemlerinin kapsamı ile ilgilidir. SPK sisteminde, net gerçekleşebilir değer terimi tanımlanmış, bu değer belirlenmesine ve uygulanabileceği durumlara ait esaslar açıklanmıştır. SPK sisteminde konu, TMS-4'e göre daha dar kapsamlı bir biçimde ele alınmıştır. Oysa TMS-4, satışlar ve diğer olağan gelirlerin tahakkuk, muhasebeleştirilme ve finansal tablolarda sunulma ilkelerini bütünüyle kapsamına almaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise, gelir tablosu ilkeleri ile gelir tablosu kalemlerine ilişkin satışlar ve diğer olağan gelirlerin kapsamı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Söz konusu bu bilgiler, SPK sisteminde de olduğu gibi, bir muhasebe standardı niteliğinde ve kapsamında değildir. Gelirlerin tahakkuk ve muhasebeleştirilme esasları ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiştir (Yalkın/a,1997,s.35).

TMS-4, muhasebe uygulamalarına ve özellikle muhasebeleştirme yöntemlerine, kullanılan hesaplar ve olayların değerlendirilmesi bakımından bazı yenilikler getirmektedir (Özkan, 2001,s.10). Standartta mal satışının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak getirilen önemli yenilik, vadeli satış işleminde ortaya çıkmaktadır (Akbulut,2001,s.34). Standartın vadeli satışlara ilişkin açıklamaları uygulamamızı değiştirecek bir nitelik arz etmektedir. Çünkü vadeli satışlarda bedelin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm nakit tahsilatları taraflar arasında belirlenen faiz oranı veya sektörde benzer işlemler için kullanılan faiz oranı

ya da bu ikisine göre saptanamaması halinde Merkez Bankası iskonto oranı esas alınıp iskonto edilerek bulunacak olup, bu tutarla nominal bedel arasındaki fark “faiz geliri” olarak tanımlanacaktır (Sayarı,2000,s.20). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde vade farkları genellikle satışlar hesabına, SPK uygulamalarında diğer gelirler hesabına yazılmaktadır. Sonuçta her iki uygulamada da vade farkları gelir tablosunun Brüt Satışlar bölümünde raporlanmaktadır (Tetik/b,1997,s.125). Tek Düzen Muhasebe Sistemi, satış tarihindeki vade farklarını esas faaliyet çerçevesinde ve Brüt Satışlar kapsamında görerek 602 kodlu hesapta muhasebeleştirileceğini belirttiğine göre, bundan böyle sözü edilen hesap yerine 642 Faiz Gelirleri hesabının kullanılması gerekmektedir (Sayarı,2000,s.20). Vadeli satışlarda gerçeğe uygun değer, vade farklarını kapsamamakta, mal satışına ilişkin peşin satış bedeli satışlar hesabına alınmakta, vade farkları ise faiz geliri olarak ayrı bir hesapta takip edilmektedir. Ayrıca, vade farkının faiz geliri olarak kaydedilebilmesi için de, raporlama dönemine ait sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Böylece, TMS-4 muhasebenin genel kabul görmüş “dönemsellik” kavramına uygun bir şekilde işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak sağlamaktadır.

Standardın uygulamamıza getirdiği bir yenilik de kur farkları ile ilgilidir. Kur farklarının, standarda göre vade farkı gibi değerlendirilmesi daha uygun olmaktadır. Yani standartta, yabancı paralar üzerinden yapılan vadeli satışlarda kur farkları faiz gelirlerinde gösterilmektedir. Oysa kur farkları, MSUGT’da satışlarda veya kambiyo karlarında, SPK’da ise satışlarda gösterilmektedir.

TMS-4’de vade farklarının gelir olarak kaydedilebilmesi için raporlama dönemine ait olan sürelerin geçmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle vade sonuna kadar söz konusu tutarların “Ertelenmiş (kazanılmamış) Gelirler” hesabında bekletilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş (kazanılmamış) Gelirler hesabı pasif karakterli bir hesaptır. Hesabın 124 kod numarası ile açılması halinde, aktif düzenleyici bir hesap olarak, Bilançoda Ticari Alacaklar grubu yer alacaktır. Hesabın bu şekilde açılması halinde, senetli alacaklarda uygulanan reeskont işlemi de kendiliğinden devre dışı kalmaktadır (Akbulut,2001,s.36).

TMS-4’ün 9. maddesinde yer alan “iskonto etme” kavramı, maddenin (b) şıkkı hariç tutulduğunda, reeskont uygulamasına benzemektedir. Ancak reeskont senetli alacaklara uygulanabilirken, TMS-4 senetli yada senetsiz tüm ticari alacakların iskonto edilmesini önermektedir.

Ülkemizdeki uygulamaya göre reeskont işlemi yalnızca dönem sonunda raporlama amaçlı yapılmakta ve etkileri izleyen dönemin başında ortadan kaldırılmaktadır. TMS-4

uygulandığında ise iskonto işlemi alacağın doğduğu anda kaydedilmekte ve alacak tahsil edilene dek kayıtlarda yer almaktadır (Özkan, 2001,s.17).

Standartla getirilen bir diğer yenilik ise, satın alınan menkul kıymetlerde işlemiş faiz ile hisse senetlerinde ilan edilen kar paylarının standarda göre alış maliyetlerinden indirilmesidir. Bu konuda MSUGT’da belirgin bir yönlendirme bulunmamaktadır. SPK’da ise bu konuya bir açıklık getirilmemiştir.

Standartta belirtilen gelirin doğuşu ile ilgili kriterlerin, mevcut uygulamadan farklı olduğu görülmektedir. Standartta gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilir denilmektedir. Bu ifade yorumlandığında, gelirin doğuşunun faturaya bağlı olmadığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Oysa gerek MSUGT’da gerekse SPK’da vergi yasalarına uygun şekilde hizmet tamamlanıp veya mal satılıp, fatura kesildiğinde gelir yazılması öngörülmüştür.

## **2.5. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 5 “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”**

Bu standardın amacı, bir şirketler topluluğuna dahil ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların kontrol ve gücüne sahip olunan iştiraklerin ve diğer ortaklıkların varlık, borç, sermaye, gelir ve giderlerinin tek bir ortaklık şeklinde gösterilerek topluluğun finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi verilmesini sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Standart 5 bölüm, 35 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), Standardın Amacı
- 2. Bölümde (madde 2), Tanımlar
  - Ana Ortaklık
  - Bağlı Ortaklık
  - İştirakler
  - Diğer Ortaklıklar
  - Kontrol Gücü
  - Şirketler Topluluğu
  - Azınlık Payları
  - Konsolidasyon Yöntemi
  - Konsolide Finansal Tablolar
- 3. Bölümde (madde 3-12), Standardın İçeriği

- Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanışı Ve Sunuluşu

- 4. Bölümde (madde 13-34), Açıklamalar

- Konsolidasyonun Genel Esasları
- Konsolide Bilançonun Düzenlenmesine İlişkin İlke Ve Esaslar
- Konsolide Gelir Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin İlke Ve Esaslar
- Raporlanacak Bilgiler
- Ana Ortaklığın Bireysel (Konsolide Öncesi) Finansal Tablolarında Bağlı Ortaklıklara Yapılan Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

- 5. Bölümde (madde 35), Yürürlük Tarihi

Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-27'ye "Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries" paralel olarak yayımlanmıştır. IASC, 1977 yılında yayımlanmış olduğu IAS-3 "Konsolide Finansal Tablolar Standardı" ile hem bağlı hem de ilgili şirketlerdeki yatırımların muhasebeleştirme esaslarını belirlemiştir. Daha sonra bu standart iptal edilerek ve 1990 yılından itibaren uygulanmak üzere IAS-27 "Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi" olmak üzere iki ayrı standart yürürlüğe konulmuştur.

Standartta göre konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki temel hedef şirketler topluluğuna dahil grupların finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi vermektir. Aynı zamanda konsolide finansal tabloların düzenlenmesini kanunlar değil ekonomik koşullar zorunlu hale getirmektedir (Akdoğan-Tenker, 2001,s.405)

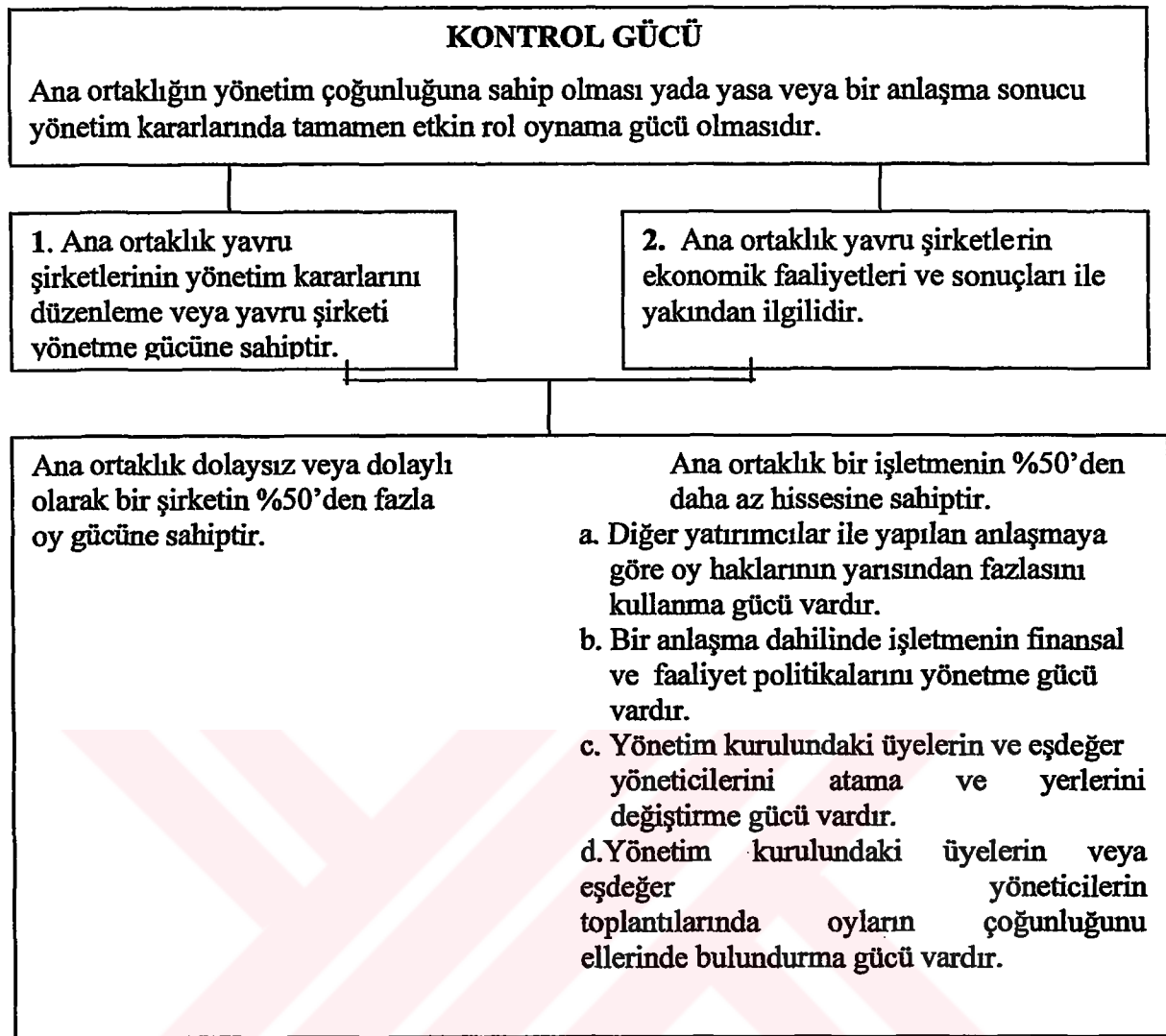
Standartın 2. maddesindeki yapılan tanımlamalara göre, konsolidasyon kapsamındaki şirketleri aşağıdaki şekilde görebiliriz.

## Konsolidasyon Kapsamındaki Şirketler



Şekil 2.1 TMS-5'e Göre Konsolidasyon Kapsamındaki Şirketler  
Kaynak: Akdoğan/b, 2001,s.17.

Şekilden de görüleceği gibi konsolide tabloların düzenlenmesi, temel olarak ana şirketin ortaklıklar üzerindeki kontrol gücünün varlığına bağlıdır. Kontrol gücünün varlığını gösteren göstergeleri aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.



Şekil 2.2 TMS-5'e Göre Kontrol Gücünün Varlığını Gösteren Göstergeler  
Kaynak: Akdoğan/b,2001,s.17.

Standartta, konsolide finansal tabloların düzenlenmesine esas alınacak konsolidasyon yöntemi "Topluluğa ait finansal tablolarda yer alan varlıklar, yabancı kaynaklar, özkaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararların bir bütün olarak birleştirilmesi ve daha sonra konsolidasyon ilke ve kuralları doğrultusunda gerekli düzeltmelerin yapılarak konsolide finansal tabloların düzenlenmesidir" şekilde tanımlanmıştır. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi bakımından topluluğa bağlı şirketlerin farklı sektörlerde yer alması, bir engel oluşturmamaktadır. Ayrıca, ana ortaklığın bireysel (konsolide öncesi) finansal tabloları kapsamında yer alan bağlı ortaklıklarla yapılan yatırımlar bu standarda göre muhasebeleştirilmektedir. Ana ortaklık, konsolide finansal tablolar düzenlerken, tüm yabancı ve yerli bağlı ortaklıkları konsolidasyon kapsamına almaktadır. Yabancı ortaklıkların finansal



tabloları, ilgili muhasebe standardına göre TL'ye çevrildikten sonra konsolidasyon işlemine tabi tutulmaktadır.

Standardın 13. maddesinde, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi için topluluğa dahil şirketlerin aynı muhasebe standartlarını uygulamaları, aynı muhasebe politikalarını benimsemeleri ve hesap dönemlerinin kapanış tarihlerinin aynı olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu hususlarda farklılıklar olması halinde, konsolidasyondan önce bu farklılıkların giderilip, konsolide finansal tablo dipnotlarında gerekli açıklamaların yapılması gerekliliği de standartta belirtilmiştir.

Standartta göre konsolidasyon sonucu saptanan olumlu fark aktifte şerefiye ve olumsuz fark (negatif şerefiye) pasifte uzun vadeli yabancı kaynaklarda gelecek yıllara ait gelirler grubunda gösterilmektedir. Standart, bu farkların beş yıl içerisinde itfa edilmesini benimsemiştir. Konsolidasyon da saptanan azınlık payları, konsolide bilançoda özkaynaklar hesap grubunu izleyen ayrı bir kalem olarak gösterilmektedir. (Yalkın,1997,s.28).

Ülkemizde konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin ilk düzenleme, SPK'nın 1992 yılında yayımlanmış olduğu Seri:XI, No:10 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" dir. Tebliğ, konsolide finansal tabloların düzenlenmesini "isteğe bağlı" bıraktığından, uygulama değeri kazanamamıştır. Bu tebliğ, 31.12.2001 tarihinde yürürlüğe giren Seri:XI, No:21 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Seri: XI, No: 22 sayılı Tebliğ ile, Seri:11, No:11 no lu tebliğin yürürlüğe girme tarihi tekrar değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre, 1/1/2003 tarihinden sonra sona eren yıllık ve bundan sonra gelecek ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Ancak, dileyen işletmeler, 31/12/2001 tarihinde ve daha sonra sona eren yıllık hesap döneminden başlamak üzere, bu Tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilmektedirler.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi konusu, uluslararası düzenlemelerde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. SPK da bu gerekliliği görmüş ve yukarıda sözü edilen tebliği 2001 yılında yürürlüğe koymuştur. Yürürlüğe giren bu tebliğ ile, SPK'ya tabi işletmelere konsolide finansal tabloları hazırlama zorunluluğu getirilmektedir.

SPK'ya bağlı şirketlerin hazırlayacakları finansal tablolara ilişkin ilke ve esasları düzenleyen söz konusu Tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Bu düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi konusunda, Türk Muhasebe Hukuku'nun uluslararası uygulamalarla uyumlaştırılması yolunda önemli mesafe alınmıştır (Çiftçi,2001,s.102).

SPK'nın XI/21 seri no lu tebliği, konsolide finansal tablolara ilişkin ilke ve kuralları içermektedir. Bu tebliğin uygulanması zorunludur. SPK tebliğinde belirtilen esaslar TMS-5 ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Aradaki bazı farklılıklara değinirsek; SPK tebliği ve TMS-5 arasında iştirakler tanımı farklılık göstermektedir. SPK tebliğinde iştiraklerde ortaklık pay oranı en az %20 ve en fazla %50 nin altında olması gerekirken, TMS-5 de iştiraklerde ortaklık pay oranı en az %10 ve en fazla %50 olması gerekmektedir. Zaten SPK tebliğinde dikkati çeken en önemli konu, yapılan iştirak tanımının , IAS-28'deki "ilgili şirket" ve AB 4. ve 7. Yönergelerindeki "iştirak" tanımına uygun olmasıdır. Çünkü bu düzenleme ile, ülkemizdeki diğer düzenlemelerden farklı olarak, ilk defa Uluslararası Muhasebe Standartları ve AB Yönergelerine uygun bir iştirak tanımı yapılmaktadır

Bir diğer fark, TMS-5'de konsolidasyondan kaynaklanan olumlu fark aktifte şerefiye olarak ve olumsuz fark (negatif şerefiye) ise pasifte uzun vadeli yabancı kaynaklarda "gelecek yıllara ait gelirler" grubunda yer alıp ve bu farklar 5 yıl içinde itfa edilirken. SPK'nın ilgili tebliğinde ise konsolidasyondan kaynaklanan olumlu fark "pozitif şerefiye" aktifte "maddi olmayan duran varlıklar" hesap grubu altında, "iştirakler şerefiyesi" olarak, "negatif şerefiye" ise aynı hesap grubu içersinde negatif bir kalem olarak "iştirakler negatif şerefiyesi" olarak konsolide bilançoya yansıtılır. Bu farklar, şerefiyenin izafe edildiği ekonomik birimin faydalı ömrünü geçmemek üzere en fazla 20 yıl içinde itfa edilir.

Ülkemizde konsolide finansal tablolarla ilgili bir diğer düzenleme olan Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından 10 Mayıs 1997 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliği", belli bir sektörü kapsadığı için bu çalışmanı kapsamına alınmamıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bu başlıklı bir standart, ilke veya hüküm bulunmamaktadır.

## **2.6. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 6**

### **"İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi"**

Bu standardın amacı işletmelerin iştiraklerine ilişkin yatırımlarının muhasebeleştirilme esaslarını ve yöntemlerini belirlemektir..

Standart, 5 bölüm ve 23 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1) standardın amacı,
- 2. Bölümde (madde 2) standartta geçen terimlerin tanımları.

- İştirakler
- Önemli Etkinlik
- Kontrol Gücü
- Bağlı Ortaklık
- Özkaynak Yöntemleri
- Maliyet Yöntemi
- 3. Bölümde (madde 3-4) standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 5-22) açıklamalar
  - Yatırım muhasebeleştirilme yöntemleri
  - Konsolide finansal tablolar
  - Bireysel ( konsolide öncesi) finansal tablolar
  - Özkaynak yönteminin uygulanması
  - Raporlanacak bilgiler
- 5. Bölümde (madde 23) yürürlük tarihi

Standart IAS-28 “Accounting for Investments in Associates” standardına paralel olarak yayımlanmıştır.

Standartta “iştirakler” , ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak en az %10’una, en fazla %50’sine kadar veya aynı oranlarda oy hakkına sahip olunan şirketlerdir. Önemli etkinlik, ilgili şirkete %20 veya daha fazla oy gücüne sahip olmaktır. Etkinlik, ilgili şirketin finansal ve işletme politikalarına katılma gücünü ifade eder. Kontrol gücü ise, yönetim çoğunluğuna sahip olma sonucu hem şirketin finansal ve işletme politikalarının belirlenmesine hem de bu politikaların uygulanmasına katılma gücüdür. Şeklinde tanımlar bulunmaktadır.

Standartta göre yatırımlar iki yöntemle göre muhasebeleştirilir;

1. Özkaynak Yöntemi
2. Maliyet Yöntemi

Standartın 6. maddesinde yatırımların özkaynak yöntemine göre nasıl muhasebeleştirilecekleri açıklanmıştır. İlgili maddeye göre Özkaynak yönteminde, iştirak önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, yatırım yapılan ortaklığın özkaynağından yatırımcının payına düşen kısmı gösterecek şekilde, artırılır veya azaltılır. Bu işlem yapılırken, ana ortaklığın payına düşen net kar veya zarar gelir tablosunda, diğer özkaynak kalemlerindeki artışlar ise niteliklerine göre sermaye yedeklerinin ilgili hesabında gösterilir. Yatırım yapılan ortaklıktan alınan kar payları iştirak tutarından düşülür. Bu gibi

değişikliklere örnek olarak; duran varlıklar ve menkul kıymetlerin yeniden değerlemesi, kur farkları ve şirket birleşmelerinden doğan farklar gibi değişiklikler verilebilir.

Yatırımların maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmesi ise, standardın 7. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre yatırımların maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki ilkeler esas alınır;

- a) Yatırımcı, yatırım yaptığı ortaklıktaki yatırımı maliyet bedeli ile muhasebeleştirir.
- b) Yatırımcı, yatırımdan aldığı kar paylarını gelir tablosunda gösterir
- c) Yatırımcı, dağıtılmayan kar payları ile ilgili herhangi bir işlem yapmaz.

Standart, önemli etkinliklerin bulunduğu iştiraklerin özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesini, konsolidasyon ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmeleri öngörülme-yen şirket yatırımlarının ise maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Standartı mevcut uygulama ile karşılaştırdığımızda, hem MSUGT'da hem de SPK tebliğlerine göre iştiraklerin değerlemesinde farklılıklar olduğu görülmektedir.

SPK sistemi, iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde ilk olarak SPK'nin 1992 yılında yayımlanmış olduğu Seri:XI, No:10 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"i esas almış, fakat bu tebliğ 31.12.2001 tarihinde yürürlüğe giren Seri:XI, No:21 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

6 no lu standardı SPK'nin tebliği ile karşılaştırdığımızda, SPK'nin 1992 yılında yayımlanmış olduğu tebliğ ile standart arasında oldukça büyük farklar mevcutken, 2001 yılında yayımlanan yeni tebliğ ile bu farklılıklar asgariye indirilmiştir. SPK, 1992 yılındaki tebliğinde iştirakler ile ilgili hükümlerde değerlendirme esaslarına ağırlık vermişken 2001 yılındaki tebliğinde 6 no lu TMS ile hemen hemen aynı tanımlamalara yer vermiştir. Aradaki tek fark, TMS-5'de de belirtildiği gibi iştiraklerin tanımında olmuştur. TMS-5 ve 6'da iştirakler için %10-50 sınırı getirilirken, SPK'da bu sınır %20-%50 olarak belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde iştirakler ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Fakat bu hükümler, bir muhasebe standardı niteliğinde ve kapsamında olmayıp, aşağıda açıklanmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki iştirakler teriminin tanımı, TMS-6'daki tanım ile aynıdır.

Sistemde, iştiraklerin borsa ve piyasa değerinde oluşan sürekli ve %10'dan fazla değer düşüşleri için "İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı" ayrılmakta ve bu

karşılıklar ile ilgili giderler “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubundaki “Karşılık Giderleri” hesabında muhasebeleştirilmektedir (Yalkın/a,1997,s.35).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre, işletmelerin başka bir şirket ya da şirketlerin hisse senetlerine uzun vadeli amaçlarla yapmış oldukları yatırımlar, bilançoda Duran Varlıklar- Mali Duran Varlıklar sınıfında raporlanmaktadır. Buna göre iştirakler, işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarını ifade etmektedir. İştirak ilişkisinden bahsedebilmek için, sermaye payı dikkate alınmaksızın, sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında olması gerekmektedir. Bir şirketteki en fazla %50 oranında sermaye payı veya oy hakkı veren yatırımlar, iştirakler hesabında izlenmektedir.

Söz konusu düzenlemede, vergi hukuku ile çatışmama düşüncesi ile değerlemeye ilişkin ilke ve standartlar getirilmemiş ve değerlendirme konusunda VUK hükümlerine atıf yapılmıştır. Buna göre iştirakler, diğer menkul kıymetlerde olduğu gibi, alış bedeli üzerinden kaydedilecektir (Çiftçi,2001,s.98).

Tekdüzen Hesap Planı’nda menkul kıymet hareketlerinin “sürekli envanter yöntemine” göre izlenmesi öngörülmüştür. Dolayısıyla, satış karının tespiti açısından, alışlar partiler halinde ayrıntılı olarak takip edilmelidir (Yücel,1999,s.92). Dönem sonlarında, hisse senetlerinin değerlerinde meydana gelen değer artışları, gerçekleşmemiş artışlar olduğundan, dönem kar/zararıyla ilişkilendirilmemekte, ancak satış durumunda gerçekleşen kara veya zarar dikkate alınmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı’nda, işletmelerin iştirakleri bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla elde ettikleri bedelsiz hisse senetleri, iştirakler hesabına eklenmekte ve bu tutar, özsermaye grubunda “İştirakler Yeniden Değerleme” artışları hesabında gösterilmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı’nda ki iştirak bünyesinde yapılan iç kaynaklardan sermaye artışı sonucu elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin iştirak defter değerine eklenmesi uygulaması, TMS-6 kapsamında iştiraklerin değerlemesinde kullanılan maliyet ve özkaynak yöntemine uymamaktadır. Maliyet yönteminde, iştirak özsermayesindeki değişimler hiçbir şekilde bilançodaki iştirak değerini değiştirmemektedir. Oysa MSUGT uygulamasında, bedelsiz hisse senedi elde edilmesi durumunda iştirak defter değeri değişmektedir. Özkaynak yönteminde ise iştirak tutarı, ilgili şirketin elde ettiği net kar veya zarardan ana şirkete düşen pay oranında düzeltilirken, ülkemiz uygulamasında sadece iştiraktan elde edilen nakit kar payları gelir tablosuna yansıtılmaktadır (Çiftçi,2001,s.98).

## 2.7. Türkiye Muhasebe Standardı –TMS 7 “Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı”

Bu standardın amacı; yatırımların muhasebeleştirilmesi ve bu konuyla ilgili yapılması gerekli açıklamaların düzenlenmesidir.

Standart, 5 bölüm ve 26 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1-2), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 3), tanımlar
  - Yatırım
  - Cari Yatırım
  - Uzun Vadeli Yatırım
  - Gayrimenkul Yatırımı
  - Gerçeğe Uygun Değer
  - Piyasa Değeri
  - Pazarlanabilirlik
- 3. Bölümde (madde 4-6), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 7-25), açıklamalar
  - Yatırımların Sınıflandırılması
  - Yatırımların Maliyeti
  - Yatırımların Değeri
    - Cari Yatırımlar
    - Uzun Vadeli Yatırımlar
    - Gayrimenkul Yatırımlar
  - Yatırımların Değerindeki Değişiklikler
  - Yatırımların Elden Çıkarılması
  - Cari Yatırımların Uzun Vadeli Yatırımlara, Uzun Vadeli Yatırımların Cari Yatırımlara Dönüşmesi
  - Portföy Yatırımının İçeriğindeki Değişiklikler
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 26), yürürlük tarihi

TMS-7, Uluslararası Muhasebe Standardı-25'e "Accounting for Investments Superseded" paralel olarak yayımlanmıştır. IAS-25 ile TMS-7'nin temelde birbiriyle örtüşükleri görülmektedir. IAS-25'in uygulanmasına ilişkin 2000 yılında yeni düzenlemeler

yapılarak güncellenmiştir ve artık IAS-39 “Financial Instruments: Recognition and Measurement - Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme Standardı” ile birlikte ele alınarak uygulanması öngörülen bir standart haline getirilmiştir. Türkiye’de ise finansal enstrümanlarla ilgili henüz bir standart yayınlanmadığı için TMS-7 yayımlandığı şekilde yürürlüğe girmiş ve uygulanmaktadır (Selimoğlu/b,2001,s.59).

Standartta yatırım kavramı şu şekilde tanımlanmıştır;

“ Bir işletmenin ticari faaliyetlerinin yanı sıra servetini artırmak veya sermayesini değerlendirmek ve benzeri yarar ve kazançlar (faiz, hak bedeli, kar payı ve kira gibi) sağlamak üzere elde ettiği varlıklardır. Stoklar ve maddi duran varlıklar bu standart anlatımında yatırım değildir.”

Standartta yatırımların sınıflandırılmasına ilişkin açıklamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.3 TMS-7'ye Göre Yatırımların Sınıflandırılması

<b>YATIRIMLARIN, KISA VE UZUN VADELİ OLARAK AYRIMINDAKİ KRİTERLER</b>		
<b>KRİTERLER</b>	<b>CARİ YATIRIMLAR (KISA VADELİ YATIRIMLAR)</b>	<b>UZUN VADELİ YATIRIMLAR</b>
<b>AMAÇ</b>	Atıl olarak kalabilecek kısa vadeli fonların değerlendirilmesi amacıyla yapılan yatırımlardır.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mevcut iş ilişkilerini yada ticari ilişkileri korumak, kolaylaştırmak veya daha ileriye götürmek amacıyla elde bulundurulmuş ve uzun vadeli amaçlarla yapılan yatırımlardır. Ortaklık yatırımları olarak da adlandırılır.</li> <li>Gelir veya değer artışı elde etmek için bir yıldan daha fazla süre için yapılan gayri menkul yatırımları</li> </ul>
<b>SÜRE</b>	Bir yıldan daha az bir süre elde tutmak amacıyla yapılan yatırımlar	Bir yıldan daha uzun süre elde tutmak amacıyla yapılan yatırımlar. Hemen satılabilir veya satılmayabilir. Satılabilirlik ön koşul değildir.
<b>YATIRIM KARARI</b>	Atıl fonların kullanımı için yatırım yapılır	Uzun vadeli iş politikaları konusunda yönetim kararları doğrultusunda yatırım yapılır
<b>AMAÇ DEĞİŞİKLİĞİ</b>	Uzun vadeli yatırımın paraya dönüşmesine karar verildiği durumlarda yatırımlar cari yatırıma dönüşür.	Pazarlanabilir olmasına rağmen cari yatırımların elde tutulmasına karar verildiğinde ve bir yıldan uzun süre elde tutulduğunda, uzun vadeli yatırıma dönüşür.
<b>FİNANSAL TABLOLARDA SUNULUŞU (BİLANÇO)</b>	<b>DÖNEN VARLIKLAR / MENKUL KIYMETLER</b>	<b>DURAN VARLIKLAR / MALİ DURAN VARLIKLAR</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bağlı Menkul Kıymetler</li> <li>Diğer Mali Duran Varlıklar</li> </ul> <b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Uzun Vadede Satılmak Üzere Edinilen Gayrimenkuller</li> </ul>

Kaynak: Akdoğan/c,1999,s.102



Standartta Yatırımların Maliyetine ilişkin açıklamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.4 TMS-7'ye Göre Yatırımların Maliyetine İlişkin Açıklamalar

	Kısa Vadeli Yatırımlar	Uzun Vadeli Yatırımlar	Gayrimenkul Yatırımları
Değerleme Ölçüleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piyasa değeri veya</li> <li>• Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliyet bedeliyle veya</li> <li>• Yeniden değerlendirilmiş tutarıyla veya</li> <li>• Pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maddi duran varlık olarak, (TMS-8)</li> <li>• Diğer duran varlıklar olarak, Maliyet bedeliyle veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla (gerçeğe uygun değeriyle)</li> </ul>

Kaynak: Akdoğan/c,1999,s.107

SPK sistemine göre, geçici yatırımlar dönen varlıklarda “Menkul Kıymetler” , uzun vadeli yatırımlar ise duran varlıklar içerisinde “Finansal Duran Varlıklar” hesap grubunda gösterilmektedir. Sisteme göre işletmenin geçici amaçlarla elde ettiği menkul kıymetler elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmekte ve işletmenin cari yatırımlarını oluşturmaktadır. Elde etme maliyetinin hesaplama yöntemleri iştiraklerde olduğu gibidir.

Bağlı menkul kıymetlerin yabancı paralı kredilerle satın alınmaları durumunda ise, bu kıymetlerin elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının bağlı menkul kıymetlerin elde edilme maliyetine eklenebileceği belirtilmiştir. Ancak bu durumun bilanço dipnotlarında açıklanması gerektiğine dikkat çekilmiştir.

SPK sistemine göre, uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan değer artışları bilançoda “Yeniden Değerleme Değer Artış” hesap grubu içinde “Borsada Oluşan Değer Artış” hesabında yer almaktadır. Daha sonra değerlemeden kaynaklanan değer azalışları bu hesaptan mahsup edilmektedir. “Borsada Oluşan Değer Artış” hesabı yoksa, değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer azalışları “Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar” hesabına kaydedilmektedir.

Sistemde, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetlerin, %10 veya daha fazla bir oranda değer kaybına uğramaları ve bu kaybın sürekli olduğu durumlarda ilgili menkul kıymetlerin rayiç bedelle değerlendirileceği belirtilmiştir.

Rayiç değer; hisse senetleri için net defter değeri, borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler için ise T.C Merkez Bankasının açıkladığı iskonto oranı üzerinden belirlenen değerdir.

TMS-7 ile SPK hükümleri arasında önemli denebilecek bir farklılık bulunmamaktadır. Yalnızca SPK hükümleri TMS-7 kadar kapsamlı değildir (Yalkın/a,1997,s.32).

Tekdüzen Muhasebe Siteminde cari yatırımlar ile uzun vadeli yatırımlar kapsamaları bakımından TMS-7 ile aynıdır. Cari yatırımlar olan “menkul kıymetler” dönen varlıklar grubunda, uzun vadeli yatırım olan “mali duran varlıklar” da duran varlıklar grubunda yer almaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sitemine göre hem cari yatırımları oluşturan menkul kıymetler hem de uzun vadeli yatırımları oluşturan bağlı menkul kıymetler alış bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Menkul değerlerde meydana gelen sürekli ve önemli değer düşüklükleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki yatırımların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler hem SPK hükümleri hem de TMS-7 kadar kapsamlı değildir (Yalkın/a,1997,s.35).

MSUGT’da, vergi hukuku ile çatışmama düşüncesi ile değerlemeye ilişkin ilke ve standartlar getirilmemiş ve değerleme konusunda VUK hükümlerine atıf yapılmıştır. Aşağıda değerleme ölçütlerinin, standart, SPK ve MSUGT’un bu konuda atıfta bulunduğu VUK hükümleri açısından bir karşılaştırması yapılmıştır.

Tablo 2.5 Değerleme Ölçütlerinin Karşılaştırılması

## DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

SERM. PİYAS. ARAÇL.	TMS-7	SPK	VUK
<p>- Devlet Borçlanma Senetleri</p> <p>. 1.1.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş olan devlet borçlanma senetleri</p> <p>. 1.1.1999 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan</p> <p>- Vadesi 1 yıldan kısa olanlar</p> <p>- Vadesi 1 yıl ve daha uzun olan</p>	<p>* Cari Yatırımlar(md.15)</p> <p>- Piyasa değeriyle veya</p> <p>- Maliyet veya piyasa değerinin düşük olmasıyla</p> <p>* Uzun Vadeli Yatırımlar (md.16)</p> <p>-Maliyet Bedeliyle veya</p> <p>-Yeniden Değerlenmiş Tutarıyla</p> <p>- Pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olmasıyla değerlendirilir.</p>	<p>Geçici amaçlarla iktisab edilen menkul kıymetler elde etme maliyeti ile kaydedilir.</p> <p>Bu menkul kıymetlerin bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için kıst gelir tahakkuk ettirilir.</p> <p>“</p> <p>“</p>	<p>1999 yılı ilk 3 döneme ait geçici vergi hesaplamasında <u>alış bedeliyle</u>, sonraki dönemlerde <u>rayiç bedelle</u> değerlendirilir.</p> <p>1999 tarihinden itibaren geçici vergi hesaplamasında <u>borsa rayici</u> ile değerlendirilir.</p> <p>Rayiç bedelle değerlendirme sonucu oluşan fark vergi matrahına dahil edilir.</p> <p>1999 yılı ilk 3 döneme ait geçici vergi hesaplamasında <u>alış bedeliyle</u>, sonraki dönemlerde <u>borsa rayici</u> ile değerlendirilir.</p>
-Özel Sektör Tahvilleri	“	<p>Geçici amaçlarla iktisab edilen menkul kıymetler elde etme maliyeti ile kaydedilir.</p> <p>Bu menkul kıymetlerin bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için kıst gelir tahakkuk ettirilir.</p>	<p>Borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısım için kıst gelir tahakkuk ettirilir.</p> <p>Vergi matrahına dahil edilir.</p>
- Fon Portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri	“	<p>Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili yatırım fonunun bilanço tarihi için açıkladığı alış fiyatları üzerinden değerlendirilir.</p>	<p>Alış bedeli ile değerlendirilir.</p>
-Diğer Menkul Kıymetler	“	<p>Borsada işlem görenler bilanço tarihindeki ağırlıklı ortalama fiyatı ile değerlendirilir</p> <p>Diğerleri (Borsada işlem görmeyenler) elde etme maliyeti ile değerlendirilir.</p>	<p>Varsa Borsa rayici ile değerlendirilir.</p> <p>Borsa rayici yoksa bilanço gününe kadar geçen süreye isabet eden kıst gelir tahakkuku yapılır.</p> <p>Vergi matrahına dahil edilir.</p>

- Hisse Senetleri	“	Borsada işlem görenler için bilanço tarihinden önce 5 işgünü içinde oluşan ortalama fiyatların ortalaması ile değerlendirilir. Değerleme farkları vergi matrahına dahil değildir.  Borsada işlem görmeyenler elde etme maliyeti ile kaydedilir. %10'dan fazla değer düşüklüğü halinde Net Defter Değeri ile değerlendirilir.	Alış bedeli ile değerlendirilir.
- Kıymetli Madenler ( Altın, Elmas)	“	Varsa Borsa rayici ile borsa rayici yoksa mukayyet değer ile değerlendirilir.	Varsa Borsa rayici ile borsa rayici yoksa mukayyet değer ile değerlendirilir.
- Gayrimenkuller ( Arsa, Bina)	. Maddi Duran Varlık olarak (md.18) - Maddi Duran Varlık olarak TMS-8 uygulanır. - Diğer Duran Varlıklar grubunda muhasebeleşir.	Elde etme maliyeti ile değerlendirilir. (Maliyet Bedeli) Yeniden Değerleme yapılır.	Maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yeniden değerlendirme yapılır.

Kaynak: Zaloğlu, 1999, s.129. (tabloda, 1999 yılı örnek verilerek değerlendirme usullerine değinilmiştir)

TMS-7'ye göre, uzun vadeli yatırımlar içinde bulunan bağlı menkul kıymetler maliyet bedeliyle veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla değerlendirilmekte, eğer uzun vadeli yatırım pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olmasıyla değerlendirilmektedir. MSUGT'da, uzun vadeli yatırımları oluşturan bağlı menkul kıymetler alış bedeli ile, SPK'nın Seri:11, No:14 tebliğinde ise bağlı menkul kıymetlerin elde etme maliyeti(maliyet değeri) üzerinden değerlendirileceği, bağlı menkul kıymetlerin net defter değeri elde etme maliyetinden düşükse, bağlı menkul kıymetlerin net defter değeri üzerinden değerlendirilebileceği belirtilmiştir

Uzun vadeli yatırımlar içerisinde yer alan uzun vadede satılmak üzere elde edilen gayrimenkuller ise TMS-7'ye göre maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilirken, eğer bu gayrimenkuller arsa ve bina ise diğer duran varlık grubunda muhasebeleştirilmektedirler. MSUGT'da uzun vadede satılmak üzere elde edilen gayrimenkuller, elde etme maliyeti, yani maliyet bedeli ile değerlendirilip yeniden değerlendirme yapılırken, SPK'da da maliyet değeri ile değerlendirilip yeniden değerlendirme yapılmaktadır.

Atıl olarak kalabilecek kısa vadeli fonların değerlendirilmesi amacıyla yapılan cari yatırımlar; TMS-7 kapsamında piyasa değeri, maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile

değerlenirken, MSUGT’da alış bedeli ile, SPK’nın Seri:11, No:11 tebliğine göre ise elde edilme maliyeti (maliyet değeri ile) değerlendirilmektedirler.

## **2.8. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 8**

### **“Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar”**

Bu standardın amacı işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli bir yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir.

Standart, 5 bölüm ve 49 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

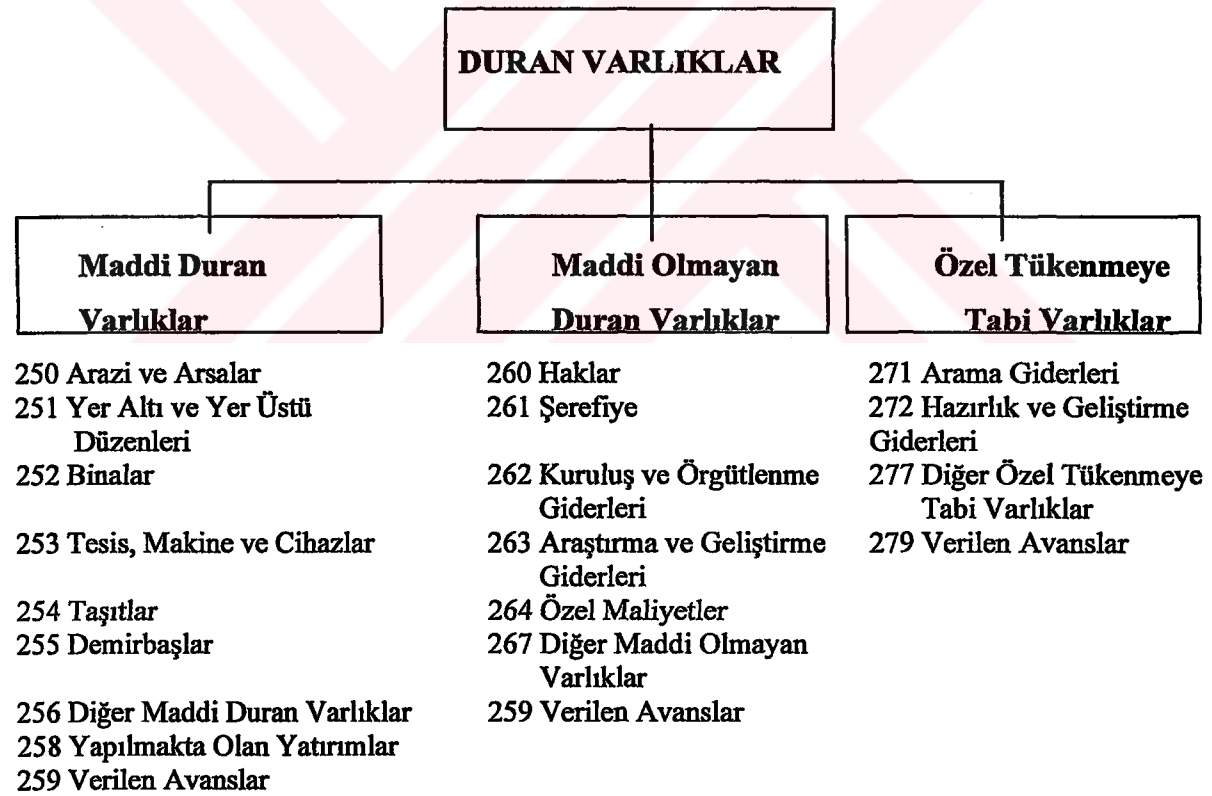
- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Maddi Duran Varlıklar
  - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
  - Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
  - Amortisman
  - Amortisman Tabi Değer
  - Hizmet Süresi
  - Artık Değer
  - Gerçeğe Uygun Değer
  - Maliyet Değeri
  - Net Defter Değeri
  - Geri Kazanabilir Değer
- 3. Bölümde (madde 3-35), standardın içeriği
  - Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Aktifleştirilmesi (madde 5-8)
  - Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları (madde 9-18)
  - Maddi, Maddi Olmayan Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Aktifleştirilmesi Sonrası Değeri (madde 19)
  - Yeniden Değerleme (madde 20-21)
  - Amortisman İtfa ve Tükenme Payları (madde 22-26)
  - Hizmet Süresinin Gözden Geçirilmesi (madde 27)
  - Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi (madde 28)

- Geri Kazanılabilir Değer ( madde 29-31)
- Geri Kazanılabilir Değerin Tutarında Meydana Gelen Artışlar (madde 32-33)
- Duran Varlıkların Elden Çıkarılması (madde 34-35)
- 4. Bölümde, Açıklamalar (madde 36-48)
  - Maddi Olmayan Duran Varlıklar ( 39-43)
  - Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ( 44-48)
- 5. Bölümde, yürürlük tarihi (madde 49)

Standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-16 “Property, Plant and Equipment” ve Uluslararası Muhasebe Standardı-38 “Intangible Assentes”a paralel olarak yayımlanmıştır.

Bu standardın kapsamına; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar girmektedir. Standartta belirtilen bu varlıklar aşağıdaki şemada sıralanmıştır.

Tablo 2.6 TMS-8’e Göre İşletmenin Varlıkları



Standartta belirtilen Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği’nde yer alan Tek Düzen Hesap Planı ile uyumludur. Tek fark, tek düzen hesap planında duran varlık kapsamında yer alan ticari alacaklar, mali duran varlıklar gibi duran varlık grupları bu standardın kapsamına girmemektedir.

Standartta maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıkların hangi durumlarda aktifleştirileceği belirtilmiştir. Bunlar;

- a) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması söz konusu olduğu durumlarda
- b) Bu varlığın işletmeye maliyeti güvenilir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda

Standartta göre, bir duran varlıktan gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı tahmin ediliyorsa ve bunun maliyeti güvenilir bir şekilde hesaplanabiliyorsa, söz konusu varlık aktifleştirilmekte, söz konusu varlıklardan gelecekte ekonomik yararlar sağlanamayacağı tahmin edilmiş ise ilgili maliyet, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Küçüksavaş,1998,s.83).

Standartın 9. maddesine göre bu varlıklar ilk muhasebeleştirildiklerinde maliyet değeri ile gösterilmektedirler. Maliyet değeri, satın alma maliyeti, inşa maliyeti veya üretim maliyeti olabilmektedir.

Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilme sonrası değeri standartın 19. maddesinde belirtilen temel yöntem ve uygulanabilir diğer yonteme göre belirlenmektedir. Standartta benimsenen temel yöntem; maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların amortismanına tabi tutularak net defter değeriyle gösterilmesidir. Bu yöntemden farklı olarak uygulanabilecek diğer yöntem ise standartın 19/b. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilme sonrası değeri, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarlarından birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değerinin bulunması yöntemi ile de bulunabilmektedir. Bu varlıklardan amortismanına tabi olanlar hizmet süreleri boyunca sistemli bir şekilde amortismanına tabi tutulmaktadır. Diğer bir varlığın maliyetini oluşturmayan amortisman giderleri ise dönem giderleri olarak muhasebeleştirilmektedirler.

Standart, arsa ile üzerindeki binaların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Standartta göre amortismanına tabi maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortismanına tabi tutulmalıdır. Ve uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır.

Standartta amortisman giderinin diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Standartta işletmenin kullandığı varlıklarla ilgili olarak varlıkların hizmet sürelerine de değinilmiştir. Buna göre hizmet süresi, “amortismanına tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu

süre aşağıdaki faktörler göz önünde bulundurularak tespit edilmektedir (Küçüksavaş,1998,s.85).

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenir.
- b) Varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma payları
- c) Teknik gelişmeler sonucu demode olma veya piyasa değişimleri sonucu iktisadiliğin kaybolması durumu
- d) Varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Standardın 27. maddesinde, maddi olmayan duran varlıkların genelde beş yılda itfa edileceği belirtilmiştir. Belirli bir sözleşme süresi bulunanların bu süre içinde itfa edilmesi temel ilkedir. Özel tükenmeye tabi varlıkların amortismanına tabi tutulması imtiyaz süresi ve üretim miktarlarına göre yapılmaktadır.

SPK sistemi incelendiğinde, TMS-8 kapsamında yer alan varlıkların gerek kapsamaları gerekse değerlendirme ilkeleri SPK tebliğlerinin çeşitli hükümlerinde ele alındığı görülmektedir. TMS ile SPK hükümlerinin kapsam olarak belki de birbirlerine en çok yaklaştığı konu TMS-8 ile incelenen konudur. Ancak yinede TMS SPK ya göre daha kapsamlıdır (Seçgen,1998,s.106). SPK sisteminde maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklar kapsam ve değerlendirme ilkeleri bakımından ele alınmış, özel tükenmeye tabi varlıklara yer verilmemiştir.

Sistemde, maddi duran varlıkların elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. SPK ya göre maddi duran varlıkların elde edilmesi, ilgili yabancı paralı kredilerden kaynaklanan ve ilgili varlığın aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan kur farkları, varlık aktive alındıktan sonra finansman gideri olarak yazılmaktadır. Bu varlıklar da, varlıkların yeniden değerlemeye dayalı değerleri de kullanılabilir. Bu durumda, işletmeler yeniden değerlendirme işlemlerini geçerli mevzuat hükümlerine göre gerçekleştirebilmektedirler.

Sistemde maddi duran varlıkların hizmet süresi sırasında yapılan normal bakım-onarım giderlerinin, varlığın maliyetine eklenmeyeceği, bu giderlerin üretim veya faaliyet gideri olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Sisteme göre yatırım harcamaları, ilgili varlıkların maliyetine eklenerek aktifleştirilmektedir. Maddi duran varlığın takas yolu ile elde edilmesi ve maliyetinin bilinmemesi durumunda ise, elden çıkarılan varlığın net defter değeri yeni varlığın elde edilme maliyeti olarak kabul edilmektedir. Duran varlıklar hisse senedi takası yolu ile elde edilmişlerse, yeni varlığın elde etme maliyeti takas edilen hisse senetlerinin rayiç bedeli



olmaktadır. Hizmet dışı bırakılan ve gelecekte elden çıkartılan maddi duran varlıklar net defter ile net gerçekleşebilir değerin düşük olma ile değerlendirilmekte ve amortisman ayrılmamaktadır (Yalkın/a,1997,s.33).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise, maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların tanımları ve içerikleri TMS-8 ile aynı olmakla birlikte, TMS-8 ile incelenen konular standartta olduğu kadar kapsamlı değildir.

Sisteme göre maddi duran varlıklar satınalma, devir, inşa veya imal bedelleriyle muhasebeleştirilmektedir.

Geçerli mevzuat hükümlerine göre maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilmekte, bu işlemde kaynaklanan yeniden değerlendirme artışları bilançoda sermaye yedekleri grubunda "M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" kaleminde gösterilmektedir.

Sisteme göre, maddi olmayan duran varlıklar da maliyet değerleriyle muhasebeleştirilmektedirler. Bu varlıklardan haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma ve geliştirme giderleri eşit tutarla beş yıl içinde itfa edilmektedirler.

Özel tükenmeye tabi varlıklar ise, elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilmekte ve özelliklerine göre itfa edilmektedirler.

Maddi duran varlıkların yatırımında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarına ilişkinde bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır. VUK'un 270. maddesinde yatırımın tamamlanmasından sonra ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi ya da finansman gideri olarak dönem giderlerine yazılmasının işletmenin isteğine bırakılmış olması uygulama da farklılıklar yaratmaktadır. Buna karşın SPK'nın tebliğinde, varlığın aktife alınmasından sonra ortaya çıkan faiz ve kur farklarının, varlık aktife alındıktan sonra finansman gideri olarak yazılması öngörülmektedir. Bu açıdan bakıldığında TMS-8 ile SPK uygulaması arasında bir uyum olduğu gözlenmektedir. Tekdüzen muhasebe sisteminde ise bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır.

## 2.9. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 9 “Amortisman Muhasebesi”

Bu standart amortisman muhasebesini ele almakta ve amortisman tabi tüm varlıklara ilişkin temel amortisman esaslarını kapsamaktadır.

Standart, 5 bölüm ve 16 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1-2), Standardın Amacı
- 2. Bölümde (madde 3), Tanımlar
  - Amortisman
  - Amortisman Tabi Varlıklar
  - Hizmet Süresi
  - Amortisman Tabi Değer
- 3. Bölümde (madde 4-5), Standardın İçeriği
- 4. Bölümde (madde 6-15), Açıklamalar
  - Hizmet Süresi (madde 6-9)
  - Artık Değer (madde 10)
  - Amortisman Yöntemleri (madde 11-12)
  - Raporlanacak Bilgiler ( madde 13-15)
- 5. Bölümde (madde 16), Yürürlük Tarihi

Uluslararası Muhasebe Standartları içerisinde “Amortisman Muhasebesi’ne” ilişkin olan 4 no lu standart yürürlükten kaldırılmıştır. Amortisman Muhasebesi’ne ilişkin konular IAS-16 “International Accounting Standards Committee Foundations” kapsamında yer almaktadır.

Standartta göre, “amortisman tabi bir varlığın amorti edilecek tutarı, varlığın hizmet süresi boyunca her muhasebe dönemine sistemli bir şekilde dağıtılır”. Bu amortisman muhasebesinin temelini oluşturmaktadır. Dönemin amortisman giderleri ise, dönem gelirlerinden direkt veya endirekt olarak indirilmektedir.

Standartta, amortisman hesaplama yönteminin seçiminde ve hizmet sürelerinin tahmin edilmesinde işletme kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

Standartta göre, amortisman tabi bir varlığın hizmet süresi varlıkta beklenen fiziki aşınma ve yıpranma, demode olma, teknolojik yıpranma ve eğer var ise varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar göz önünde bulundurularak saptanmaktadır.

Standartta her varlık unsuru için hizmet sürelerinin göz önüne alınarak ayrı oranların saptanacağı ve bir işletme için amortisman tabi varlığın hizmet süresinin fiziki ömründen daha kısa olabileceği belirtilmektedir.

Standardın 7. maddesinde; amortisman tabi varlıkların hizmet sürelerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve beklentilerin önceki tahminlere göre önemli farklılıklar göstermesi durumunda , amortisman oranlarının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

SPK sisteminde “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar” hakkında tebliğin 38 ve 39. maddelerinde Amortisman muhasebesinin konusu ve amortisman ilkelerine yer verilmiştir. 39. madde de amortisman hesaplama ilkeleri yer almaktadır. Tebliğe göre işletmeler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alabilirler. Yani SPK sistemi, amortisman yönteminin seçiminde işletmeleri serbest bırakmıştır. Amortisman muhasebesi, SPK sisteminde dar kapsamlı olarak ele alınmıştır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde amortisman muhasebesi ile ilgili ilke ve kurallara yer verilmemiş yalnızca amortisman giderlerinin kaydına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı bu konudaki tespitini 153 sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan etmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu’nda mevcutlarda amortisman uygulaması açısından esas alınan yöntemler; normal, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve olağanüstü amortisman olmak üzere 4 tanedir (Sevilengül, 1996,s.353).

Vergi Usul Kanunu, amortisman tabi bir varlığın hizmet süresini belirlerken, iktisadi kıymetin kullanım oranının her zaman doğru tahmin edilemeyeceğinden hareketle, ayrılabilir amortismanın azami oranlarını belirlemiş ve bu oranlar aşılmamak kaydıyla işletmeleri amortisman süresini tayinde serbest bırakmıştır.

Standartta dönemin amortisman giderlerinin, dönem gelirlerinden direkt veya indirekt olarak indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin bu konuda benimsediği usul indirekt kayıt yöntemidir. VUK’un 321. maddesinde izin verdiği direkt yöntemi, Tekdüzen Muhasebe Sistemi kabul etmemektedir. SPK standartları da, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde olduğu gibi indirekt yöntemi benimsemiştir.

Ülkemizdeki mevcut uygulamalara bakıldığında amortisman muhasebesi konusunda TMS’den önce varolan boşluk açıkça görülmektedir.

Standart, komple yatırımlarda amortismanın ne zaman başlayacağına ilişkin bir açıklamaya da yer vermemiştir. Oysa işletmelerde bu sorun ile sık sık karşılaşmaktadır. Örneğin bir tatil köyü inşaatında tamamlanan kısımlar hizmete açılmakta ancak tesis tam olarak bitmiş olmamaktadır. Böyle bir durumda amortismanın ne zaman ya da nasıl

başlayacağı sorun olmakta ve uygulamacılar da kendilerine göre ama vergi yasalarını da dikkate alarak çözüm üretmeye çalışmaktadırlar (Tetik,1997/b,s.131-132).

## **2.10. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 10**

### **“Dönem Net Karı Veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler”**

Bu standardın amacı, tüm işletmelerin tutarlı bir şekilde gelir tablosu düzenlemeleri için gelir tablosunda yer alan bazı kalemlerin sınıflandırılmasına, açıklanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslarını belirlemektir. Bu esaslar, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerdeki finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğine olanak verir.

Standart, 5 bölüm ve 34 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Olağandışı Kalemler
  - Olağan Faaliyetler
  - Durdurulan Faaliyetler
  - Temel Hatalar
  - Muhasebe Politikaları
- 3. Bölümde ( madde 3-5), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 6-33), açıklamalar
  - Dönem Net Karı veya Zararının Raporlanması
  - Olağandışı Kalemler
  - Olağan Kar veya Zarar
  - Durdurulan Faaliyetler
  - Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler
  - Temel Hatalar
  - Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- 5. Bölümde (madde 34), yürürlük tarihi

Standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-8'e “Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies” paralel olarak hazırlanmıştır.

Standart, dönem net karı veya zararının, olağan faaliyet karı veya zararı ve olağandışı kalemler olmak üzere iki unsurdan oluştuğunu belirtmektedir. Mevcut uygulamalarda ise

önemli muhasebe politikalarının açıklanmasının mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilke olduğuna dikkat çekilmiştir.

Aynı bölümde bilanço, gelir tablosu ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemlerin, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olmayacağı, düzeltmenin ancak muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılacağı ve finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir. Yine bu bölümde, mali politikalarda cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasının ve bunun finansal tablolara olan etkilerinin gösterilmesinin gerekliliğine de dikkat çekilmiştir.

TMS-10 ile ilgili konular hem SPK'da hem de MSUGT'da çok dar kapsamlı olarak ele alınmıştır. Ancak, SPK sistemi MSUGT'a göre bu konuda daha geniş kapsamlıdır.

Standartta, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ve SPK'da Gelir Tablosu formatları aynı olmakla beraber, Olağan Gelir ve Olağan Gider kalemleri SPK standartlarında Faaliyet Geliri ve Faaliyet Zararı adı altında ele alınmıştır.

## **2.11. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 11**

### **“Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”**

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının amacı, işletmenin faaliyette bulunduğu farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kar dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili konularda bilgi verecek finansal tabloları kullananların, bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha doğru yargıya varabilmelerini sağlamaktır.

Karlılık oranları, büyüme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riskleri çeşitli endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde büyük farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle, finansal tabloları kullananlar işletme riskini ve geleceğe yönelik beklentileri değerlendirebilmek için, bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece bütünüyle ilgili bilgilere değil, bölümler ile ilgili finansal bilgilere de gereksinim duymaktadırlar.

Standart, 5 bölüm ve 26 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1) standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2) tanımlar
  - Endüstri Kolları

- Coğrafi Bölümleri
- Bölüm Gelirleri
- Bölüm Giderleri
- 3. Bölümde (madde 3-6) standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 7-25) açıklamalar
  - Bölüm Bilgileri
  - Finansal Bilgileri Raporlanacak Bölümler
  - Raporlanacak Bilgiler
  - Bölüm Faaliyet Sonucu ve Varlıkları
  - Bölümler Arası Fiyatlandırma Esasları
  - Raporlanan Bilgilerde Meydana Gelen Değişiklikler
- 5. Bölümde (madde 26), yürürlük tarihi

Standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-14'e "Segment Reporting" paralel olarak hazırlanmıştır.

Standartta göre aşağıdaki işletmelerin endüstri kolları ve coğrafi bölgelerle ilgili finansal bilgileri bu standart doğrultusunda açıklamak zorundadırlar. Bunlar;

- Halka açık şirketler,
- Bağlı ortaklıklar,
- Ekonomik açıdan önemli işletmeler.

Standartta sözü edilen, "bağlı ortaklıklar dahil ekonomik açıdan önemli işletmeler" den kast edilen, gelirleri (satışları), karları, varlıkları veya istihdam düzeyleri, faaliyette buldukları ülke için önemli olan işletmelerdir.

Standartın uygulanabilirliği, bölüm gelirleri ile bölüm giderlerinin gerçekçi bir şekilde saptanmasına bağlı olmaktadır.

Gerek SPK tebliğlerinde gerekse Tekdüzen muhasebe sisteminde bu standardın içerdiği konular ile ilgili hükümlere rastlanmamıştır.

Standartta belirtilen finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasındaki esaslar sadece konaklama işletmelerine değil, aynı zamanda üretim ve ticaret işletmelerine de daha önce uygulanmayan yeni bir düzenleme getirmektedir. Gerçekten de mevcut uygulamada ülkemizde faaliyet gösteren zincir otellerin faaliyet sonuçları şirket merkezinde ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Ancak her bir bölümün faaliyetleri finansal tablo kullanıcılarına raporlanmamaktadır. Standart, mevcut uygulamadaki bu eksikliği gidermektedir. Ayrıca standardın ilgili birimlerce benimsenmesi halinde herhangi bir uygulama sorunu da bulunmamaktadır (Tetik/b,1997,s.134).

## 2.12. Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 12

### “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”

Bu standart, yabancı para birimi ile yabancı paraya dayalı işlemlerin ve yabancı ülkedeki faaliyetler ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir.

Standart, 5 bölüm ve 43 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Yabancı Ülkedeki Faaliyetler
  - Yabancı İşletme
  - Raporlama Para Birimi
  - Yabancı Para Birimi
  - Kur
  - Kur Farkı
  - Kapanış Kuru
  - Yabancı İşletmedeki Net Yatırım
  - Parasal Kalemler
  - Gerçeğe Uygun Değer
- 3. Bölümde (madde 3-5), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 6- 42), açıklamalar
  - Yabancı Para İşlemleri
  - Kur Farkının Tahakkuku
  - Yabancı İşletmedeki Net Yatırım
  - Uygulanabilir Diğer Yöntem
  - Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetlere İlişkin Finansal Tablolar
  - Raporlayan İşletmenin Ayrılmaz Bir Parçasını Oluşturan Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetler
  - Yabancı Ülkelerdeki İşletmeler
  - Yabancı Ülkelerdeki İşletmenin Elden Çıkarılması
  - Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetlerin Sınıflandırılmasındaki Değişiklik
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 43), yürürlük tarihi

Standart, 21 no lu Uluslararası Muhasebe Standardı'na "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" paralel olarak çıkartılmıştır. TMS-12'de esas olan bir Türk işletmesinin TL esaslı finansal tabloları iken, IAS-21 ise haliyle daha genel kapsamlı olup, temel alınan işletme herhangi bir ülkenin işletmesi olabilmektedir.

Standartın 1. maddesinde ifade edildiği üzere bir işletmede yabancı paraya dayalı faaliyetler iki ana başlıkta toplanmaktadır. Bu faaliyetler;

- a) Yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi
- b) Yurt dışındaki faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. Bu faaliyetler, ana işletmenin bulunduğu Türkiye dışında başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen bir bağlı şirket, bir ortaklık, bir iş ortaklığı veya bir şube tarafından yürütülür.

Standartta göre yukarıda sıralanan yabancı paraya dayalı faaliyetleri ilgili işletmenin finansal tablolarında göstermek için, hem yabancı paraya dayalı işlemler hem de yabancı işletmelerin finansal tabloları işletmenin raporlama para birimine çevrilmektedir.

Yabancı para birimi ile yabancı paraya dayalı işlemlerin ve yabancı ülkedeki faaliyetler ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesindeki temel konu hangi kurun esas alınacağı ve kur değişim etkilerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağıdır.

Standart bu açıklamalar ile iki noktaya açıklık getirmiştir. Bunlardan ilki, "hangi kurun esas alınması gerektiği" ikincisi ise, "kur değişim etkilerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı" dır.

Bu standart aşağıdaki faaliyetlerde uygulanacaktır.

- a) Yabancı para birimine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi
- b) Konsolidasyon, oranlı konsolidasyon veya özkaynak yöntemi ile işletme finansal tablolarına dahil edilecek yabancı ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili finansal tabloların raporlama para birimine dönüştürülmesi

Türkiye'de yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle uygulamada kullanıcıların zaman zaman Türk işletmelerinin finansal tablolarını başka bir para birimine (USD,EURO,v.b) çevirmeleri TMS-12 kapsamında kabul edilmemektedir.

Standart ayrıca, riskten korunma muhasebesi (hedge accounting) ve yabancı ülkelerdeki faaliyetler ve yabancı işletmelerin nakit akışlarının raporlama para birimine dönüştürülmesini de içine almamaktadır.

Özellikle yabancı para cinsinden borçlanmalar nedeniyle ülkemizde yaşanan bir sorun olan "olumsuz kur farkları" standartın kapsamındadır.



Yabancı paraya dayalı işlemler, yabancı para birimi bazında yapılan veya ödenmesi yabancı para birimi ile yapılacak olan işlemlerdir. Bu işlemler standartta şu şekilde sıralanmıştır;

- a) Fiyatı yabancı para birimi ile saptanan mal ve hizmet alım ve satımları
- b) Yabancı para birimi bazında borç alımı veya borç verilmesi
- c) Yabancı para birimine dayalı yapılan ve koşulları henüz yerine getirilmemiş bir anlaşmaya taraf olmak
- d) Değeri yabancı para birimi ile ifade edilmiş bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılmasında yabancı kaynaklardaki artış veya azalışlar

Bu bölümde sıralanan işlemlerin bir çoğunun Türkiye uygulamasında geniş bir biçimde yer aldığı bilinmektedir. Sabit varlık yatırımlarına yurtdışı kaynaklardan dövizli kredilerle kaynak sağlanması, mevduat hacminin geniş bir bölümünün döviz tevdiat hesaplarından oluşması, bu konudaki önemli örnekleri oluşturmaktadır. Standartın 7 ve 8. maddelerinde yukarıdaki işlemlerin muhasebe kayıtlarına işlem tarihindeki kur ile aktarılması gerektiği ve bu kurun da “spot kur” veya “piyasa kuru” olarak alınabileceği ifade edilmiştir (Yücel,2000,s.97).

Standartta, yabancı paralı işlemlerden doğan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde iki yöntemden söz edilmiştir. Kur farklarının muhasebeleştirilmesindeki temel yöntem 12-14. maddelerde, uygulanabilir diğer yöntem ise 17-18. maddelerde açıklanmıştır.

Standartta ele alınan temel yöntemde göre; işlem günü ile ödeme veya tahsilatın yapıldığı gün arasında kur değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan kur farkları, gelir ve gider olarak yansıtılmaktadır. Bu maddede ki açıklamada kur farkı geliri ile giderinden söz edilmekte, borçlanma esnasında ortaya çıkan kur farkı geliri de burada öngörülmektedir (Yükçü,2001,s.27).

Standartta ki uygulanabilir diğer yöntemde göre; önemli ölçüde bir devalüasyon veya paranın değer kaybı sonunda ortaya çıkan olumsuz kur farklarının, ek maliyet olarak ilgili varlıkların elde edilme maliyetlerine eklenmelerinin gerekliliği vurgulanmıştır.

Uygulamada bu gibi kur farklarının keyfi olarak giderlere yansıtıldığı veya varlık maliyetine eklendiği sayısız durum, şirketlerin amaca göre kar açıklaması gibi son derece sakıncalı bir durum yaratmaktadır. Söz konusu madde 17'deki yegane istisna, şirketin söz konusu olumsuz kur farkından korunmak için bir tedbir almış olması (hedging) veya şirketin bu borcu tasfiye edebilecek durumda bulunmasıdır (Yücel,2000,s.98). Standartta göre bu koşullar mevcutsa, olumsuz kur farkı varlık maliyetine eklenmemektedir.

Standardın 14. maddesinde, yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarının bu yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden Birikmiş Kur Farkları başlığı altında özkaynaklar kapsamı içinde gösterileceği belirtilmiştir. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı gibi, standarda göre yatırım elden çıkmadan olumlu veya olumsuz kur farkları sonuç hesaplarına yansıtılmamakta, geçici olarak öz kaynaklar içinde bekletilmektedir (Yükçü,2001,s.28)

Standardın 19-22. maddelerinde yabancı ülkelerdeki faaliyetler ikiye ayrılmıştır. Bunlar;

- a) Faaliyetleri finansal tabloları düzenleyen işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler (Yabancı ülkelerdeki faaliyetler, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin bir uzantısıdır. Bu nedenle yurtdışındaki işlemlerin yapıldığı yabancı para birimi ile TL. arasındaki kur farkları Türkiye'deki şirketin nakit akışını hemen etkiler.)
- b) Yabancı işletmeler (Büyük oranda kendi yerel para birimi ile, nakit ve diğer parasal değerler edinebilir, gider yapabilir, gelir yaratabilir ve hatta borçlanabilir. Yabancı işletmenin para birimiyle TL. arasındaki kur oranlarında değişiklik olduğunda, hem yabancı işletmenin hem de Türkiye'deki işletmenin şimdiki ve gelecekteki faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarında önemsiz bir etkilenme sözü konusu olacaktır. Kur oranlarındaki farklılıklar yabancı işletmeye ait olan parasal ya da parasal olmayan değerlerden çok Türkiye'deki işletmenin yabancı işletmedeki net yatırımını etkiler).

Standarda göre yabancı ülkelerdeki faaliyetler ile yabancı işletmelerin farklılıkları, bunların işlemlerinin TL'ye dönüştürülmesinde kendisini göstermektedir. Yabancı ülkelerdeki faaliyetlere ait işlemler, Türkiye'deki işletmenin (raporlayan işletmenin) işlemleri gibi TL'ye (raporlama para birimine) çevrilmektedir. Bu çevrilmede;

- Maddi duran varlıkların maliyet ve amortismanları ilgili varlığın alım tarihindeki kur ile, eğer varlık rayiç değer ile değerlendirilmiş ise, değerlendirilme tarihindeki kur ile Türk Lirasına çevrilmektedir.
- Stokların maliyeti, ilgili maliyetin olduğu tarihteki kurlar kullanılarak Türk Lirasına çevrilmektedir.
- Varlıkların net gerçekleştirilebilir değer veya geri kazanılabilir değerleri bu değerlerin saptandığı tarihteki kur ile Türk Lirasına çevrilmektedir.

Yukarıdaki dönüştürme yaklaşımına TMS-12 ve IAS-21 bir tanım getirmemiştir. Ancak bu yaklaşım temporal method (geçişken yöntem) olarak isimlendirilmektedir (Yücel,2000,s.99).

Yabancı ülkedeki işletmenin hiperenflasyon koşulları altında bulunması durumunda ise, standarda göre Hiperenflasyon ekonomilerine ait para birimi ile raporlama yapan yabancı şirketin finansal tabloları ana şirketin raporlama birimine çevrilmeden önce, TMS-2'ye uygun olarak düzenlenmelidir.

Türkiye ekonomisinin içerisinde bulunduğu durum nedeniyle genellikle yukarıdaki durumun tersi bir duruma alışık olduğumuz için bu madde ilk başta şaşırtıcı gelebilir. Ancak standartta böyle bir maddenin yer alması doğaldır. Zira, yakın bir geçmişte, Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra oluşan ülkelerde faaliyet gösteren Türk işletmeleri böyle bir ekonomik ortam içinde bulunmuşlardır (Yücel,2000,s.100).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, yabancı paralı bir işlemin yapılması sırasında ortaya çıkan olumlu kur farkları ile işletmenin yabancı paralı borç ve alacaklarının dönem sonları itibariyle değerlendirilmesinde ortaya çıkan olumlu kur farkları (ancak, cari dönemde yapılan ihracattan doğma alacakların kur farkları hariç) 646 no lu hesaba (Kambiyo Karları) kaydedilmektedir. Ayrıca, işletmenin faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan kambiyo karları da yine bu hesaba kaydedilmektedir. Ancak, ihracatla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları, 642 no lu hesaba değil 601 no lu hesaba (Yurt Dışı Satışlar) kaydedilmektedir.

Yine sisteme göre, yabancı paralı bir işlemin yapılması sırasında ortaya çıkan olumsuz kur farkları ile işletmenin yabancı paralı borç ve alacaklarının dönem sonları itibariyle değerlendirilmesinde ortaya çıkan olumsuz kur farkları 656 no lu hesaba (Kambiyo Zararları) kaydedilmektedir. Bu durumun bir istisnası vardır; borçlanma ile ilgili kur farkları bu hesaba alınmamakta, 780 no lu hesapta (Finansman Giderleri) gösterilmektedir. Ayrıca, işletmenin faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan kambiyo zararları da 656 no lu hesapta izlenmektedir.

Görüldüğü üzere standart ile uygulama arasında, olumlu ve olumsuz kur farklarının kayda alınma şeklinde farklılıklar mevcuttur.

### 2.13. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 13 “Stoklar”

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi içinde stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stoklarla ilgili temel konu stokların bir varlık (aktif) olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesidir. Bu standart stok maliyetlerini, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüştürüleceğini açıklamaktadır. Ayrıca standart, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir.

Standart, 5 bölüm ve 32 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Stoklar
  - Net Gerçekleştirilebilir Değer
- 3. Bölümde (madde 3-5), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 6-31), açıklamalar
  - Stokların Değerlemesi
  - Stokların Maliyeti
  - Satın Alma Maliyetleri
  - Dönüştürme Maliyetleri
  - Diğer Maliyetler
  - Hizmet İşletmelerinde Yapılmakta Olan Hizmetlerin Maliyeti
  - Stok Maliyet Sistemleri
  - Stok Maliyetlerinin Hesaplama Yöntemleri
  - Net Gerçekleştirilebilir Değer
  - Gidere Dönüştürme
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 32), yürürlük tarihi

TMS-13, IAS-2'ye “Inventories” paralel olarak hazırlanmıştır.

Standart, işletmenin olağan faaliyetleri gereğince elde bulundurulanan;

a- ilk madde ve malzeme,

b- yarı mamuller,

c- mamuller,

d- ticari mallar,

e- diğer stokların

tarihi maliyet esasına (varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile bilançoda yer alması) göre muhasebeleştirilmesini ve değerlemesini kapsamaktadır.

Standardın 6. maddesinde stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Net gerçekleşebilir değer ise satış değerinden stokların satışa hazır hale gelmesi için gerekli masrafların düşülmesi ile bulunmaktadır.

Standardın 7. maddesinde stokların maliyetinin neleri kapsadığı belirtilmiştir. Buna göre stokların maliyeti, satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile stokları satışa ve kullanıma hazır konum ve duruma getirmek için gerçekleşmiş diğer maliyetleri içermektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, finansal araçlar ile net gerçekleşebilir değer esasına göre değerlendirilmiş canlı hayvanlar, tarım ve orman ürünleri ve madenler bu standart kapsamı dışında tutulmuştur.

Standardın 19 ve 20. maddelerinde stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre belirli mamul stokları ve hizmet maliyetleri, gerçek parti maliyeti yöntemine göre saptanmaktadır. Mal ya da hizmet üretimi ve özel projeler için ayrılmış ve üretilmiş, çoğunlukla birbiriyle ikame edilemeyen stoklar, belirli mamul stokları olarak nitelendirilmektedirler. İşletmelerde elden çıkarılacak stoklar ile dönem stoklarının değerlendirilmesinde gerçek parti maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda, alternatif yöntem olarak bu stoklara ilişkin maliyetler, ortalama maliyet, FIFO (ilk giren-ilk çıkar) veya LIFO (son giren-ilk çıkar) yöntemlerinden birine göre saptanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi ortaklıkların stokların muhasebe uygulamalarında izlemesi gereken muhasebe ilkeleri SPK tarafından yayımlanan "seri: XI, no:1, "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar" hakkında tebliğ" in 22. maddesinde düzenlenmiştir. SPK sistemi, TMS-13 ile ilgili yapılan düzenlemelerle, küçük farklılıklar dışında paralellik arz etmektedir. Ancak stokların muhasebe uygulamalarında izlemesi gereken muhasebe ilkeleri, SPK sisteminde standarda göre çok daha dar kapsamlı olarak ele alınmıştır.

SPK sisteminde de standartta olduğu gibi stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilmektedirler. Ancak sistemde standarttan farklı olarak, stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için bir sınırlama getirmektedir, buna göre net gerçekleşebilir değer in elde etme maliyetine göre %10

veya daha fazla değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekmektedir.

Sistemde, stok maliyetlerinin hesaplanmasında, ilk giren ilk çıkar, son giren ilk çıkar, ağırlıklı ortalama maliyet veya hareketli ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak “özel sipariş maliyeti” yönteminin uygulanabileceğine dikkat çekilmiştir. Burada ki özel siparişlerin olmasına ilişkin açıklama, standardın 19. maddesindeki “belirli mamul stokları ve hizmet maliyetlerinin gerçek parti maliyeti yöntemine göre saptanır” ifadesiyle özdeş bir ifadedir.

MSUGT’da stokların değerlemesinde standart ve SPK’da olduğu gibi maliyet değeri kullanılmaktadır.

4008 sayılı kanunla VUK’un 274. maddesinde yapılan değişiklik sonucu 1.1.1996 tarihinden itibaren LIFO yönteminin belirli şartlarla (bu yöntemi seçenler en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemeyeceklerdir) uygulanmasına izin verilmesi dışında vergi kanunları, stokları değerlemede hangi maliyet yönteminin uygulanacağını herhangi bir şekilde belirtmemektedir. Bununla birlikte konuyla ilgili olarak Danıştay kararları incelendiğinde vergi kanunlarında esas olarak fiili maliyetin (gerçek maliyet-has maliyet) benimsendiği ancak fiili maliyetin bilinemediği ve saptanamadığı durumlarda, ortalama maliyet yönteminin uygulanması gerektiği esasının benimsendiği ortaya çıkmaktadır (Erden,1997,s.9).

Türk Vergi Kanunlarında FIFO yöntemine yer verilmemiştir. Bu yöntemin uygulanması diğerlerine göre en yüksek brüt karı vereceğinden dolayı, işletmeler tarafından kabul da görmemektedir (Akışık,1999,s.65).

Stok maliyetlerinin hesaplanması ve stokların değerlemesi konularında MSUGT ve SPK’nın uyumlu olduğu, ancak MSUGT’da bu konularda yeterli açıklamaların bulunmadığı görülmektedir.

#### **2.14. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 14**

##### **“Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”**

Bu standardın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaların açıklanmasıdır.

Standart, 5 bölüm, 23 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Borçlanma Maliyetleri
  - Özellikli Varlıklar
- 3. Bölümde (madde 3-6), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 7-22), açıklamalar
  - Borçlanma Maliyetleri-Temel Yöntem
  - Borçlanma Maliyetleri – Uygulanabilir Diğer Yöntem
    - Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
    - Aktifleştirmenin Başlaması
    - Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi
    - Aktifleştirmenin Son Bulması
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 23), yürürlük tarihi

Standart, IAS 23 “Borrowing Costs” standardına paralel olarak yayımlanmıştır.

Standartta borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderlerdir şekline tanımlanmıştır.

Standart, genel olarak borçlanma maliyetlerinin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Fakat, alternatif bir uygulama olarak özellikli bir varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunan borçlanma maliyetlerinin o özellikli varlığın bir parçası olarak aktifleştirilmesine izin vermektedir. Bu tarihten sonra oluşan borçlanma maliyetleri ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Standartta özellikli varlıklar, amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktiflerdir şeklinde tanımlanmıştır.

Standartta borçlanma maliyetleri yukarıda açıklandığı gibi; temel yöntem (borçlanma maliyetlerinin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesi) ve uygulanabilir diğer yöntem (borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine) olmak üzere iki yönetime göre muhasebeleştirilmektedir.

Ülkemizde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslara Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Mevzuatında yer verilmiştir. SPK'nın bu konuda Seri No:XI/1, XI/11 ve XI/14 Sayılı Tebliğleri bulunmaktadır. VUK da ise borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler VUK'un 163 ve 238 sayılı Tebliğleri ile yapılmıştır.

Ülkemizdeki uygulamalarda borçlanma maliyetleri, genelde oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak maddi duran varlık ve stoklar gibi varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinden ilgili varlığın aktifleştirilme tarihinden önceki döneme ilişkin olanların aktifleştirilmesi zorunlu olmaktadır. Aktifleştirilme tarihini izleyen dönemlerdeki söz konusu maddi duran varlıklarla ilgili kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi konusundaki karar, işletmelere bırakılmıştır.

Standart ile SPK tebliğleri karşılaştırıldığında, aşağıdaki durumlarda borçlanma maliyetleri, hem standartta hem de SPK tebliğlerinde aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir.

- Genel borçlanmaya ilişkin borçlanma maliyetleri
- Özellikli varlık niteliğindeki varlıkların aktifleştirilme tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri

Standart ile MSUGT karşılaştırıldığında, genel borçlanmaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin her iki sistemdede aynı olduğu, farkın ise özellikli varlıkların aktifleştirilme tarihinden sonraki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri ile ilgili olduğu görülmektedir. Standart, bu maliyetlerin ilgili dönemlerin gideri olarak muhasebeleştirilmesini öngörmüştür. Buna karşın MSUGT, ilgili varlığın aktifleştirilme tarihini izleyen dönemlere ilişkin borçlanma maliyetlerinin ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesinde veya ilgili varlığın bir maliyet unsuru olarak aktifleştirilmelerinde işletmeleri serbest bırakmıştır. Bu durum, özellikli varlık niteliğindeki maddi duran varlıklar için geçerli olmaktadır.

Ancak ülkemizdeki mevzuatta özellikli varlık kavramının yer alması, bu kavram ile ilgili tanım ve ilgili açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir. Bir kısım varlıkların aktifleştirilme tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi doğru olmamaktadır. Bu borçlanma maliyetlerinden, sadece özellikli varlıklara ilişkin olanlar aktifleştirilmektedir. Diğer yandan, özellikli varlıklarla ilgili olsa bile, varlıkların muhasebeleştirilme tarihinden sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilmemekte ve o dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmektedirler.

Ülkemizdeki borçlanma maliyetleri ile ilgili farklı uygulamalar, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğini zedelemektedir (Yalkın/c,2000,s.11).



Tablo 2.7 Borçlanma Maliyetine İlişkin Uygulamaların Karşılaştırılması

<b>Kur Farkları İle İlgili Borçlanma Maliyetleri</b>	
<b>SPK</b>	Aktife alındığı tarihe kadar oluşan kur farkları maddi duran varlığın ve stokların maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşan kur farkı giderleri maddi duran varlıkların maliyetine eklenebileceği gibi, dönem gideri olarak da muhasebeleştirilebilmektedir. Ancak, stoklara ilişkin kur farkları aktifleştirme tarihinden itibaren dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.
<b>VUK</b>	Maddi duran varlıkların iktisap edildiği dönem sonuna kadar olan kur farkının aktifleştirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde söz konusu kur farklarının maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi serbest bırakılmıştır. Stokların elde edilmesi ve aktifleştirildiği tarihe kadar olan kur farkları, maliyetin bir unsuru olarak, zorunlu stok maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirilme tarihinden sonra oluşan kur farkları, stok maliyetine eklenebileceği gibi, dönem gideri olarak da muhasebeleştirilmektedir.
<b>TMS</b>	Kur farkı uygulanacak yöntemlere göre farklı muhasebeleştirilmektedir: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Temel yöntemlere göre kur farkları, dönem gideri olarak kabul edilmektedir.</li> <li>- Uygulanabilir diğer yöntemlere göre, ilgili özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirildiği tarihe kadar satınalma, üretim ve inşaat ile ilgili oluşan kur farkları aktifleştirilmektedir. Aktifleştirme işleminden sonra oluşan kur farkları dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</li> </ul>
<b>Vade Farkı İle İlgili Borçlanma Maliyetleri</b>	
<b>SPK</b>	Aktife alındığı tarihe kadar oluşan vade farkları maddi duran varlıkların ve stokların maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirilme tarihinden sonra söz konusu varlıklar ile ilgili oluşan vade farkları, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
<b>VUK</b>	Duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşan vade farkları zorunlu olarak aktifleştirilmektedir. Maddi duran varlığın aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk eden vade farkları, varlık maliyetine eklenebileceği gibi, dönem gideri olarak da muhasebeleştirilebilmektedir. Vade farklarından dönem sonunda stoklara pay verilip verilmemesi, isteğe bağlı bırakılmıştır.
<b>TMS</b>	Vade farkı uygulanacak yöntemlere göre farklı muhasebeleştirilmektedir. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Temel yöntemlere göre dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</li> <li>- Uygulanabilir diğer yöntemlere göre, ilgili özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirildiği tarihe kadar satınalma, üretim ve inşaat ile ilgili oluşan tüm vade farkları aktifleştirilmektedir. Aktifleştirilme işleminden sonra oluşan vade farkları ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</li> </ul>
<b>Faiz Giderleri İle İlgili Borçlanma Maliyetleri</b>	
<b>SPK</b>	Aktife alındığı tarihe kadar oluşan faiz giderleri maddi duran varlıkların ve stokların maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirme tarihinden sonra maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin oluşan faiz giderleri ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
<b>VUK</b>	Duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşan faiz giderleri, zorunlu olarak aktifleştirilmektedir. Maddi duran varlığın aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk eden faiz giderleri, varlık maliyetine eklenebileceği gibi dönem gideri olarak da muhasebeleştirilebilmektedir. Faiz giderlerinden dönem sonunda stoklara pay verilip verilmemesi, isteğe bağlı bırakılmıştır.
<b>TMS</b>	Faiz giderleri uygulanacak yöntemlere göre farklı muhasebeleştirilmektedir. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Temel yöntemlere göre faiz giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</li> <li>- Uygulanabilir diğer yöntemlere göre, ilgili özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirildiği tarihe kadar satınalma, üretim ve inşaat ile ilgili oluşan faiz giderleri aktifleştirilmektedir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşan faiz giderleri ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</li> </ul>

Kaynak.: Özoğulcan-Doğan,2001,s.94.

## 2.15. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 15 “Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri ”

Bu standardın amacı, araştırma ve geliştirme (ARGE) maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaların açıklanmasıdır.

Standart, 5 bölüm ve 21 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Geliştirme
  - Geliştirme
- 3. Bölümde (madde 3-7), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 8-20), açıklamalar
  - ARGE Faaliyetlerindeki Maliyet Unsurları
  - ARGE Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
  - Araştırma Maliyetleri
  - Geliştirme Maliyetleri
  - Geliştirme Maliyetlerinin Amortismanı
  - Raporlanacak Bilgiler
- 5. Bölümde (madde 21), yürürlük tarihi

Standart, 9 no lu Uluslararası Muhasebe Standardı “Research and Development Costs” esas alınarak çıkarılmıştır.

Standartta göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorun, bu maliyetlerin aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak mı raporlanacağı yoksa gelir tablosunda bir dönem gideri olarak mı raporlanacağı konusudur.

Standart; araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ne zaman aktif olarak ne zaman gider olarak raporlanacağı konusundaki esasları belirlemekte ve bu esasların nasıl uygulanacağı konusuna açıklık getirmektedir.

Standartta yapılan tanımlamalara göre

Araştırma; yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen özgün ve planlı inceleme ve arayış çabasıdır.

Geliştirme; araştırma bulgularının veya diğer bulunan bilgilerin; yeni, varolup iyileştirilmiş veya daha sonra ek geliştirmelere konu olmuş maddeler, araçlar, ürünler, hizmetler, işlemler, sistemler, yöntemler veya teknikler için, ticari üretime geçmeden veya kullanmadan önce bir plana ve tasarıma dönüştürülmesidir.

Standarda göre ARGE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilmektedirler. Aktifleştirilen bu maliyetler fayda sağlanacak dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülmekte, aksi halde gider yazılmaktadırlar.

Bir başka işletme adına yürütülen araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile bu faaliyetlerin risk ve getirilerinin üçüncü kişilere devrinin söz konusu olduğu durumlar bu standardın kapsamı dışındadır. Standart; petrol, doğalgaz ve maden arama ve geliştirme maliyetlerini kapsamamaktadır.

SPK'nın seri:XI, No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" in 35. maddesinde; "ARGE giderleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan ARGE giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katılan geliştirme giderlerinden oluşur" şeklinde bir açıklama yapılmaktadır. Bu tanımla, TMS-15'deki ARGE tanımı büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Yine SPK Tebliğinin 35. maddesi; ARGE maliyetlerinin unsurlarını, hangi durumlarda aktifleştirileceğini, aktifleştirilen giderlerin nasıl itfa edileceğini TMS-15'in kapsamındaki gibi belirterek aradaki uyumu ortaya koymaktadır (Ergun,2001,s.76).

SPK tebliğinde de aktifleştirilen ARGE maliyetlerinin, aktifleştirildikleri dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edileceği ve aktifleştirme için gerekli olan kriterlerin ortadan kalkması halinde ARGE giderlerinin, itfa edilemeyen tutarlarının faaliyet gideri olarak muhasebeleştirileceği açıklanmıştır (Akdoğan,2000,s.17).

MSUGT, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile, ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilerek en fazla 5 yıl içinde amorti edilmesine, hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine izin vermektedir. Ancak tebliğde, ARGE maliyetlerinin kapsamları ayrı ayrı belirlenmemiş ve yapılan harcamaların hangi durumlarda aktifleştirileceği hangi durumda ise gider olarak işlem göreceği açıklanmamıştır. Bununla beraber, ARGE maliyetleri ile ilgili olarak tutulacak hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında, bu ayrımın dolaylı olarak yapıldığı görülmektedir. TMS-15, MSUGT'un bu eksikliğini kapatıcı niteliktedir (Akdoğan/d,2000,s.17).

Tekdüzen hesap planı içinde, Araştırma ve Geliştirme Giderleri üç hesap sınıfı içinde yer almaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme hesabında, işletmede yeni ürün ve teknoloji oluşturulması, mevcutlarının

geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısımlar izlenmektedir (Tokay,2002,s.50).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 7/A seçeneği için 75 grubu hesapları ARGE maliyetlerine ayrılmıştır. Doğrudan gider yazılan ARGE giderleri ile aktifleştirilmiş olanların tükenme paylarının izlendiği 75 grubu, aşağıdaki büyük defter hesaplarını kapsamaktadır.

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma

752- Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

Aktifleştirilmeyen ARGE giderleriyle aktifleştirilmiş olanların bu döneme isabet eden itfa payları 750 nolu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap, 751 nolu hesapla karşılaştırılarak "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına devredilir. Fiili ARGE giderleri ile önceden saptanmış olanlar arasındaki olumlu yada olumsuz farklar ise 752 nolu hesaba izlenip dönem sonunda yine 630 nolu hesaba aktarılır (Ergun,2001,s.68).

TMS-15 kapsamında ele alınan konular üzerinde standart ile SPK Tebliği ve MSUGT arasında uyum bulunmaktadır.

Gelişmiş batı ülkelerine kıyasla, ülkemiz işletmelerinde ARGE faaliyetlerine ayrılan kaynakların oldukça düşük olduğu bilinen bir gerçektir. Bu nedenle devlet, işletmeleri ARGE faaliyetlerini arttırmaya yönelten teşvik edici bazı düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelere göre, işletmelerin yıl içinde yaptıkları ARGE giderleri tutarını geçmemek kaydıyla, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisinin %20'si üç yıl süre ile faizsiz ertelenebilmektedir ve böylece işletmelerde ARGE fonunun oluşturulmasına olanak sağlanmaktadır (Ergun,2001,s.77).

## **2.17. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 17**

### **"Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi"**

Bu standardın amacı; finansal ve faaliyet kiralamalarında, kiracı ve kiralayan açısından uygulanacak muhasebe politikalarının ve raporlama esaslarının açıklanmasıdır.

Standart, 5 bölüm ve 53 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Kiralama

- Finansal Kiralama
- Faaliyet Kiralaması
- Feshedilemez Kiralama
- Alt Kiralama
- Kiralamanın Başlangıcı
- Kiralama Süresi
- Minimum Kira Ödemeleri
- Gerçeğe Uygun Değer
- Ekonomik Ömür
- Garanti Edilmiş Hurda Değer
- Garanti Edilmemiş Hurda Değer
- Brüt Kiralama Yatırımı
- Kazanılmamış Faiz Geliri
- Net Kiralama Yatırımı
- Kiralamanın Faiz Oranı
- Kiracının Borçlanma Maliyeti
- Koşullu Kira
- 3. Bölümde (madde 3-4), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 5-52), açıklamalar
  - Kiralama Türleri
  - Kiracı Açısından Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
    - Finansal Kiralama
    - Faaliyet Kiralaması
  - Kiralayan Açısından Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
    - Finansal Kiralama
    - Faaliyet Kiralaması
  - Satış ve Geri Kiralama İşlemleri
- 5. Bölümde (madde 53), yürürlük tarihi

Standart, 1997 yılında güncelleştirilen IAS- 17 “Leases” standardına paralel olarak yayımlanmıştır.

Bu standartta, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması için esas alınan ölçüt, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiracıda mı yoksa kiralayanda mı olduğudur. Burada belirtilen riskler, atıl kapasiteden kaynaklanabilen zararları, teknolojik eskimleri ve ekonomik koşulların değişmesinden kaynaklanan olumsuzlukları içermektedir.

Yararlar ise varlıktan ekonomik ömrü süresince beklenen karlı faaliyetleri, değer artış kazancını ve hurda değerini kapsamaktadır.

Standartın 6. maddesine göre, bir kiralama işleminde varlığın mülkiyetine bağlı bütün risk ve yararlar önemli ölçüde devrediliyorsa bu bir finansal kiralama değildir. Bunun dışındaki kiralama işlemleri faaliyet kiralaması olarak kabul edilmektedir.

Standartta kiralama tipinin belirlenmesinde “özün önceliği” ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke gereğince, muhasebeye konu olan işlemler sadece hukuki şekilleri dikkate alınarak değil, özleri ve ardındaki finansal gerçekler göz önüne alınarak muhasebeleştirilmeli ve sunulmalıdır. Finansal kiralama işleminde kiracı malın mülkiyetini hukuken devralmamakla birlikte, esas olarak gerçeğe uygun değerine yakın bir fiyat ve faiz ödeyerek ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde o varlığın ekonomik yararlarının kullanım hakkını satın almaktadır.

Standart ayrıca, satılarak yeniden finansal kiralamaya tabi tutulan maddi duran varlıkların faaliyet veya finansal kiralama olarak muhasebeleştirilmesi işlemlerini de düzenlemektedir.

Standart arazi ve binalar için özel bir madde içermektedir. Buna göre arsa, arazi ve bina kiralamaları da diğer varlıklarda olduğu şekilde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Ancak arsa ve arazilerin belirgin özelliği sınırsız bir kullanım ömrüne sahip olmasıdır. Bu tür kiralamalarda eğer kira sözleşmesi sonunda mülkiyet hakkı kiracıya geçmiyorsa, kiracının varlıkla ilgili risk ve yararları önemli ölçüde üstlenmesi olanaksız olmaktadır. Bu nedenle, bu tür kiralamalar da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmaktadır.

Bir finansman yöntemi olarak kullanılan kiralama işlemleri, ülkemiz de henüz gelişme aşamasında kabul edilmektedir. Gelecekte ülkemizde kiralama işlemlerinin daha da yaygınlaşacağı düşünülmektedir. Bu açıdan bakıldığında kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standartın uluslararası muhasebe standartlarına paralel bir şekilde düzenlemeler getirerek geliştirmekte olan bu sektörde karşılaşılan muhasebeleştirme sorunlarını giderme açısından olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir (Sayılgan,2001,s.128).

## 2.19. Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 19

### “Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler”

Bu standardın amacı karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu aktiflere özgü tahakkuk ve ölçme esaslarını belirlemek ve finansal tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarına olanak sağlayacak ölçüde yeterli bilgilerin finansal tabloların dipnot ve eklerinde açıklanmasını sağlamaktır. Bu standarttaki karşılıklar aktifle ilgili ve özkaynak niteliğindeki karşılıkları içermemektedir.

Standart, 5 bölüm ve 96 maddeden oluşmuştur. Standartta aşağıdaki maddeler hükme bağlanmıştır.

- 1. Bölümde (madde 1), standardın amacı
- 2. Bölümde (madde 2), tanımlar
  - Karşılıklar
  - Borç
  - Hukuki Olay
  - Yasal Yükümlülük
  - Yapısal Yükümlülük
  - Koşullu Borç
  - Koşullu Aktif
  - Bir Hakkı Kısıtlayıcı Sözleşme
  - Yeniden Yapılanma
  - Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşme
- 3. Bölümde (madde 3-11), standardın içeriği
- 4. Bölümde (madde 12-95), açıklamalar
  - Karşılıklar ve Diğer Borçlar
  - Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişkiler
  - Tahakkuk
    - Karşılıklar
    - Mevcut Yükümlülük
    - Geçmişteki Olay
    - Aktif Kalemlerdeki Olası Azalışlar
    - Yükümlülüğün Güvenilir Tahmini
    - Koşullu Borçlar
    - Koşullu Aktifler
  - Ölçme

- En İyi Tahmin
  - Riskler ve Belirsizlikler
  - Bugünkü Değer
  - Gelecekteki Olaylar
  - Aktiflerin Elden Çıkarılma Beklentisi
  - Harcamaların Geri Ödenmesi
  - Karşılıklardaki Değişiklikler
  - Karşılıkların Kullanımı
  - Tahakkuk ve Ölçme Kurallarının Uygulanması
  - Gelecekteki Faaliyet Zararları
  - Bir Hakkı Kısıtlayıcı Sözleşmeler
  - Yeniden Yapılanma
  - Raporlanacak Bilgiler
  - Geçici Hükümler
- 5. Bölümde (madde 96), yürürlük tarihi

Standart, Uluslararası Muhasebe Standardı-37'ye "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets" paralel olarak yayımlanmıştır.

Bu standart, garantiler dahil olmak üzere gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmeyen finansal araçlara uygulanmaktadır.

Standart karşılıkları, zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlar. Bazı durumlarda, "karşılık" terimi amortismanlar, aktiflere ilişkin zararlar ve şüpheli alacaklar için de kullanılmaktadır. Bu kalemler, aktiflerin bilanço tarihindeki değerleri ile gösterilmesini sağlayan düzeltmelerle ilgili aktifi düzenleyici hesaplar olup, bu standartta ele alınmamaktadır.

Standartta koşullu borçlar, aşağıda sıralanan durumlardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumlar;

- a- Geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülük olması ve bu yükümlülüğün işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşmesi; veya
- b- Geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün aşağıdaki nedenlerle tahakkuk ettirilmemesi:
  - Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli aktif kalemlerde bir azalışın söz konusu olmaması; veya
  - Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde saptanamaması



Standartta koşullu aktifler ise; geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşmesi olası olan bir aktiftir şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer Türkiye Muhasebe Standartları, harcamaların aktifleştirileceği mi, yoksa gider olarak mı işleme tabi tutulacağını saptamıştır. Bu standart, bu konuları içermemektedir. Bu nedenle, bu standart bir karşılık hesaplandığında tahakkuk eden giderlerin aktifleştirilmesini yasaklamadığı gibi, aktifleştirilmesini de öngörmemektedir.

Karşılıklarda, borcu karşılamak için gelecekte yapılacak harcamaların zamanı ve tutarına ilişkin belirsizlik bulunmaktadır. Bu nedenle karşılıkların ticari borçlar ve diğer borçlar gibi borçlardan farklılığı ortaya konmaktadır.

Tüm karşılıklar, zaman ve tutarındaki belirsizlik nedeniyle koşulludur. Ancak bu standartta “koşullu” terimi tahakkuk etmemiş borçlar ve aktifler için kullanılmıştır. Koşullu borç ve aktiflerin varlığı, işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların, meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşmektedir. Ayrıca, “koşullu borç” terimi, tahakkuk kriterlerinin gereklerini karşılayamayan borçlar için kullanılmaktadır.

Standarda göre karşılıklar; borç olarak tahakkuk ettirilmektedirler. Çünkü tutarları güvenilir bir biçimde tahmin edilebilen mevcut yükümlülüklerdir ve yükümlülüğü yerine getirmek için aktif kalemlerde azalışa neden olmaktadır.

Koşullu borçların ise; aşağıda sıralanan nedenlerden ötürü borç olarak tahakkuku yapılmamaktadır.

- İşletmenin aktif kalemlerinde azalışı gerektiren mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığının saptanmaması; veya
- Yükümlülüğü yerine getirmek için aktif kalemlerdeki azalış olasılığının olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi nedeniyle mevcut yükümlülüklerin tahakkuk kriterini karşılayamaması

Standartın 31. maddesinde koşullu borçların, aktif kalemlerde azalış olasılığının meydana gelip gelmediğini saptamak için sürekli izlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Eğer daha önce koşullu borç olarak işleme tabi tutulan bir yükümlülük için işletmenin aktif kalemlerinde azalış olasılığı varsa, ender olarak güvenilir bir tahminin yapılamadığı durumlar dışında, olasılığın ortaya çıktığı dönemde yükümlülük için bir karşılık tahakkuk ettirilerek o dönemin finansal tablolarına yansıtılmaktadır.

Standarda göre, koşullu aktifler de tahakkuk ettirilmemelidir. Çünkü koşullu aktifler, planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu ortaya çıkmaktadırlar ve aktif

kalemlerde olası bir artışa neden olmaktadır. (örneğin, işletmenin sonucu belli olmayan alacak davası). Koşullu aktifler, finansal tablolarda gösterilmemektedir. Çünkü hiçbir zaman gerçekleşmeyecek gelirlerin tahakkuk ettirilmesine neden olabilmektedirler. Buna karşın, gerçekleşmesi hemen hemen kesin ise ilgili aktif koşullu aktif değildir ve tahakkukunun yapılması uygun olmaktadır.

Bu özelliklerinden ötürü koşullu aktiflerde koşullu borçlar gibi sürekli olarak izlenmelidirler.

Standartın 44. maddesinde, belirsizliğin var olduğu koşullarda alınan kararlarda, gelirlerle aktifleri olduğundan fazla ve giderlerle borçları olduğundan az göstermemek için dikkatli olunmasının gereği vurgulanmıştır.

Karşılığın fazla ayrılması, gizli yedek oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum ise, bilanço ilkelerine uygun düşmemektedir. Bu konuda gerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi gerekse SPK, işletmelere kamuya gerçeği açıklama “kamuyu aydınlatma” yükümlülüğü getirmektedir.

Standartta, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda; karşılık tutarının, yükümlülüğün karşılanması için gerekli olacak harcamaların bugünkü değeri olduğu belirtilmiştir.

57. maddede, harcamaların geri ödenmesi durumuna açıklık getirilmiştir. Buna göre; üçüncü taraflar herhangi bir nedenle ödemedi bulunmazlarsa, işletme genellikle söz konusu tutarın tamamından sorumlu olup, bu tutarı ödemektedir. Bu durumda, yükümlülüğün tamamı için bir karşılık tahakkuk ettirilmelidir. Ayrıca, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda yapılan harcamanın karşı tarafça ödenmesi kesinse, beklenen geri ödeme için ayrı bir aktif kalem tahakkuk ettirmektedir.

Standart, karşılıkların saptanmasına ilişkin genel tahakkuk kriterlerine uygun olmaması nedeniyle, gelecekteki faaliyet zararları için karşılık tahakkuk ettirilmeyeceğine dikkat çekmiştir.

SPK sistemi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde karşılıklarla ilgili olarak “Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı, Şüpheli Alacak Karşılığı, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, v.b.” hesaplar mevcuttur. Fakat bu hesaplarda bahsedilen karşılıklar bu standardın kapsamında yer almayan karşılıklardır.

SPK sisteminde Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları bölümünde, şarta bağlı olaylardan bahsedilmiştir. Sisteme göre; şarta bağlı olaylar nedeniyle ayrılan karşılıklar, vergi mevzuatı bakımından, aksine bir düzenleme olmadıkça, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir, denilmiştir. Sistemde şarta bağlı olaylar; bilanço tarihinde varolan ve sonucu

belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı bulunan durumları ifade etmektedir. Muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizlikler (duran varlıkların faydalı ömürlerinin, şüpheli alacakların, stokların net gerçekleşebilir değerlerinin, varlıkların değerinin tahmini gibi) bu bölümün dışında kabul edilmiştir.

Mali tablolar hazırlanırken, bilanço tarihinde mevcut olan, ancak sonuçları gelecekteki bir ya da birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı bulunan olayların bu tablolara etkilerinin işletmenin yönetimi tarafından saptanması gerekmektedir. Bu tahminler; yönetimin, bilanço tarihinden sonra meydana gelen olayları gözden geçirmesinden sonra mali tabloların onaylandığı tarihe kadar elde edilebilen bilgilerin göz önüne alınmasına dayanmaktadır. Bu tarz değerlendirmelerde, işletme aleyhine önemli bir hukuki davanın seyri ve işletmenin hukuk ve diğer danışmanlarının görüşleri ve benzeri durumlarda işletmenin geçmişteki deneyimleri gibi faktörler dikkate alınır. İhtiyatlılık kavramına göre;

a- Gelecekte meydana gelebilecek olaylar, tahsilatı gerçekleşecek her türlü tutar göz önüne alındıktan sonra, bilanço tarihinde bir varlığın değerinin azaldığını gösteriyorsa,

b- Sonuçta ortaya çıkabilecek zarar tutarı makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebiliyorsa,

şarta bağlı zarar tutarları tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Tahakkuk ettirilen tutarın üzerinde bir zarara uğrama riski var ise, bu ilave risk dipnotlarda açıklanmaktadır.

Şarta bağlı kârlarla ilgili olarak, karın gerçekleşme ihtimali çok yüksek olsa dahi, herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmamaktadır. Bu tür kârların gerçekleşmesi muhtemel ise bilanço dipnotlarında açıklama yapılması yeterli ve gereklidir. Şarta bağlı olaylar genellikle aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıkmaktadırlar:

- a) Devam etmekte olan davalar,
- b) İşletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler,
- c) İşletme lehinde ya da aleyhinde olan tazminat talepleri,
- d) Verilen teminat mektupları ve kefaletler,
- e) Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi,
- f) Benzeri olaylar.

SPK sisteminde şarta bağlı zararların tahakkuk ettirilme kriterleri ile standartta ki koşullu borçların tahakkuk ettirilme kriterleri aynıdır. Sistemdeki şarta bağlı karlar ile standartta ki koşullu aktiflerde ise küçük bir farklılık vardır. Her iki sistemde de bu tür

olayların tahakkukunun yapılmamasının gerekliliği belirtilmiştir. Fakat standartta, gerçekleşmesi hemen hemen kesin ise ilgili aktifin koşullu aktif olmadığı ve tahakkukunun yapılmasının uygun olduğunun altı çizilmiştir.

MSUGT'da , TMS-19 ile ilgili olarak ele alınan konulara yer verilmemiştir. Fakat, sistemde yer alan Bilanço İlkeleri bölümünde, konuyla ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır; "Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmektedir.

Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmektedir."



## ÜÇÜCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ ANTALYA YÖRESİNDE FAALİYETTE BULUNAN BEŞ YILDIZLI OTEL İŞLETMELERİ VE 1. SINIF TATİL KÖYLERİNDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Konaklama işletmeleri, değişik nedenlerle ikametleri dışında olan kimselere öncelikli olarak, konaklama, yeme ve içme gereksinimleri ile buna bağlı olarak diğer ihtiyaçlarını konukların beklentilerine göre karşılayan ekonomik ve sosyal işletmelerdir.

Bu tanıma göre, konaklama işletmelerinin yapısal özelliğini ortaya koyan üç kriteri şu şekilde sıralayabiliriz (Olalı-Korzay,1993,s.5).

- Geçici konaklama ihtiyacını karşılayan kuruluşlardır
- İkinci derecede olmak üzere beslenme ihtiyacını karşılarlar
- Yukarıda belirtilen ihtiyaçlara cevap vermek üzere hizmet üretirler.

#### 3.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama işletmeleri, diğer ticari ve sanayi işletmelerinin göstermiş oldukları özelliklerden farklı olarak şu özellikleri taşımaktadırlar (Şener, 2001,s.14 – Çetiner, 1995,s.9).

- Konaklama işletmelerinde hizmet üreten temel unsur insan gücüdür.
- Konaklama işletmelerinde müşteri ağırlanması temel hizmet olduğuna göre, belli bir sayının altında personel çalıştırmak imkansızdır. Bu ise personel sayısının çok olmasını gerektirir.
- Konaklama işletmeleri, günün 24 saati ve haftanın 7 günü faaliyet gösteren işletmelerdir.
- Konaklama işletmelerinde müşterilere sağlanan hizmetin talep anında sunulması için, hizmetin stoklanması veya bir başka yere taşınması olanaksızdır.
- Konaklama işletmelerinde satışlar genel olarak peşin veya kredi kartı ile yapılmaktadır. Bu da müşteri borçlarının düşük seviyede olmasına neden olmaktadır. Oysa diğer işletmelerde bu oran oldukça yüksektir. (Ancak, konaklama işletmeleri ile seyahat acentaları arasında vadeli satışlar oldukça yaygındır)

- Konaklama işletmeleri muhasebe çalışmalarında, kart sistemi kullanılmakta ve çok çeşitli form ve raporlara ihtiyaç duyulmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde, müşterinin her an oteli terk edebileceği düşünüldüğünden, müşteri hesaplarının daima ödenmeye hazır halde bulundurulması gerekmektedir.
- Konaklama işletmesi muhasebesinde kontrol çalışmaları gece 24:00'den sonra yapılmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen yiyeceklerin ve hizmetlerin müşterilerin ayağına götürülme olanağı olmadığından, müşterilerin otel işletmelerine gelmeleri gerekmektedir.
- Konaklama işletmelerinde gelirler içinde en büyük payı oda gelirleri, giderler içinde en büyük payı ise personel giderleri almaktadır. Örnek olarak seçilmiş bazı ülke ve bölgelerdeki otel işletmelerinde satış gelirleri ve giderlerinin dağılım yüzdeleri aşağıdaki şekildedir:

Gelirler		Giderler	
Oda gelirleri	%48.4	Ücretler	%32.9
Yemek satış.	% 28	Amor. Sabit gid.	%24.9
İçki satışları	%12.8	Satışlar maliyeti	%16.2
Yan faaliyet gelirleri	%7.4	Enerji giderleri	%4.2
Kira ve diğer gelirler	%3.4	Bakım-Onarım gider.	%5.8
		Pazarlama giderleri	%3.5
		Genel Yönetim giderleri	%9.5
		Diğer giderler	%3
	100		100

- Mevsimlik konaklama işletmelerinin bulunuşu, personelin de mevsimlik olmasını gerektirmektedir. Oysa mevsimlik konaklama işletmeleri, ellerinde bulunan nitelikli personeli kaçırmamak için faaliyet göstermediği günlerde de bu tür personele ücret ödemek durumundadırlar.
- Konaklama işletmeleri, kuruluşta büyük sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar, sermayenin önemli bir kısmı ise duran varlıklara bağlanmıştır. Bir otelin varlıklarının dağılımı genellikle şöyledir:

Duran Varlıklar	%90-80
Dönen Varlıklar	%10-20

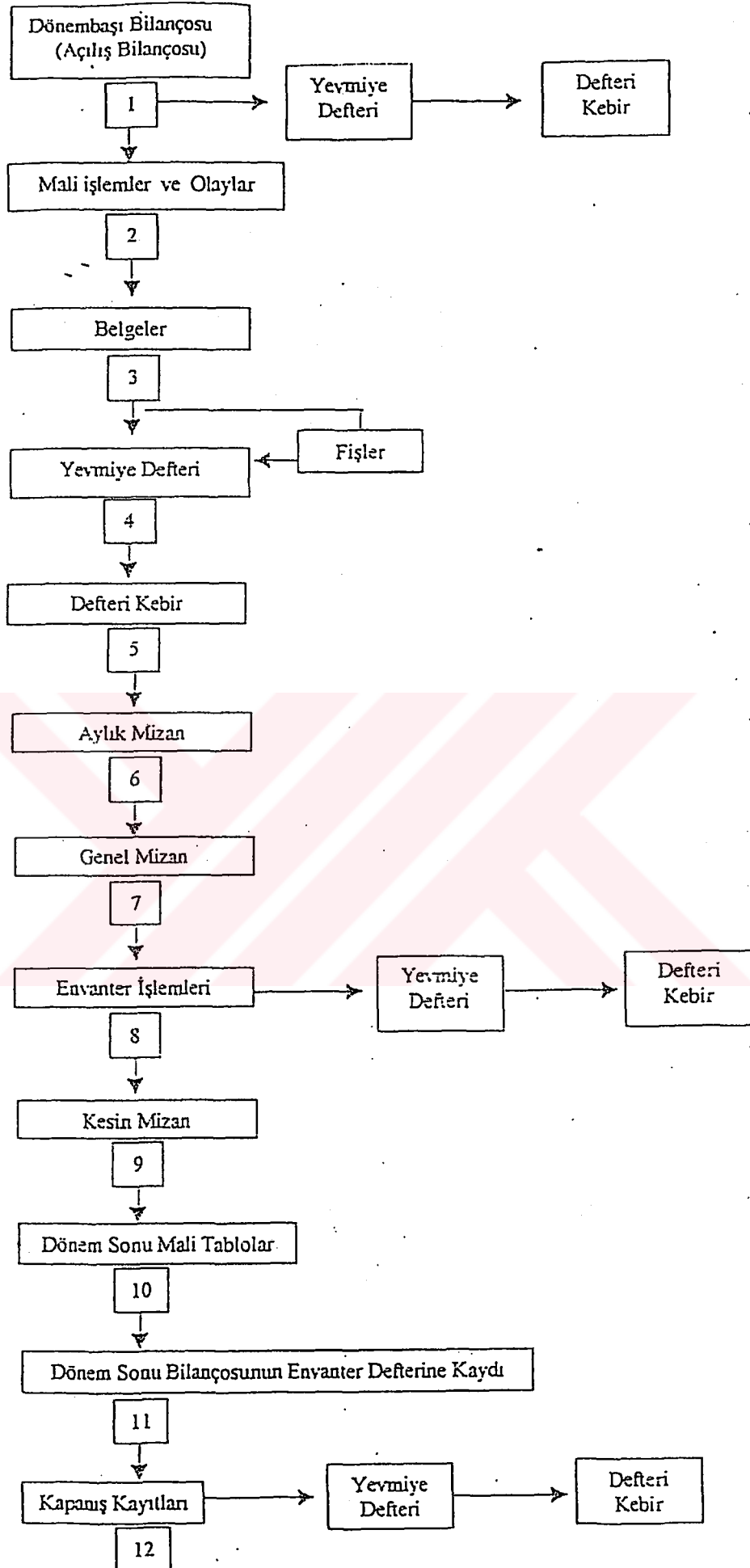
- Sermayenin büyük bir kısmının duran varlıklara bağlanması, işletmede amortisman giderlerini arttırmakta, likidite olanaklarını ise azaltmaktadır. Bu ise, ödemelerde rizikoyu artırıcı bir etken olmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde konuklar kendilerine sunulan hizmeti, servis ücreti ile birlikte ödemektedirler.

### **3.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri**

Konaklama işletmelerinin muhasebesi, ihtisas muhasebesinin en önemli dallarından birisidir. Konaklama işletmelerinin diğer sanayi ve ticaret işletmelerinden farklı olarak hizmetlerin saklanmaması, dövizli işlemlerin yoğunluğu ve diğer faaliyet özellikleri konaklama işletmeleri muhasebesini ihtisas muhasebesinin önemli dallarından biri haline getirmiştir (Güven,1999,s.50).

#### **3.1.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci**

Konaklama işletmelerinde 1 Ocak- 31 Aralık tarihi itibariyle yapılan muhasebe uygulamalarını aşağıdaki şekil ile gösterebiliriz.



Şekil 3.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci  
Kaynak : Tetik ve diğerleri,1998,s.167.



### 3.1.1.2 Konaklama İşletmelerinde Elde Edilen Hizmet Gelirleri

Günümüz de konaklama işletmeleri, konaklayanların tüm ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik organizasyonlara girmişler, verilen hizmetlerin çeşitliliğini oldukça arttırmışlardır. Hizmetlerin çeşitlenmesi gelirinde çeşitliliğini arttırmıştır.

Konaklama işletmelerinde oluşan hizmet departmanları ve satış noktalarının gelirler yönünden tanımlanması aşağıdaki gibi olabilir ( Güven,1999,s.40 – Kaval/a,1996,s.12).

1. Konaklama gelirleri departmanı (Konaklama işletmelerinin bir çoğunda, hizmet satışı oda esasına göre yapılmaktadır. Oda hizmeti genelde tek başına satılmamakta, bunun yanında konaklama tesislerindeki bir çok hizmetten ücretsiz faydalanma imkanı da bulunmaktadır. Oda satışlarına bağlı olarak satılan hizmetlerin başlıcaları pansiyon hizmetleridir.)
2. Yiyecek geliri departmanı
3. İçecek geliri departmanı
4. Diğer gelir departmanı
  - Hediyelik eşya
  - Telefon
  - Kiralık oto
  - Tur satış gelirleri
  - Çamaşırhane
  - Rekreasyon alan gelirleri, v.b.

### 3.1.1.3 Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Giderleri

Konaklama işletmelerinde, belirli dönemde elde edilen kar, o dönemdeki toplam gelirler ile toplam maliyetler arasındaki farktan oluştuğundan giderlerin takip ve kontrolü satışların takibi kadar önem arz etmektedir.

Konaklama işletmelerinde gider bütçeleri her bir gider türü için ayrı ayrı yapılabileceği gibi, her bir gider yeri (departmanı) içinde ayrı ayrı yapılabilir. Bu tamamen işletmelerin kar planlaması ve iç organizasyonlarına bağlıdır.

Aşağıda konaklama işletmelerinde ortaya çıkan faaliyet giderleri sıralanmıştır (Güven,1999,s.43-44).

- Malzeme Giderleri
- Yiyecek içecek malzeme giderleri
- İşletme çamaşırları ve üniforma giderleri
- Diğer malzeme giderleri
- Personel yemek malzeme giderleri
- Kırtasiye giderleri
- Temizlik malzemesi giderleri
- Bakım onarım malzemesi giderleri
- Akaryakıt malzemesi giderleri
- Personel Giderleri (Konaklama işletmelerinin en önemli özelliklerinden birisi, yoğun işgücü kullanımınıdır. İşgücü karşılığında ödenen “aynı” ve nakdi ücretler personel giderlerini oluşturmaktadır.)
- Amortisman Giderleri (Konaklama tesis yatırımları, yüksek maliyetli yatırımlardır. Bu nedenle konaklama tesislerinin aktiflerinin ağırlıklı bölümünü “Maddi Duran Varlıklar” grubu oluşturmaktadır. İşletme giderlerinin ağırlıklı gider kalemleri yine maddi duran varlıklarla ilgilidir. Bu giderler, duran varlıkların yıllık amortisman giderleri ile bu varlıkların her zaman kullanıma hazır bulundurulması için katlanılan bakım-onarım giderleri, bakım onarımda kullanılan malzemelerin giderleri ve duran varlıklar sigorta giderleridir).

Konaklama işletmeleri muhasebesi açısından üzerinde durulması gereken diğer bir konu da, diğer işletmelere göre farklılık ve özellik gösteren muhasebe uygulamalarıdır. (Güven,1999,s.59-60).

Konaklama işletmelerinde diğer üretim işletmelerinden farklı olarak, gelir ve giderlerinin ortaya çıkış yerleri birbirlerinden farklı değil, aynıdır. Diğer üretim işletmelerinde giderler, üretimin yapıldığı esas ve yardımcı üretim gider yerleri ve hizmet gider yerlerine bölünür ve burada sadece giderler doğar. Gelirler ise, satışın yapıldığı diğer işletme departmanlarında doğar. Oysa konaklama işletmelerinde, giderlerin yapıldığı hizmet departmanları (esas üretim gider yerleri) aynı zamanda gelir departmanlarıdır. Bu olgunun sonucu olarak, gelir hesapları da gider hesapları da departman bazında sınıflandırılır (Kaval/a,1996,s.12).

Konaklama işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak hesap sistemine etki eden olayları ve işlemleri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür. (Pekdemir, 1998,s.12).

- Efektif ve döviz hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve hesap sisteminde yapılandırılması,
- Çalışma sermayesini oluşturan unsurların etkin ve verimli bir şekilde yönetilmelerinde yararlı olacak alt yapının oluşturulması,
- Çalınma ve zayı olma riski yüksek olan her türlü maddi varlıkların korunmaları doğrultusunda etkin ve verimli bir iç kontrol sistemine sahip bulunması ve varlıkların işletme birimlerince zimmetlenmesini sağlayacak alt yapının kurulması,
- Müşterilere sunulan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında mutlaka maliyet muhasebesinden destek bilgi alınması,
- Maliyetleme amacı doğrultusunda, işletme birimlerinin öncelikle sorumluluk merkezleri olarak yapılandırılması, karşılanan maliyetlerin öncelikle kendi içinde gider çeşitleri bazında havuzlanması, daha sonra söz konusu gelir ve gider merkezlerine direkt olarak yüklenmesi, gider merkezlerinde biriken maliyetlerin gelir merkezlerine endirekt olarak dağıtımının sağlanması.

#### **3.1.1.4. Konaklama İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Planının Kullanımı**

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile, bazı istisnalar hariç olmak üzere sektör, büyüklük ve küçüklük ayırımı yapılmaksızın Bilanço esasında defter tutan işletmelerin uymak zorunda olacakları muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikasının amaçları, mali tablo ilkeleri, tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı konusunda belirlemeler yapılmıştır.

MSUGT ile getirilen ilkelerin turizm sektöründeki işletmelerin muhasebe uygulamalarına fazla bir özellik getirdiğini söylemek zordur. Konaklama işletmeleri muhasebesinde, MSUGT ile getirilen ilkeler incelendiğinde, Bilanço hesaplarının (1,2,3,4, ve 5 nolu hesap grupları) kullanımının diğer işletmelerden pek farklılık göstermediği görülmektedir. Konaklama işletmelerinde muhasebe uygulamaları açısından özellik arz eden konular genel olarak Gelir Tablosu (6 nolu hesap grubu) ve Maliyet Hesaplarının (7 nolu hesap grubu) kullanımı ile ilgilidir (Güven,1999,s.59-60). Gelir Tablosu ve maliyet hesaplarının yardımcı ve alt hesaplarının, konaklama işletmelerine uygun şekilde oluşturulması gerekmektedir (Kaval/b,1994,s.29).

Muhasebe Uygulamaları Tebliğinde belirtilen temel mali tablolardan gelir tablosu formatında, işletme gelirleri ve giderleri birbirinden toplam olarak indirilmektedir. Oysa 1925 yılında Amerikan Otelciler Birliği'nin kabul ettiği Uniform System of Accounting'de giderler gelirlerden aşama aşama indirilmektedir. Böylece gelir tablosu üzerinden departmansal olarak kar ve zararlar ile gelirin sırasıyla hangi giderleri karşıladıktan sonra kara ulaşıldığı görülmektedir (Öğüt, 1996,s.48 – Kaval/b,1994,s.211).

Konaklama işletmelerinde gelir hesapları temelde gelir departmanlarına göre izlenmektedir. 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'nın yardımcı hesapları da departmanlara göre açılmıştır. Departman gelir hesaplarının ana hesap olmayıp, yardımcı hesap olmasının nedeni de Tekdüzen Hesap Planı'dır. Tekdüzen Hesap Planı'nda tüm gelirler 600 Yurtiçi Satışlar – 601 Yurtdışı Satışlar ve 602 Diğer Gelirler şeklinde üç hesaba sıkıştırılmış bulunmaktadır (Kaval/b,1994,s.30-31). Tekdüzen Hesap Planı'nda ki bazı açıklamalar yanlış anlamalara neden olabilecek niteliktedir. Örneğin; ihracatçının ihracatı yurtdışında yapmış olmaması, yurt içinde akreditif veya mal mukabili satış yapması durumunda dahi, bu satış yurtiçi satışlara kaydedilebilecektir. Çünkü tebliğde yurtdışı satışların açıklamasında “Yurtdışında satılan mal ve hizmetler....” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Konaklama işletmelerinin dış turizme açık olanlarında döviz üzerinden tahsilat da yapılmakta, bu hasılat vergi indirimlerine konu olabilmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 8). Gelirlerin tümü yurtiçinde (Yurtiçi Satışlar) doğmakla beraber, yurtdışına satış gibi (yabancı gruplara döviz üzerinden satış yapıp fatura düzenlenmesi nedeniyle) sonuç doğurabilmektedir (Kaval/b,1994,s.31).

Tekdüzen Hesap Planı maliyet ve giderlerin izlenmesinde konaklama işletmelerine 7/A ve 7/B seçeneklerini sunmuştur. 3 sıra no lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile aktif ve net satışlar toplamı belli bir tutarı aşan üretim ve hizmet işletmelerinde 7/A seçeneğinin uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğe göre; 2000 yılı için aktif toplamı 300 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri giderlerin izlenmesinde 7/A seçeneğini, bu miktarların altında kalan küçük hizmet işletmelerinin ise isteğe bağlı olarak 7/B'yi ya da 7/A seçeneğini uygulayabileceklerdir.

7/A seçeneğinin gider bölümlenmeleri, fonksiyon esasına göre yapılırken, 7/B seçeneğinde gider bölümlenmeleri, gider çeşitleri esasına göre yapılmıştır (Ersoy,1996,s.28). 7/A seçeneğinde yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri büyük defter hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenmiştir.

Tekdüzen muhasebe sistemi maliyet hesaplarında, hizmet işletmeleri için hizmet maliyetlerini tespit amacıyla sadece “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı öngörülmüştür. Bütün hizmet işletmeleri, hizmet türü ne olursa olsun tüm hizmet maliyetlerini sadece bu

hesapta toplamak zorunda kalmaktadırlar. Eğer maliyetleri hizmet türü bazında takip etmek gerekiyorsa, hizmet türleri bu hesabın yardımcı hesapları olacaktır. Bunun sonucu olarak her bir hizmet türünün maliyeti, genel alışkanlığın aksine Ana Defter Mizanı'ndan değil, Yardımcı Defter Mizanı'ndan görülebilecektir

Konaklama işletmelerinde kullanılan Tekdüzen Hesap Planında 7/A seçeneğine göre gider hesapları aşağıdaki gibidir;

- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

Maliyet ve gelir tablosu hesapları topluca ele alındığında, bir hesap döneminde yapılacak işlemler aşağıdaki şekilde özetlenebilir; (Kaval/b,1994,s.32 – Tetik ve diğerleri,1998,s.180 – Uçar,2000,s.95).

- Günlük hasılatlar, 600 no lu hesabın yardımcı hesaplarına kaydedilir.
- Giderler, doğdukları anda ilgili oldukları gider hesaplarına, yani 740, 750, 760, 770 no lu hesaplara, yardımcı ve alt hesaplarda dikkate alınarak borç kaydedilir.
- Emlak vergisi, yıllık izin ücretleri ve ikramiyeler gibi sabit olmakla beraber yıl içerisinde düzenli olarak doğmayan giderler, 373 Maliyet Giderleri Karşılığı hesabının alacağına, 740, 760 ,770, 780 sayılı hesaplara borç kaydedilir.
- Dönem sonunda ya da aylık maliyet çıkartan işletmelerde maliyet dönemlerinin sonunda, maliyet hesaplarının borcunda biriktirilen giderler 741, 751, 761, 771 ve 781 no lu Maliyet Yansıtma Giderlerinin alacağına , 622, 630, 631, 632, 660 ve 661 no lu hesapların borcuna kaydedilir.
- Yıl sonlarında ise, 740, 760, 770, 780 sayılı hesapları borç bakiyesi verdikleri için bu hesaplara alacak, 741,761, 771, 781 sayılı hesaplarda alacak bakiyeli oldukları için bu hesaplara da borç kaydedilerek hesaplar kapatılır.
- Gelir Tablosu hesaplarının kapatılması ile ilgili işlemler ise, diğer işletmelerde olduğu gibi yapılır.

### 3.2. Araştırmanın Amacı Kapsamı ve Yöntemi

#### 3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, Antalya yöresinde faaliyette bulunan 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerindeki;

- muhasebe uygulamalarını
- bu işletmeler arasındaki uygulama farklılıklarını ve
- TMS'yi, araştırma sonucu ortaya çıkan uygulama sonuçları ile karşılaştırarak, TMS'nin mevcut uygulamadan farklılıklarını ve benzerliklerini tespit etmektir.

Bu genel amaçlar doğrultusunda, Antalya yöresinde faaliyette bulunan 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinde Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının etkilerinin belirlenmesi ve ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde sektör temsilcilerinin bilgilendirilmesi amaçlanmıştır.

#### 3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Bu araştırma, Antalya çevresinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinde 01.12.2002 ve 31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmıştır. Hazırlanan anket formları, işletmelerin muhasebe müdürleri ile yüz yüze görüşme yöntemi, faks ve mail yöntemleri ile doldurulmuştur.

Araştırma kapsamına, konaklama işletmelerinin içinden 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinin dahil edilme nedenleri; 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinin büyük işletme sınıfına girmeleri ve bu işletmelerin, konaklama işletmeleri içerisinde en geniş kapsamlı faaliyetleri gösterebilen işletmeler olmalarıdır.

Araştırma, Antalya yöresinde (Antalya Merkez, Kemer, Çamyuva, Beldibi, Alanya, Manavgat, Side, Belek) faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinde uygulanmıştır.

Araştırma kapsamında incelenen 17 standardın her biri başlı başına bir inceleme konusu olabilecek kadar ayrıntılı olduğu için, çalışmada standartların yalnızca belli başlı özelliklerine değinilmiş ve bu özelliklerin mevcut uygulama ile karşılaştırılması yapılmaya çalışılmıştır.

Konaklama işletmeleri ile ilgisi bulunmaması gerekçesiyle;

TMS-16 “Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması” ve

TMS-18 “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri” standartları, çalışmanın kapsamına alınmamıştır.

### 3.2.3. Araştırmanın Yöntemi

#### 3.2.3.1. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın evrenini, Antalya yöresinde faaliyette bulunan 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köyleri oluşturmaktadır. Antalya Turizm İl Müdürlüğü’nden alınan, Antalya ve çevresinde faaliyette bulunan 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinin 2002 yılına ait listesi, araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Evreni oluşturan tüm 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerine ulaşılması, hem zaman kısıtı, hem de yüksek maliyet nedeniyle mümkün olmadığı için anakütle içinden tesadüfi olarak örneklem seçilmiştir. 01.12.2002 tarihi itibarıyla, toplam 60 tane 5 yıldızlı otel ve toplam 50 tane 1. sınıf tatil köyü olmak üzere 110 konaklama işletmesinden, literatürde yer alan tesadüfi örnekleme formülünde %5 hata oranı ile hesaplanan 76 işletmeye ulaşılması hedeflenmiş, ancak cevaplayıcıların bu tarz bilimsel araştırmalara olan ilgisizlikleri, gerek yıl sonu gerekse yeni yıl hazırlıkları nedeniyle otel personelinin yoğun olması ve anket çalışmasının kış mevsimine denk gelmesi dolayısıyla bazı işletmelerinin kapalı olmasından dolayı yalnızca 32 anket formunun geri dönüşü sağlanabilmiştir. Böylece, araştırmanın geri dönüş oranı %42 olarak gerçekleşmiştir.

#### 3.2.3.2. Veri Toplama Araçları

Bu araştırma, durum saptamaya ve betimlemeye yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırmada veri toplamada kullanılan yöntem, anket yöntemidir. Anket formunda yer alan sorular nominal ölçek tipinde hazırlanmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu (Ek-2) ile, örneklem kapsamındaki işletmelere 3 bölüm şeklinde sorular yöneltilmiştir. Araştırmada kullanılan anketlerin ilk bölümünde, ilgili işletmelerin türü ve işletme özellikleri ile ilgili (yatak kapasitesi, faaliyet dönemi, v.b.) sorulara yanıt aranmıştır. İkinci bölümde, örneklem kapsamındaki işletmelerin muhasebe uygulamaları saptanmaya çalışılmıştır. Son bölümde ise, bu işletmelerin TMS ve IAS hakkındaki bilgileri saptanmaya çalışılmış ve TMS hakkındaki görüşleri açık uçlu bir soru ile öğrenilmeye çalışılmıştır.

### **3.2.3.3. Veri Analiz Teknikleri**

Anket verilerinin analizinde istatistik paket programlarından SPSS 10.0 (Statistical Package of Social Sciences) kullanılmıştır. Anketin 1.2. ve 3. bölümlerinde, işletmelerin özellikleri, muhasebe uygulamaları ve TMS hakkındaki bilgi ve düşünceleri ile ilgili sorular, tanımlayıcı istatistik yöntemlerinden olan frekans dağılımı ve yüzde yöntemi ile analiz edilmiş ve sonuçlar tablolar yardımıyla ifade edilmiştir.

### **3.2.3.4. Araştırmanın Uygulama Evreleri**

Araştırmanın konusu belirlendikten sonra, konu ile ilgili olarak literatür çalışması yapılmış, araştırmanın yeterli derecede kapsamlı ve anlamlı olabilmesi için uzman akademisyenler ve sektör temsilcileri ile ön görüşmeler yapılmıştır. Literatürde ve ön görüşmeler sonucunda oluşturulan anket formu, pilot çalışma ile test edilmiş ve eksikleri tamamlanmıştır. Anketlerden elde edilen veriler SPSS 10.0 programına girilmiştir.

### **3.2.4. Araştırmanın Bulguları ve Yorumları**

Aşağıda, frekans dağılımı ve yüzde yöntemi ile analiz edilen veriler, tablolar aracılığı ile ifade edilmiştir. Yapılan analiz sonuçları, uzman görüşlerin yardımıyla yorumlanmış ve konuyla ilgili olarak öneriler getirilmiştir.



### 3.2.4.1. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Özellikleri

Çalışmanın bu kısmında, anket çalışmasına katılan işletmelerin türlerine, faaliyet dönemlerine ve büyüklüklerine göre sınıflandırılması yapılmıştır.

**Tablo 3.1 Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Türü**

İŞLETMENİN TÜRÜ	SAYI	YÜZDE
5 Yıldızlı Otel	18	% 56,3
1. Sınıf Tatil Köyü	14	% 48,3
Toplam	32	% 100

**Tablo 3.2. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Faaliyet Dönemi**

FAALİYET DÖNEMİ	SAYI	YÜZDE
Bütün Yıl Açık	18	% 56,3
Sezonda Açık	14	% 48,3
Toplam	32	% 100

**Tablo 3.3. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Yatak Kapasitelerine Göre Dağılımı**

YATAK KAPASİTESİ	SAYI	YÜZDE
400 - 600	8	% 25
601 - 800	11	% 34,9
801 – ve üstü	5	% 15,6
Toplam	32	% 100

Tablo 3.1., 3.2. ve 3.3. beraber incelendiğinde, ankete katılan işletmelerin %56,3'ünün 5 yıldızlı otel işletmesi, %48,3'ünün ise 1. sınıf tatil köyü olduğu görülmektedir. İşletmelerin türlerine paralel olarak, faaliyet dönemlerinin de %56,3 ile bütün yılı, %48,3 ile de sezonu (Nisan-Kasım) kapsadığı görülmektedir. İşletmelerin türleri ve faaliyet dönemleri oranlarının aynı olmasının sebebi, 5 yıldızlı otellerin bütün yıl açık olması, 1. sınıf tatil köylerinin ise yalnızca sezonda açık olmasıdır. Tablo 3.3. de ise ankete katılan işletmelerin yatak kapasitelerinin özellikle 601-800 arasındaki bölümde yoğunlaştığı görülmektedir.

### 3.2.4.2. Seçilmiş Konaklama İşletmelerindeki Muhasebe Uygulamalarının Belirlenmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması

Çalışmanın bu kısmında, Antalya yöresinde faaliyette bulunan 5 yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerine uygulanan anket çalışması sonucunda, bu işletmelerin muhasebe uygulamalarına ilişkin elde edilen bulgular değerlendirilecek ve bu bulgular ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın karşılaştırılması yapılacaktır.

**Tablo 3.4. İşletmelerin Düzenledikleri Ek Finansal Tablolara İlişkin Frekans Tablosu**

İŞLETMELERİN HAZIRLADIKLARI EK FİNANSAL TABLOLAR	SAYI	YÜZDE
Fon Akım Tablosu	7	% 21,9
Nakit Akım Tablosu	21	% 65,6
Özkaynaklar Değişim Tablosu	0	% 0
Kar Dağıtım Tablosu	16	% 50
Satışların Maliyeti Tablosu	22	% 68
Hiçbiri	2	% 6,3

Tablo 3.4 incelendiğinde, işletmelerin %21,9'unun fon akım tablosunu, %65,6'sının nakit akım tablosunu, %50'sinin kar dağıtım tablosunu ve %68'inin de satışların maliyeti tablosunu düzenledikleri, %6,3'ünün ise bu tablolardan hiçbirini düzenlemedikleri görülmektedir. Tabloya göre, en çok düzenlenen ek finansal tablo %68 ile satışların maliyeti tablosu olup, özkaynaklar değişim tablosunun ise hiç düzenlenmediği görülmektedir.

Çalışmanın 2. bölümünde de bahsedildiği üzere, 3 Sıra No lu MSUGT uyarınca, belirli büyüklüğün üzerindeki işletmelerin bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve ekleri, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosunu hazırlamaları gerekmektedir. Sözü edilen tebliğde belirlenen büyüklük haddinin altında kalan işletmeler ise yalnızca, temel finansal tablolar olarak da ifade edilen bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve eklerini hazırlamakla yükümlüdürler.

SPK'nın Seri:XI, No:1 sayılı tebliği çerçevesinde, işletmeler bilanço ve gelir tablo ile bu tabloların dipnotları ve ekleri, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve fon akım tablosunu hazırlamakla yükümlüdürler.

TMS-1’de ise, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, kar dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotların hazırlanmasını öngörülmektedir.

Tablo 3.4. incelendiğinde, ankete katılan işletmelerin MSUGT uyarınca düzenlenmesi gereken finansal tablolardan yalnızca özkaynaklar değişim tablosunu düzenlemedikleri, işletmelerin %21,9’unun düzenledikleri fon akım tablosunun ise TMS-1 kapsamında bulunmadığı görülmektedir.

**Tablo 3.5. TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu İle (Ek Finansal Tablolar) Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 1: Finansal Tabloların Sunumu (Ek Finansal Tablolar)	Var	23	%71,8
	Yok	9	%28,2
	Toplam	32	%100

Tablo 3.5. incelendiğinde, ankete yanıt veren işletmelerin %71,8’inin TMS 1 ile uyumlu iken, %28,2’sinin TMS 1 ile uyumsuz olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.6. İşletmelerin Ek Finansal Tabloları Düzenleme Aralıklarına İlişkin Frekans Tablosu**

EK FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENME ARALIKLARI	SAYI	YÜZDE
Her Ay	2	%6,3
3 Ayda Bir	12	%37,5
6 Ayda Bir	1	% 3,1
12 Ayda Bir	15	% 46,9
1 Yıldan Daha Uzun	0	% 0
Ek Finansal Tablo Düzenlemeyenler	2	% 6,3
Toplam	32	%100

Tablo 3.6. incelendiğinde, işletmelerin %46,9’unun ek finansal tabloları düzenleme aralıklarının yılda bir olduğu ve bunun %46,9 ile en çok tercih edilen aralık olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.7. TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu İle (Finansal Tabloların Düzenlenme Süreleri) Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 1: Finansal Tabloların Sunumu (Finansal Tabloların Düzenlenme Aralıkları)	Var	30	%93,7
	Yok	2	%6,3
	Toplam	32	%100

Tablo 3.7. incelendiğinde, finansal tabloların düzenlenme süreleri bakımından ankete yanıt veren işletmelerin %93,7'sinin TMS 1 ile uyumlu iken, %6,3'ünün ise TMS 1 ile uyumsuz olduğu görülmektedir.

MSUGT kapsamında ek finansal tabloların yılda bir defa düzenlenmelerinin yeterli olduğu belirtilirken, TMS-1 kapsamında ise ek finansal tabloların yine yılda 1 defa, ancak gerektiğinde 1 yıldan daha uzun yada daha kısa sürelerde düzenlenmeleri gerekliliği vurgulanmıştır. Buna göre Tablo 3.6.'da ki sonuç (en çok tercih edilen aralığın 1 yıl olması), hem MSUGT ile hem de TMS-1 ile uyumludur.

**Tablo 3.8. Nakit Akım Tablosunun Formatına İlişkin Frekans Tablosu**

NAKİT AKIM TABLOSU FORMATI	SAYI	YÜZDE
MSUGT'un Önerdiği Format	19	% 59,4
TMS'nin Önerdiği Format	2	% 6,3
Diğer	0	% 0
Nakit Akım Tablosu Düzenlemeyenler	11	% 34,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.8.'de işletmelerin %59,4'ünün MSUGT'un önerdiği formatı (nakit kaynaklarının ve kullanımlarının farklı bölümde sunulması ve nakit giriş ve çıkışlarının işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulmaması), %6,3'ünün ise TMS-3'de önerilen formatı (nakit kaynaklarının ve kullanımlarının aynı bölümde sunulması ve nakit giriş ve çıkışlarının işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulması) kullandıkları görülmektedir.

**Tablo 3.9. TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT formatı) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT formatı)	Var	2	%6,3
	Yok	30	%93,7
	Toplam	32	%100

Tablo 3.9. incelendiğinde, nakit akış tabloları formatı bakımından ankete katılan işletmelerin %6,3'ünün TMS 3 ile uyumlu olduğu, %93,7'sinin ise TMS 3 ile uyumsuz oldukları görülmektedir.

**Tablo 3.10. Nakit Akım Tablosu'nda Ele Alınan Nakit Kavramının Kapsamına İlişkin Frekans Tablosu**

NAT'DAKİ NAKİT KAVRAMININ KAPSAMI	SAYI	YÜZDE
Yalnızca Hazır Değerlerdeki Giriş ve Çıkışlar	1	% 3,1
Hazır değerlerdeki giriş-çıkışlar ve Yüksek Derecede Likit Varlıklar	20	% 62,5
Diğer	0	% 0
Nakit Akım Tablosu Düzenlemeyenler	11	% 34,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.10'da, işletmelerin nakit akım tablosunu düzenlerken ele aldıkları nakit kavramının içeriğini ortaya çıkarmaya yöneliktir. Tabloya göre, işletmelerin hemen hepsinin nakit kavramının kapsamına, hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar ile bunların yanında, nakde eşdeğer varlık olarak adlandırılan yüksek derecede likit varlıkları da (örn;repodaki menkul kıymetler) dahil ettikleri görülmektedir.

Oysa gerek MSUGT'da gerekse SPK'da, nakit akış tablosunda ele alınan nakit kavramına yalnızca hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar ele alınmaktadır. TMS-3'de ise, nakit kavramının kapsamına hazır değerlerdeki giriş ve çıkışların yanı sıra yüksek derecede likit varlıklarda dahil edilmiştir. Tablo 3.10.'da büyük bir çoğunlukla işletmelerin hemen hepsinin TMS-3'de ele alınan nakit kavramına uyum gösterdikleri görülmektedir.

**Tablo 3.11. TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT'da ele alınan nakit kavramı) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 3 Nakit Akış Tabloları (NAT'da ele alınan nakit kavramı)	Var	20	%62,5
	Yok	12	%37,5
	Toplam	32	%100

Tablo 3.11. incelendiğinde, nakit akış tablolarında ele alınan nakit kavramı bakımından ankete katılan işletmelerin %62,5'inin TMS 3 ile uyumlu olduğu yani nakit kavramına, hazır değerlerdeki giriş ve çıkışların yanı sıra yüksek derecede likit varlıkları da dahil ettikleri, %37,5'inin ise TMS 3 ile bu konuda uyumsuz olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.12. Nakit Akım Tablosunun (NAT) Tahminlerde ve Bütçelemede Kullanımına İlişkin Frekans Tablosu**

NAKİT AKIM TABLOSUNUN TAHMİNLERDE VE BÜTÇELEMEDE KULLANIMI	SAYI	YÜZDE
Evet	20	%62,5
Hayır	1	%3,1
Nakit Akım Tablosu Düzenlemeyenler	11	%34,4
Toplam	32	%100

Tablo 3.12.'de nakit akım tablosu düzenleyen 21 işletmeden 1'i hariç hepsinin, nakit akım tablolarının belli bölümlerini gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi ve bütçelerin hazırlanmasında kullandıkları görülmektedir.

**Tablo 3.13. Enflasyon Muhasebesinin Uygulanmasına İlişkin Frekans Tablosu**

ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANMASI	SAYI	YÜZDE
Evet	2	%6,3
Hayır	30	%93,8
Toplam	32	%100

Tablo 3.13'e göre, ankete katılan işletmelerin %93,8'i enflasyon muhasebesini uygulamazken, işletmelerin yalnızca %6,3'ü enflasyon muhasebesini uygulamaktadır.

Enflasyon muhasebesine, TMS-2 kapsamında ve SPK'nın Seri:11, No:20 tebliğinde yer verilirken, MSUGT'da enflasyon muhasebesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakta, yalnızca finansal tabloları enflasyonun olumsuz etkisinden koruyucu bazı yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlere tablo 3.12'de değinilmiştir.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere işletmeler, ülkemizde yaşanan yüksek enflasyona rağmen, enflasyon muhasebesini uygulamamaktadırlar.

**Tablo 3.14. TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	Var	2	%6,3
	Yok	12	%93,8
	Toplam	32	%100

Tablo 3.14. incelendiğinde, ankete katılan işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulayanlarının standartla uyumlu olduğunu (%6,3), enflasyon muhasebesi uygulamayanların ise standartla uyumsuz olduğu (%93,8) görülmektedir.

**Tablo 3.15. Enflasyon Muhasebesinin Uygulanma Süresine İlişkin Frekans Tablosu**

ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANMA SÜRESİ	SAYI	YÜZDE
0-1 Yıl	0	% 0
1-4 Yıl	0	% 0
4 Yıl ve Üstü	2	% 6,3
Enflasyon Muhasebesi Uygulamayanlar	30	% 93,8
Toplam	32	% 100

Tablo 3.15.'den de anlaşılacağı üzere, enflasyon muhasebesini uygulayan işletmelerin tamamı, 4 yıl ve üzeri bir süredir enflasyon muhasebesini uygulamaktadırlar.

**Tablo 3.16. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkilerinden Korunmaya İlişkin Frekans Tablosu**

<b>FİNANSAL TABLOLARI ENFLASYONDAN KORUMAYA İLİŞKİN YÖNTEMLERİN KULLANIMI</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Evet	15	% 46,9
Hayır	17	% 53,1
Toplam	32	%100

Tablo 3.16.'ya göre, işletmelerin %17'si enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinden korunmak için herhangi bir yöntem kullanmazken, %15'i bu olumsuzluktan korunmak için bazı yöntemler kullanmaktadırlar. Bu yöntemler Tablo 3.12'de açıklanmıştır.

**Tablo 3.17. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkilerinden Korunmak İçin Kullanılan Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu**

<b>FİNANSAL TABLOLARI ENFLASYONDAN KORUMAYA İLİŞKİN YÖNTEMLER</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırımı	15	% 46,9
Duran Varlık Yenileme Fonu	7	% 21,9
Gayri Menkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Karın Sermayeye Eklenmesinde Vergi Bağışıklığı	0	% 0
Stokların Değerlendirilmesinde LIFO Yöntemi	1	% 3,1
Yeniden Değerleme	15	% 46,9
Diğer	0	% 0
Bu Yöntemlerin Hiçbirini Kullanmayanlar	17	% 53,1

MSUGT kapsamında, finansal tabloları enflasyonun olumsuz etkilerinden koruyucu bir çok yöntem bulunmakla birlikte, bu yöntemlerden bazılarında anket çalışmasında yer verilmiştir.

Tablo 3.17.'ye göre, işletmelerin yarıdan fazlasının (%53,1) bu yöntemlerden hiçbirini kullanmadıkları görülmektedir. Enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmak için en çok tercih edilen yöntemler ise % 46,9'luk oran ile yeniden değerlendirme ve yine aynı oranla(%46,9) azalan bakiyelere göre amortisman ayırımıdır. İkinci sırada yer alan yöntem ise %21,9'luk oran ile duran varlık yenileme fonu olmaktadır.

Ülkemiz işletmelerinin enflasyondan korunmak için stok değerlemede kullandıkları LIFO yönteminin, ankette yer alan konaklama işletmelerinde uygulama alanı bulmaması dikkat çekicidir.



**Tablo 3.18. Yeniden Değerleme Yapan İşletmelerin Yeniden Değerlemeyi Hangi Varlıklarına Yaptıklarına İlişkin Frekans Tablosu**

YENİDEN DEĞERLEME YAPILAN VARLIKLAR	SAYI	YÜZDE
Binalar	12	% 37,5
Taşıtlar	12	% 37,5
Demirbaşlar	15	% 46,9
Deniz Araçları	1	% 3,1
Diğer	1	% 3,1
Yeniden Değerleme Yapmayan İşletmeler	16	% 50

Tablo 3.17’de de görüldüğü üzere, işletmelerin finansal tablolarını enflasyonun olumsuz etkilerinden korumak için en fazla tercih ettikleri yöntem olan yeniden değerlemenin, hangi varlıklar üzerinde uygulandığı Tablo 3.18.’de gösterilmiştir.

Tablo 3.18’e göre yeniden değerlendirme uygulaması, başta demirbaşlar olmak üzere özellikle taşıtlara ve binalara uygulanmaktadır.

**Tablo 3.19. Gelirin Tahakkukuna İlişkin Frekans Tablosu**

GELİR TAHAKKUKUNUN ZAMANI	SAYI	YÜZDE
Günlük Hasılat Raporlarından Her gün	14	% 43,8
Hizmet Tamamlanıp Fatura Kesildiğinde	15	% 46,9
Gelir Tutarı Güvenilir Olarak Belirlendiğinde	0	% 0
Diğer	3	% 9,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.19’den gelirin tahakkukunun %46,9’luk oranla hizmet tamamlanıp fatura kesildiğinde, %43,8’lik oranla ise günlük hasılat raporlarından her gün gerçekleştiği görülmektedir.

TMS-4’de gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilir denilmektedir. Bu ifade yorumlandığında, gelirin doğuşunun faturaya bağlı olmadığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Tablo 3.19’a bakıldığında standartta gelirin tahakkuku için belirtilen kriterin, ankete katılan işletmelerin gelir tahakkuklarında temel alınmadığı görülmektedir.

Turizm sektöründe çok farklı satış şekilleri bulunmaktadır. Konaklama işletmelerinde; kontenjanla oda satışı yapılmakta ve otel, seyahat acentası veya tur operatörüne belirli sayıda

odayı sezon boyunca tahsis etmektedir. Bu süre içinde acenta, tahsis edilen odaları dolduramadığı takdirde otel, gelirini (No Show) belirli bir oranda da olsa acentadan tahsil etmektedir. Burada sorun, gelirin sözleşme yapıldığında mı yoksa hizmet tamamlandığında mı doğduğudur (Tetik/b,1997,s.124).

Mevcut uygulamada yukarıda bahsedilen bu sorun Tablo 3.19’da da görüldüğü üzere, vergi yasalarına uygun şekilde hizmet tamamlanıp, fatura kesildiğinde gelir yazılması şeklinde çözümlenmektedir. Sonuç olarak standartta belirtilen gelirin doğuşu ile ilgili kriterlerin mevcut uygulamadan farklı olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.20. TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (Gelirin Tahakkuku) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (Gelirin Tahakkuku)	Var	0	%0
	Yok	32	%100
	Toplam	32	%100

Tablo 3.20. incelendiğinde, gelirin tahakkukuna ilişkin olarak ankete katılan işletmelerin hiçbirinin standartla uyumlu olmadığı, yani gelirin tahakkukunda kriter olarak gelir tutarının güvenilir olarak belirlenmesini dikkate almadıkları görülmektedir.

**Tablo 3.21. Vadeli Satışlarda Uygulanan Vade Farkına İlişkin Frekans Tablosu**

VADE FARKI UYGULAMASI	SAYI	YÜZDE
Evet	4	% 12,5
Hayır	28	% 87,5
Toplam	32	% 100

Tablo 3.21.’e göre, işletmelerin %87,5’i vadeli satışlarında vade farkı uygulamazken, yalnızca %12,5’i vade farkı uygulamaktadır.

Konaklama işletmelerindeki satışların büyük bir çoğunluğu seyahat acentalarına yapılmakta ve bu satışların da büyük bir kısmı vadeli olarak gerçekleşmektedir. Bu yaygın uygulama neticesinde, konaklama işletmeleri anlaşma gereğince genellikle seyahat

acentalarına vade farkı uygulamamaktadırlar. Tablo 3.21’de bu yaygın kanıyı destekler niteliktedir.

**Tablo 3.22. Uygulanan Vade Farklarının Gösterildiği Hesaba İlişkin Frekans Tablosu**

VADE FARKLARININ GÖSTERİLDİĞİ HESAPLAR	SAYI	YÜZDE
600-Yurtiçi Satışlar	1	% 3,1
602-Diğer Gelirler	0	% 0
642-Faiz Gelirleri	3	% 9,4
Diğer	0	% 0
Vade Farkı Uygulayan İşletmeler	4	% 12,5

TMS-4’e göre, vade farklarının gösterildiği hesap faiz geliri iken , Tek Düzen Muhasebe Sisteminde vade farkları genellikle satışlar hesabında, SPK uygulamalarında ise diğer gelirler hesabına gösterilmektedir. Sonuçta her iki uygulamada da(SPK ve Tek Düzen) vade farkları gelir tablosunun Brüt Satışlar bölümünde raporlanmaktadır. Tablo 3.22.’de ise, vade farkını uygulayan işletmelerin hemen hepsinin bu farkı TMS-4’ün öngördüğü şekilde faiz gelirlerinde göstermesi TMS-4 ile uyumludur.

**Tablo 3.23. TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (vade farklarının gösterildiği hesap) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (vade farklarının gösterildiği hesap)	Var	3	%9,4
	Yok	1	%3,1
	Toplam	4	%12,5

Tablo 3.23. incelendiğinde, uygulanan vade farklarının gösterildiği hesaplar bakımından, vade farkı uygulayan işletmelerin oldukça az olduğu (4 işletme), bu işletmelerinde 3’ünün vade farklarını standartla uyumlu olarak faiz gelirlerinde gösterdiği görülmektedir.

**Tablo 3.24. Yabancı Paralı Vadeli Satışlarda Kur Farklarının Gösterildiği Hesaba İlişkin Frekans Tablosu**

YABANCI PARALI VADELİ SATIŞLARDA KUR FARKLARININ GÖSTERİLDİĞİ HESAPLAR	SAYI	YÜZDE
Faiz Gelirleri	0	% 0
Kambiyo Karları	27	% 84,4
Satışlar	4	% 12,5
Diğer	0	% 0
Toplam	32	% 100

Tablo 3.24.'de görüldüğü üzere, işletmeler gecikmiş kur farklarını (örn; seyahat acentalarından döviz bazında olan ve ileriki bir tarihte ödenmek üzere anlaşılan alacaklar) %84,4'lük bir oranla kambiyo karları hesabında, %12,5'lik bir oranda ise satışlar hesabında göstermektedirler.

Turizm sektöründe satışlar genellikle peşin olarak yapılmaktadır. Ancak konaklama işletmeleri, seyahat acentalarından alacaklarını döviz bazında daha sonra (genellikle 3-6 ay sonra) tahsil etmektedirler. Bu durumda, TMS-4'e göre kur farklarının vade farkı gibi değerlendirilmesi daha uygun olmaktadır. Yani standartta, yabancı paralar üzerinden yapılan vadeli satışlarda kur farkları faiz gelirlerinde gösterilmektedir. Oysa kur farkları, MSUGT'da satışlarda veya kambiyo karlarında, SPK'da ise satışlarda gösterilmektedir.

Tablo 3.24. incelendiğinde, TMS-4'ün bu gibi durumlar için öngördüğü hesap olan faiz gelirleri hesabının uygulamada hiçbir şekilde var olmadığını (%0), uygulamada tercih edilen hesabın MSUGT'un öngördüğü hesap olan kambiyo karları hesabı olduğu görülmektedir.

Ayrıca Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Faiz Gelirleri Hesabı'nın mali yatırımlardan sağlanan her türlü faiz gelirini içerdiği belirtilmiştir. Bu durumda standartta, söz konusu hesabın(faiz gelirleri) içeriğinin de genişletilmesi gerekecektir (Tetik/b,1997,s.125).

**Tablo 3.25. TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (yabancı paralı vadeli satışlarda kur farkları) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (yabancı paralı vadeli satışlarda kur farkları)	Var	0	%0
	Yok	32	%100
	Toplam	32	%100

Tablo 3.25. incelendiğinde, yabancı paralı vadeli satışlarda kur farklarının gösterildiği hesaplar bakımından ankete yanıt veren işletmelerin hiçbirinin standartla uyumlu olmadığı, yani işletmelerin vadeli satışlarındaki kur farklarını faiz gelirlerinde göstermedikleri görülmektedir.

**Tablo 3.26. Geçici Amaçlı Menkul Kıymet Alımlarında Edinme Öncesi Döneme Ait İşlemiş Faizin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

İŞLEMİŞ FAİZİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Alış Maliyetlerinden Düşerek	0	% 0
Dikkate Almayarak	0	% 0
Tahsil Döneminde Faizin Tamamını Gelir Yazarak	8	% 25
Diğer	0	% 0
Bu Tarz Bir Yatırımı Olmayanlar	20	% 62,5
Toplam	32	% 100

Tablo 3.26.'da işletmelerin geçici amaçlı menkul kıymet alımlarında edinme öncesi döneme ait işlemiş faizi, tahsil döneminde faizin tamamını gelir yazarak muhasebeleştirdikleri görülmektedir.

TMS-4'e göre, satın alınan menkul kıymetlerde işlemiş faiz ile hisse senetlerinde ilan edilen kar paylarının alış maliyetlerinden indirilmesi belirtilmiştir. Bu konuda MSUGT'da belirgin bir yönlendirme bulunmamaktadır. SPK'da ise bu konuya bir açıklık getirilmemiştir.

**Tablo 3.27. TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (işlemiş faizin muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (işlemiş faizin muhasebeleştirilmesi)	Var	0	%0
	Yok	8	%25
	Toplam	8	%25

Tablo 3.27. incelendiğinde anketin bu sorusuna yanıt veren işletmelerin tümünün, geçici amaçlı menkul kıymet alımlarında edinme öncesi döneme ait işlemiş faizin muhasebeleştirilmesi konusunda standartla uyumsuz oldukları, yani işlemiş faizi alış maliyetlerinden düşmedikleri görülmektedir

**Tablo 3.28. Aktiflerinde Bulunan İştiraklere İlişkin Frekans Tablosu**

AKTİLERDEKİ İŞTİRAK NİTELİĞİNDE YATIRIMLAR	SAYI	YÜZDE
Evet	7	% 21,9
Hayır	22	% 68,8
Toplam	32	% 100

Tablo 3.28 incelendiğinde, ankete katılan işletmelerin aktiflerinde iştirak niteliğinde yatırımları olanların oranının yalnızca %21,9 olduğu, geriye kalan %68,8 gibi büyük bir oranın ise aktiflerinde iştirak niteliğinde yatırımlarının bulunmadığı görülmektedir.

Bu oranlar bize, konaklama işletmelerinde iştiraklerin fazla tercih edilen bir yatırım türü olmadığını göstermektedir.

**Tablo 3.29. İştirakte Bulunulan İşletmenin Faaliyet Alanına İlişkin Frekans Tablosu**

İŞTİRAKTE BULUNULAN İŞLETMENİN FAALİYET ALANI	SAYI	YÜZDE
Otel	6	% 18,1
Seyahat Acentası	0	% 0
Tur Operatörü	0	%0
Diğer	1	% 3,1
Aktifinde İştirak Bulunan İşletme Sayısı	7	% 21,9

Tablo 3.29’da iştiraklere yatırımda bulunan az sayıdaki işletmenin, iştiraklerinin faaliyet alanının çoğunlukla “otel” olması beklenen bir durumdur.

**Tablo 3.30. İştirakte Bulunulan İşletmedeki Ortaklık Payı**

İŞTİRAKTE BULUNULAN İŞLETMEDEKİ ORTAKLIK PAYI	SAYI	YÜZDE
% 10-15	7	% 21,9
% 16-25	0	% 0
% 26-35	0	%0
% 36-45	0	% 0
% 46-50	0	% 0
Aktifinde İştirak Bulunan İşletme Sayısı	7	% 21,9

Tablo 3.30.’da iştirakte bulunulan işletmedeki ortaklık paylarının dağılımı gösterilmektedir. Buna göre, iştirakte bulunan 7 işletmenin tamamının, iştirakte bulunduğu işletmedeki ortaklık payı %10-15 arasındadır.

TMS-5-6’da ve MSUGT’da iştirakler için %10-50 sınırı getirilirken, SPK’da bu sınır %20-%50 olarak belirlenmiştir. Buna göre Tablo 3.30.’da bulunan sonuçlar, TMS ve MSUGT ile uyumludur.

**Tablo 3.31. İştirakleri Değerlemede Kullanılan Yönteme İlişkin Frekans Tablosu**

İŞTİRAKLERİ DEĞERLEMEDE KULLANILAN YÖNTEM	SAYI	YÜZDE
Maliyet Yöntemi İle Değerleme	7	% 21,9
Maliyet Değeri veya Piyasa Değerinden Düşük Olanı İle Değerleme	0	% 0
Piyasa Değeri İle Değerleme	0	%0
Özkaynak Yöntemi İle Değerleme	0	% 0
Diğer	0	% 0
Aktifinde İştirak Bulunan İşletme Sayısı	7	% 21,9

Tablo 3.31’e göre, iştiraklere yatırım yapan işletmelerin tamamı iştiraklerini değerlemede maliyet yöntemini benimsemektedirler.

TMS-6 ve SPK’r tebliğlerinde iştiraklerin muhasebeleştirilmesindeki yöntemler benzerlik gösterirken, MSUGT’da durum biraz farklıdır. TMS-6’da ve SPK’r tebliğlerinde önemli etkinliğin var olduğu iştirakler (yatırım yapılan ortaklıkta %20 veya daha fazla oy gücüne sahip olmak) özkaynak yöntemi ile, bunun dışında kalan iştirakler ise maliyet yöntemine göre değerlendirilmektedir. MSUGT’da ise bu konuda VUK’a atıf yapılmış ve iştiraklerin, maliyet değeri veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Tablo 3.31'deki sonuçlara göre, işletmelerin iştiraklerini değerlemede maliyet yöntemini kullanmaları TMS-6 ve SPK ve MSUGT ile uyumludur.

**Tablo 3.32. TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (iştirakleri değerlemede kullanılan yöntem) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (iştirakleri değerlemede kullanılan yöntem)	Var	7	%21,9
	Yok	0	%0
	Toplam	7	%21,9

Tablo 3.32. incelendiğinde anketin bu sorusuna yanıt veren, yani iştirakleri bulunan işletmelerin tümünün, iştirakleri değerlemede kullandıkları yöntem bakımından (Maliyet Yöntemi ile değerlendirme) standartla uyumlu oldukları görülmektedir.

**Tablo 3.33. İşletmenin Varlık Yapısını Belirlemeye Yönelik Frekans Tablosu**

İŞLETMENİN VARLIK YAPISI	SAYI	YÜZDE
% 90 Duran - % 10 Dönen Varlık	4	% 12,5
% 80 Duran - % 20 Dönen Varlık	9	% 28,1
% 70 Duran - % 30 Dönen Varlık	14	% 43,8
% 60 Duran - % 40 Dönen Varlık	0	% 0
Diğer	2	% 6,3
Toplam	32	% 100

Tablo 3.3.'de ankete katılan işletmelerin varlık yapıları gösterilmektedir. Buna göre işletmelerin %43,8'lik oranla büyük bir çoğunluğunun varlık yapısı %70 duran-%30 dönen varlıklardan oluşmaktadır. Bu sonuç konaklama işletmeleri için oldukça doğal bir sonuçtur. Zira konaklama işletmelerinin varlık yapısının büyük bir çoğunluğunu duran varlıklar oluşturmaktadır.



**Tablo 3.34. Uzun Vadeli Yatırımları Değerleme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu**

UZUN VADELİ YATIRIMLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	SAYI	YÜZDE
Maliyet Değeri ile	8	% 25
Yeniden Değerlenmiş Tutarı ile	9	% 28,1
Diğer	0	% 0
Uzun Vadeli Yatırımı Olmayanlar	11	% 34,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.34.'e göre işletmelerin 11'inin uzun vadeli yatırımları (örn; Mali Duran Varlıklar içerisinde yer alan "Bağlı Menkul Kıymetler" ve Diğer Duran Varlıklar içerisinde yer alan "Uzun Vadede Satılmak Üzere Elde Edilen Gayrimenkuller", v.b.) bulunmamakta, 17'sinin ise uzun vadeli yatırımı bulunmaktadır. Uzun vadeli yatırımı bulunan işletmelerden 9' bu yatırımlarını yeniden değerlendirilmiş tutar ile değerlerken, 8 tanesi maliyet değeri ile değerlemektedirler.

TMS-7'ye göre, uzun vadeli yatırımlar içinde bulunan bağlı menkul kıymetler maliyet bedeliyle veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla değerlendirilmekte, eğer uzun vadeli yatırım pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerlendirilmektedir. MSUGT'da, uzun vadeli yatırımları oluşturan bağlı menkul kıymetler alış bedeli ile, SPK'da ise bağlı menkul kıymetlerin elde etme maliyeti(maliyet değeri) üzerinden değerlendirileceği, bağlı menkul kıymetlerin net defter değeri elde etme maliyetinden düşükse, bağlı menkul kıymetlerin net defter değeri üzerinden değerlendirilebileceği belirtilmiştir

Uzun vadeli yatırımlar içerisinde yer alan uzun vadede satılmak üzere elde edilen gayrimenkuller ise TMS-7'ye göre maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilirken, eğer bu gayrimenkuller arsa ve bina ise diğer duran varlık grubunda muhasebeleştirilmektedirler. MSUGT'da uzun vadede satılmak üzere elde edilen gayrimenkuller, elde etme maliyeti, yani maliyet bedeli ile değerlendirilip yeniden değerlendirme yapılırken, SPK'da da maliyet değeri ile değerlendirilip yeniden değerlendirme yapılmaktadır.

Tablo 3.34'den de anlaşılacağı üzere uzun vadeli yatırımlar, yeniden değerlendirilmiş tutar veya maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Bu da uygulamanın TMS-7 ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3.35. TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (uzun vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (uzun vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi)	Var	17	%53,1
	Yok	0	%0
	Toplam	17	%53,1

Tablo 3.35. incelendiğinde anketin bu sorusuna yanıt veren, yani uzun vadeli yatırımları bulunan işletmelerin tümünün, uzun vadeli yatırımlarını değerlemede kullandıkları yöntemler bakımından (maliyet değeri veya yeniden değerlendirilmiş tutarı) standartla uyumlu oldukları görülmektedir.

**Tablo 3.36. Kısa Vadeli Yatırımları Değerleme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu**

KISA VADELİ YATIRIMLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	SAYI	YÜZDE
Maliyet Değeri ile	14	% 43,8
Maliyet veya Piyasa Değerinden Düşük Olanı ile	0	% 0
Piyasa Değeri ile	6	% 18,8
Kısa Vadeli Yatırımı Olmayanlar	7	% 21,9
Toplam	32	% 100

Tablo 3.36.'da ankete katılan işletmelerin %21,9'unun kısa vadeli yatırımının olmadığı, kısa vadeli yatırımı olan işletmelerin ise, bu yatırımlarını değerlemede kullandıkları yöntem olarak büyük bir çoğunlukla maliyet değeri ile değerlendirme yöntemini seçtikleri görülmektedir.

Cari yatırımlar (kısa vadeli yatırımlar); TMS-7 kapsamında piyasa değeri, maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirirken, MSUGT'da alış bedeli ile, SPK'da ise elde edilme maliyeti (maliyet değeri ile) değerlendirilmektedirler.

Tablo 3.36.'da ki sonuçların, TMS-7 ve SPK ile uygun olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.37. TMS 7 Yatımların Muhasebeleştirilmesi (kısa vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 7 Yatımların Muhasebeleştirilmesi (kısa vadeli yatırımların muhasebeleştirilmesi)	Var	20	%62,6
	Yok	0	%0
	Toplam	20	%62,6

Tablo 3.37. incelendiğinde anketin bu sorusuna yanıt veren, yani kısa vadeli yatırımları bulunan işletmelerin tümünün, kısa vadeli yatırımlarını değerlemede kullandıkları yöntemler bakımından (maliyet değeri veya piyasa değeri) standartla uyumlu oldukları görülmektedir.

**Tablo 3.38. Maddi Duran Varlıkların Ne Şekilde Sağlandığına İlişkin Frekans Tablosu**

VARLIKLAR ELDE EDİLME ŞEKLİ	SATINALMA		KİRALAMA		LEASING		DİĞER	
	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE
BİNALAR	14	%43,8	6	%18,8	0	%0	9	%28,1
DEMİRBAŞLAR	29	%90,6	0	%0	0	%0	0	%0
TAŞITLAR	27	%84,4	1	%3,1	0	%0	0	%0
DENİZ ARAÇLARI	7	%21,9	0	%0	0	%0	0	%0
DİĞER	0	%0	0	%0	0	%0	0	%0

Tablo 3.38'de, işletmelerin %90,7'sinin binalara sahip olduğu ve bunların %43,8 oranıyla çoğunluğunun satın alma yöntemiyle, %18,8'inin ise kiralama yöntemiyle binaları temin ettikleri görülmektedir. Diğer seçeneğini işaretleyen işletmelerin oranı ise %28 olup, bu seçenekte belirtilen yöntem genel olarak inşaatır.

Tablodan, işletmelerin %90,6'lık oranıyla hepsinin demirbaşlarına, %21,9'luk oranıyla da deniz araçlarına satın alma yöntemi ile sahip oldukları görülmektedir.

İşletmelerin %87,5'i taşıtlara sahip olup, %84,4'ü bunları satın alma yöntemi ile, %3,1'i ise kiralama yöntemi ile elde etmiştir.

Ankete katılan işletmelerin, varlıklarını elde etme şekillerinin içerisinde finansal kiralamanın (%0) olduğu görülmektedir. TMS-17'nin, bu konuda ki eksikliği kapatarak

ülkemiz de henüz gelişme aşamasında kabul edilen kiralama işlemlerinin gelişmesine, katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

**Tablo 3.39. Amortisman Tabi Varlıklara Uygulanan Amortisman Yöntemine İlişkin Frekans Tablosu**

UYGULANAN AMORTİSMAN YÖNTEMİ	SAYI	YÜZDE
Eşit Tutarlı (Normal) Amortisman Yöntemi	11	% 34,4
Azalan Tutarlı Amortisman Yöntemi	19	% 59,3
Değişen Tutarlı Amortisman Yöntemi	2	% 6,3
Diğer	0	% 0
Toplam	32	% 100

Tablo 3.39.'a göre, işletmelerin %59,3'lük oranla en çok tercih ettikleri yöntem azalan tutarlı amortisman yöntemi, ikinci sırada %34,4'lük oranla eşit tutarlı(normal) amortisman yöntemi ve %6,3'lük oranla da üçüncü sırada yer alan değişen tutarlı amortisman yöntemidir. Tablo 3.17'de de görüldüğü üzere ankete katılan işletmelerin enflasyonla mücadelelerinde en çok tercih ettikleri yöntem azalan tutarlı amortisman yöntemiydi.

TMS-9'da amortisman hesaplama yönteminin seçiminde ve hizmet sürelerinin tahmin edilmesinde işletme kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

SPK'ya göre işletmeler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alabilirler. Yani SPK sistemi, amortisman yönteminin seçiminde işletmeleri serbest bırakmıştır

Maliye Bakanlığı bu konudaki tespitini 153 sıra no lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan etmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nda mevcutlarda amortisman uygulaması açısından esas alınan yöntemler; normal, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve olağanüstü amortisman olmak üzere 4 tanedir.

**Tablo 3.40. TMS 9 Amortisman Muhasebesi (uygulanan amortisman yöntemleri) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 9 Amortisman Muhasebesi (uygulanan amortisman yöntemleri)	Var	32	%100
	Yok	0	%0
	Toplam	32	%100

Tablo 3.40. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin tümünün uyguladıkları amortisman yöntemleri bakımından (normal, azalan, değişen) standartla uyumlu oldukları görülmektedir.

**Tablo 3.41. Farklı Varlıklara Farklı Amortisman Yöntemi Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu**

FARKLI VARLIKLARA FARKLI AMORTİSMAN YÖNTEMİ UYGULAMALARI	SAYI	YÜZDE
Evet	8	% 25
Hayır	24	% 75
Toplam	32	% 100

Tablo 3.41.'e göre, işletmelerin %75 gibi büyük bir oranla, farklı varlıklara farklı amortisman yöntemi uygulamadıkları görülmektedir.

**Tablo 3.42. Amortisman Tabi Varlıkların Hizmet Sürelerini Belirlemede Dikkate Alınan Kriterlere İlişkin Frekans Tablosu**

VARLIKLARIN HİZMET SÜRELERİNİ BELİRLEMEDE DİKKATE ALINAN KRİTERLER	SAYI	YÜZDE
Beklenen Fiziki Aşınma ve Yıpranma	11	% 34,4
Varlığın Kullanımındaki Yasal Süre	19	% 59,4
Demode Olma ve Teknolojik Yıpranma	10	% 31,3
Diğer	2	% 6,3

Tablo 3.42.'de işletmelerin amortisman tabi varlıklarının hizmet sürelerini belirlemede dikkate aldıkları kriterlere bakıldığında, %59,4'lük oranla varlığın kullanımındaki

yasal süreye, %34,4 ile beklenen fiziki aşınma ve yıpranmaya ve %32,3'ünün de demode olma ve teknolojik yıpranmaya önem verdikleri görülmektedir.

TMS-9'a göre, amortisman tabi bir varlığın hizmet süresi varlıkta beklenen fiziki aşınma ve yıpranma, demode olma, teknolojik yıpranma ve eğer var ise varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar göz önünde bulundurularak saptanmaktadır.

MSUGT ve SPK'da ise TMS-9'da sıralanan kriterlerde önemli olmakla birlikte asıl önemli olan varlığın kullanımındaki yasal süre olmaktadır. Nitekim Tablo 3.42.'de de, hizmet sürelerinin belirlenmesinde en önemli kriter varlığın kullanımındaki yasal süredir

**Tablo 3.43. Amortisman Tabi Varlıkların Hizmet Sürelerinin Gözden Geçirilmesine Yönelik Frekans Tablosu**

AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN HİZMET SÜRELERİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Evet	16	% 50
Hayır	15	% 46,9
Toplam	32	% 100

Tablo 3.43.'de amortisman tabi varlıkların hizmet sürelerini gözden geçiren işletmeler %50'lik orana sahip iken, hizmet sürelerini gözden geçirmeyen işletmelerin oranı %46,9'dur.

TMS-9'da amortisman tabi bir varlığın hizmet süresinin gözden geçirilmesinin gerekliliği ve eğer bir değişiklik varsa amortisman oranlarının değiştirilmesi gerekliliğine dikkat çekilmiştir.

**Tablo 3.44. TMS 9 Amortisman Muhasebesi (varlıkların hizmet sürelerinin gözden geçirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 9 Amortisman Muhasebesi (varlıkların hizmet sürelerinin gözden geçirilmesi)	Var	16	%50
	Yok	15	%46,9
	Toplam	32	%100

Tablo 3.44. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin %50'sinin standartla uyumlu olduğu, yani amortisman tabi bir varlığın hizmet süresini gözden geçirdikleri, %46,9'unun ise standartla uyumsuz olduğu yani varlıkların hizmet sürelerini gözden geçirmedikleri görülmektedir.

**Tablo 3.45. Amortisman Oranlarının Zaman İçerisinde Gözden Geçirilmesine Yönelik Frekans Tablosu**

AMORTİSMAN ORANLARININ GÖZDEN GEÇİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Evet	10	% 31,3
Hayır	21	% 56,6
Toplam	32	% 100

Tablo 3.45.'e göre işletmelerin yalnızca %31,3'ü amortisman oranlarını gözden geçirmekte, geriye kalan %56,6'lık kısmı ise amortisman oranlarını gözden geçirmemektedir.

**Tablo 3.46. TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarının gözden geçirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarının gözden geçirilmesi)	Var	10	%31,3
	Yok	21	%56,6
	Toplam	32	%100

Tablo 3.46. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin %31,3'ünün standartla uyumlu olduğu, yani amortisman oranlarını zaman içerisinde gözden geçirdikleri, %56,6'sının ise standartla uyumlu olmadığı yani amortisman oranlarını gözden geçirmedikleri görülmektedir.

**Tablo 3.47. Amortisman Oranlarının Gözden Geçirilmesi Sonucunda Yapılan Düzeltmelere İlişkin Frekans Tablosu**

AMORTİSMAN ORANLARINDA YAPILAN DÜZELTMELER	SAYI	YÜZDE
Evet	3	% 9,4
Hayır	6	% 18,8
Amortisman Oranlarını Gözden Geçirenler	10	% 31,3

TMS-9'da her varlık unsuru için hizmet sürelerinin göz önüne alınarak ayrı oranların saptanacağı ve bir işletme için amortisman tabi varlığın hizmet süresinin fiziki ömründen daha kısa olabileceği belirtilmektedir. Gerçekten de turizm sektöründe çoğu duran varlık, mümkün olan en uzun kullanım süresince kullanılmamakta, rakiplerinden arkada kalmamak, değişen moda uymak, müşteriler üzerinde işletme hakkında olumlu imaj yaratabilmek amacıyla tamamen kullanılmaz duruma gelmeden kullanımdan alınmaktadır (Kaval/b,1994,s.166). Konaklama işletmelerinde, masa örtüleri, yer döşemeleri, halılar, mobilyaların yenilenmesi diğer işletmelere oranla daha sıkça görülmektedir. Ancak ülkemizde mevcut muhasebe uygulamalarının vergi muhasebesi ağırlıklı olduğu, söz konusu işletmelerde de VUK hükümlerine uygun amortisman giderlerinin hesaplandığı görülmektedir.

VUK'un 315. maddesinde, mükelleflerin amortisman oranını, arsa ve araziler dışında %20'yi geçmemek üzere serbestçe tespit edebilecekleri ve bu serbestinin dışında kalan iktisadi kıymetlerini ve oranlarını tespiti Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 153 no lu VUK Genel Tebliği ile bu yetkisini kullanarak turizm sektörü için %20 oranının üzerinde amortisman ayrılacak koşulları ve iktisadi varlıkları belirlemiştir.

Bu tebliğde, konaklama işletmeleri turistik belgeli olup olmadıklarına göre lüks, birinci, ikinci ve daha aşağı sınıflar olmak üzere dört sınıfa ayrılmaktadır. Tebliğe göre "porselen veya camdan yapılmış (kristal hariç) her nevi mutfak ve servis takım ve malzemeleri; turistik belgeli lüks ve birinci sınıf işletmelerde %35, diğer işletmelerde ise %25 ve istenirse daha düşük oranlarda amortisman tabi tutulmaktadır". Keza "el-yüz ve banyo havluları, yatak çarşafı, yastık kılıfları, masa örtüleri, plato ve her nevi peçeteler ve benzeri varlıklarda; turistik belgeli işletmelerde tamamı kullanıldıkları dönemde gider yazılmakta, turistik belgesi bulunmayan lüks ve birinci sınıf işletmelerde %50, diğer işletmelerde ise %35 oranında amortisman oranı uygulanmaktadır". Oysa porselen ve cam eşyanın turistik belgeli lüks ve birinci sınıf işletmelerde 3 yıl kullanılması mümkün olmamakta, daha birinci yılın sonunda bu eşyaların takımları bozulduğu ya da eşyalar üzerindeki logolar solduğu için yenilenmeleri gerekmektedir (Tetik,1997,s.131-132).

TMS-9'un 7. maddesinde; amortisman tabi varlıkların hizmet sürelerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve beklentilerin önceki tahminlere göre önemli farklılıklar göstermesi durumunda, amortisman oranlarının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu madde, konaklama işletmeleri ile ilgili olarak yukarıda yaptığımız açıklamaları tamamlayıcı niteliktedir. Ancak uygulamaya baktığımızda, Tablo 3.43-45-47'de de görüldüğü üzere



varlığın hizmet süresinin gözden geçirilmesi, amortisman oranlarının düzeltilmesi işlemlerinin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

**Tablo 3.48. TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarında yapılan düzeltmeler) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 9 Amortisman Muhasebesi (amortisman oranlarında yapılan düzeltmeler)	Var	3	%9,4
	Yok	6	%18,8
	Toplam	9	%28,2

Tablo 3.48. incelendiğinde anketin bu sorusuna yanıt veren işletmelerin %9,4'ünün standartla uyumlu olduğu yani amortisman oranlarının gözden geçirilmesi sonrasında, amortisman oranlarında düzeltmelerin yapıldığı, %18,8'inde ise bu tarz bir düzeltmenin yapılmadığı görülmektedir.

**Tablo 3.49. Maddi Duran Varlıkların veya İştiraklerin Satışından Elde Edilen Kar yada Zararın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Frekans Tablosu**

MADDİ DURAN VARLIKLARIN VEYA İŞTİRAKLERİN SATIŞINDAN ELDE EDİLEN KAR YADA ZARARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Gelir Tablosu'nda "Olağan Kar/Zarar" Grubunda	13	% 40,6
Gelir Tablosu'nda "Olağandışı Kar/Zarar" Grubunda	19	% 59,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.49.'a göre işletmelerin %59,4'ünün maddi duran varlıkların veya iştiraklerin satışından elde edilen kar yada zararı gelir tablosunda olağandışı kar/zarar grubunda, %40,6'sının ise adı geçen kar yada zararı gelir tablosunda olağan kar/zarar grubunda gösterdikleri görülmektedir.

Maddi duran varlıkların veya iştiraklerin satışından elde edilen kar yada zararı gelir tablosunda olağan kar/zarar grubunda gösterilmesi TMS-10'un mevcut uygulamadan ayrılan bir yönüdür. Standardın 13. maddesinde maddi duran varlıkların ve iştiraklerin satışının, gelir tablosunun olağan kar grubunda açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Oysa mevcut

uygulamalarda söz konusu varlıkların satış kar ya da zararları, olağandışı kalemler arasında gösterilmektedir.

**Tablo 3.50. TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (duran varlık satışından elde edilen kar yada zararın muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (duran varlık satışından elde edilen kar yada zararın muhasebeleştirilmesi)	Var	13	%40,6
	Yok	19	%59,4
	Toplam	32	%100

Tablo 3.50. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin %40,6'sının standartla uyumlu olduğu yani maddi duran varlık veya iştiraklerin satışından elde edilen kar yada zararın muhasebeleştirilmesinde Gelir Tablosunda ki olağan kar/zarar grubunu kullandığı, işletmelerin %59,4'ünün ise standartla uyumlu olmadığı yani maddi duran varlık veya iştiraklerin satışından elde edilen kar yada zararın muhasebeleştirilmesinde Gelir Tablosunda ki olağandışı kar/zarar grubunu kullandığı görülmektedir.

**Tablo 3.51. Olağandışı Her İşlemin Niteliği ve Tutarının Açıklanmasına İlişkin Frekans Tablosu**

OLAĞANDIŞI İŞLEMLERİNİN AÇIKLANMASI	SAYI	YÜZDE
Evet	30	% 93,7
Hayır	2	% 6,3
Toplam	32	% 100

Tablo 3.51.'e göre işletmelerin %93,7'lik oranla hemen hepsi, işletmede gerçekleşen her olağan dışı işlemin niteliği ve tutarını ayrı olarak açıklamaktadır.

Bu durum TMS-10 ile uyumludur. Standartta, olağandışı kalemlerin her birinin niteliği ve tutarının diğerinden ayrı olarak açıklanması gerektiği vurgulanmakta ve olağandışı bir olay ya da işlemi olağan faaliyetlerden ayıran özellikler ayrıca belirtilmektedir.

**Tablo 3.52. TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (olağandışı işlemlerin açıklanması) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (olağandışı işlemlerin açıklanması)	Var	30	%93,7
	Yok	2	%6,3
	Toplam	32	%100

Tablo 3.52. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin %93,7'sinin standartla uyumlu olduğu yani olağandışı her işlemin niteliği ve tutarını açıkladıkları, %6,3'ünün ise standartla uyumsuz olduğu yani bu tarz açıklamalarda bulunmadıkları görülmektedir.

**Tablo 3.53. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler veya Temel Hatalardan Kaynaklanan Etkileri Düzeltmeye İlişkin Frekans Tablosu**

MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN VE MATEMATİKSEL HATALARIN DÜZELTİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Bilançoda Geçmiş Yıl Karları(Zararları) Kalemleri İle	4	% 12,5
Gelir Tablosundaki Önceki Dönem Gelir veya Gider Hesapları İle	20	% 62,5
Dipnotlarda Belirterek	1	% 3,1
Diğer	3	% 9,4
Daha Önce Buna Benzer Durumla Karşılaşmayanlar	4	% 12,5
Toplam	32	% 100

Tablo 3.53.'e göre, işletmelerin muhasebe politikalarındaki değişiklikler veya temel hatalardan (matematiksel yanlışlıklar v.b.) kaynaklanan etkileri düzeltmekte en çok kullandıkları yöntem, %62,5'lik oranla gelir tablosundaki önceki dönem gelir veya gider hesapları olduğu görülmektedir.

TMS-10'da bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin, tahmin için daha önce kullanılan aynı gelir tablosu sınıflandırmasında yer alacağı belirtilmiştir.

Temel hataların (matematiksel bir yanlışlık, muhasebe politikalarının uygulanmasında bir yanlışlık,v.b.) düzeltilmesi ise, normal olarak cari dönemin net kar veya zararının belirlenmesinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

SPK'da muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile tahminlerde meydana gelen değişiklikler üzerinde durulmuş, temel hatalara ilişkin ilkelere yer verilmemiştir. Sistemde tahminlerde yapılan değişiklikler dipnotlarla açıklanmaktadır. Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin ise dipnotlarda açıklanmasının yanı sıra, karşılaştırmalı bilançolar bu etkiye göre düzeltilmekte veya bu etkinin parasal tutarı dipnotlarda açıklanmaktadır

MSUGT'da Muhasebe Politikalarının Açıklanması bölümünde, muhasebe politikaları ile muhasebe tahminlerindeki değişiklikler dar kapsamlı olarak ele alınmış, düzeltme yöntemlerine pek fazla değinilmemiştir.

**Tablo 3.54. TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve matematiksel hataların düzeltilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve matematiksel hataların düzeltilmesi)	Var	20	%62,5
	Yok	12	%37,5
	Toplam	32	%100

Tablo 3.54. incelendiğinde ankete yanıt veren işletmelerin %62,5'inin standartla uyumlu olduğu yani muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve matematiksel hataların düzeltilmesinde, Gelir Tablosunda ki önceki dönem gelir veya gider hesaplarını kullandıkları, %37,5'inin ise standartla uyumlu olmadığı yani bu tarz düzeltmelerde gelir tablosunu kullanmadıkları görülmektedir.

**Tablo 3.55. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Gelire ve Gidere Yansıtarak	28	% 87,5
Ek Maliyet Olarak Varlık Maliyetine Ekleyerek	0	% 0
Diğer	0	% 0
Daha Önce Buna Benzer Durumla Karşılaşmayanlar	4	% 12,5

Tablo 3.55.'de bu soruyu cevaplayan işletmelerin tamamının, işlem günü ile ödeme veya tahsilatın yapıldığı gün arasındaki kur değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde, gelire ve gidere yansıtma yöntemini benimsedikleri görülmektedir.

TMS-12'de ele alınan temel yöntemle göre; işlem günü ile ödeme veya tahsilatın yapıldığı gün arasında kur değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan kur farkları, gelir ve gidere yansıtılmaktadır.

Ülkemizdeki yüksek enflasyon nedeniyle varlık alımlarında rastlanan bu durumun belirli bir kurala bağlanması son derece yerindedir. Nitekim, uygulamada bu gibi kur farklarının keyfi olarak giderlere yansıtıldığı veya varlık maliyetine eklendiği sayısız durum, şirketlerin amaca göre kar açıklaması gibi son derece sakıncalı bir durumu yaratmaktadır.

**Tablo 3.56. TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (kur farklarının muhasebeleştirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (kur farklarının muhasebeleştirilmesi)	Var	28	%87,5
	Yok	0	%0
	Toplam	28	%87,5

Tablo 3.56. incelendiğinde anketin bu sorusuna cevap veren işletmelerin tamamının, kur farklarının muhasebeleştirilmesi konusunda standartla uyumlu olduğu yani kur farklarını gelire veya gidere yansıttıkları görülmektedir.

**Tablo 3.57. İlk Kayda Almadan Sonra Stokların Değerlenmesine İlişkin Frekans Tablosu**

İLK KAYDA ALMADAN SONRA STOKLARIN DEĞERLENMESİ	SAYI	YÜZDE
Maliyet Değeri İle	28	% 87,5
Net Gerçekleşebilir Değer İle	0	% 0
Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerden Küçük Olamı İle	0	% 0
Toplam	32	% 100

Tablo 3.57.'den de görüleceği üzere bu soruyu yanıtlayan işletmelerin tamamı, ilk kayda almadan sonra stoklarını maliyet değeri ile değerlemektedirler.

TMS-13'de ve SPK'da stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

MSUGT'da ise stokların değerlemesinde maliyet değeri kullanılmaktadır.

Tablo 3.57.'de de görüldüğü üzere işletmelerin stoklarını değerlemede kullandıkları maliyet değeri ile değerlendirme yöntemi MSUGT uyumludur. Fakat net gerçekleşebilir değeri göz önünde bulundurmadıkları için uygulamanın, standart ve SPK ile uyumsuz olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.58. TMS 13 Stoklar (stokların değerlendirilmesi) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 13 Stoklar (stokların değerlendirilmesi)	Var	0	%0
	Yok	28	%87,5
	Toplam	28	%87,5

Tablo 3.58. incelendiğinde anketin bu sorusuna cevap veren işletmelerin tamamının, ilk kayda almadan sonra stokların değerlendirilmesi konusunda standartla uyumsuz oldukları yani net gerçekleşebilir değeri göz önünde bulundurmadıkları, yalnızca maliyet değerini göz önünde bulundurdıkları görülmektedir.

**Tablo 3.59. Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu**

STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER	SAYI	YÜZDE
İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)	3	% 9,4
Son Giren İlk Çıkar (LIFO)	3	% 9,4
Ortalama Maliyet	26	% 81,3
Diğer	0	% 0
Toplam	32	% 100

Tablo 3.59.'da, işletmelerin stok maliyetlerinin hesaplanmasında en çok kullandıkları yöntem % 81,3'lük oranla ortalama maliyet yöntemi olup, bu yöntemi aynı oranlarda (%9,4) FIFO ve LIFO yöntemleri takip etmektedir.

TMS-13'e göre, belirli mamul stokları ve hizmet maliyetleri, gerçek parti maliyeti yöntemine göre saptanmaktadır. İşletmelerde elden çıkarılacak stoklar ile dönem stoklarının değerlendirilmesinde gerçek parti maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda, alternatif yöntem olarak bu stoklara ilişkin maliyetler, ortalama maliyet, FIFO (ilk giren-ilk çıkar) veya LIFO (son giren-ilk çıkar) yöntemlerinden birine göre saptanmaktadır.

SPK'da ise stok maliyetlerinin hesaplanmasında, ilk giren ilk çıkar, son giren ilk çıkar, ağırlıklı ortalama maliyet veya hareketli ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak "özel sipariş maliyeti" yönteminin uygulanabileceğine dikkat çekilmiştir

4008 sayılı kanunla VUK'un 274. maddesinde yapılan değişiklik sonucu 1.1.1996 tarihinden itibaren LIFO yönteminin belirli şartlarla uygulanmasına izin verilmesi dışında vergi kanunları, stokları değerlemede hangi maliyet yönteminin uygulanacağını herhangi bir şekilde belirtmemektedir

Tablo 3.59.'dan çıkan sonuçların TMS-13 ve SPK ile uyumlu olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.60. TMS 13 Stoklar (stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 13 Stoklar (stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler)	Var	32	%100
	Yok	0	%0
	Toplam	32	%100

Tablo 3.60. incelendiğinde ankete cevap veren işletmelerin tamamının, stok maliyetlerini hesaplamada kullandıkları yöntemlerin (LIFO, FIFO, Ortalama Maliyet), standartla uyumlu olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.61. Özellikli Varlıkların Satın Alınmasında Katlanılan Faiz ve Kur Farklarının (Borçlanma Maliyetlerinin) Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Varlık Aktife Alınana Kadarki Borçlanma Maliyetlerini Aktifleştirip, Aynı Takvim Yılı Sonuna Kadarki Borçlanma Maliyetlerini Giderleştirerek	11	% 34,4
Varlık Aktife Alınana Kadarki Borçlanma Maliyetlerini Aktifleştirip, Aynı Takvim Yılı Sonuna Kadarki Borçlanma Maliyetlerini de Aktifleştirerek	8	% 25
Maliyete Finansman Giderlerinden Pay Vermeyerek	9	% 29,1
Diğer	0	% 0
Toplam	32	% 100

Tablo 3.61.'e göre ankete katılan işletmelerin %34,4'ü özellikli varlıkların (maddi duran varlıklar ve stoklar) satın alınmasında katlanılan faiz ve kur farklarının (borçlanma maliyetlerinin) muhasebeleştirilmesinde; varlığın aktife alınma tarihine kadar katlanılan finansman giderleri ve kur farklarını yatırım maliyetine verdikten yani aktifleştirdikten sonra, aynı takvim yılı sonuna kadar katlanılan finansman giderlerini ve kur farklarını giderleştirmektedirler.

TMS-14 ve SPK, özellikli varlıkların (maddi duran varlıklar ve stoklar) satın alınmasında katlanılan faiz ve kur farklarının (borçlanma maliyetlerinin) muhasebeleştirilmesinde; varlık aktife alınana kadarki borçlanma maliyetlerini aktifleştirip, aynı takvim yılı sonuna kadarki borçlanma maliyetlerini giderleştirme yöntemini benimsemiştir.

MSUGT ise; özellikli varlıkların (maddi duran varlıklar ve stoklar) satın alınmasında katlanılan faiz ve kur farklarının (borçlanma maliyetlerinin) muhasebeleştirilmesinde; varlık aktife alınana kadarki borçlanma maliyetlerini aktifleştirme konusunda TMS-14 ve SPK ile uyumlu iken, aynı takvim yılı sonuna kadarki borçlanma maliyetlerinin giderleştirme yada aktifleştirme konusunda işletmeleri serbest bırakmıştır.

Tablo 3.61.'de ki sonuçlar ile gerek TMS-14, gerekse SPK ve MSUGT uyumludur.

Konaklama işletmelerinde, işletmenin aktif toplamı içinde önemli bir paya sahip olan maddi duran varlıkların yatırımında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkları da büyük tutarlara ulaşmaktadır. Ancak VUK'un 270. maddesinde yatırımın tamamlanmasından sonra ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi ya da finansman gideri olarak dönem giderlerine yazılmasının işletmenin isteğine bırakılmış olması uygulama da farklılıklar



yaratmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde, bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır (Tetik/b,1997,s.129).

**Tablo 3.62. TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri) İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri)	Var	11	%34,4
	Yok	17	%54,1
	Toplam	28	%88,5

Tablo 3.62. incelendiğinde anketin bu sorusuna cevap veren işletmelerin %34,4'ünün standartla uyumlu olduğu yani varlık aktife alınana kadarki borçlanma maliyetlerini aktifleştirip, aynı takvim yılı sonuna kadarki borçlanma maliyetlerini giderleştirerek muhasebeleştirdikleri, %54,1'inin ise standartla uyumsuz olduğu yani varlık aktife alınana kadarki borçlanma maliyetlerini aktifleştirip, aynı takvim yılı sonuna kadarki borçlanma maliyetlerini de aktifleştirerek veya maliyete finansman giderlerinden pay vermeyerek muhasebeleştirdikleri görülmektedir.

**Tablo 3.63. ARGE Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

ARGE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
Cari Dönemde Tamamını Gider Kaydederek	7	% 21,9
Önce Tamamını Aktifleştirip Sonra İtfa Yoluyla Gider Kaydederek	0	% 0
Diğer	0	% 0
ARGE Giderleri Olmayan İşletmeler	25	% 78,1
Toplam	32	% 100

Tablo 3.63'de işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (%78,1), ARGE giderlerinin olmadığı, ARGE giderleri olan işletmelerin ise bunları cari dönemde tamamını gider olarak kaydettiği görülmektedir.

TMS-15'e göre ARGE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilmektedirler.

Aktifleştirilen bu maliyetler fayda sağlanacak dönemlerle ilişkilendirilerek, amortisman yolu ile gidere dönüştürülmekte, aksi halde gider yazılmaktadırlar.

SPK tebliğinde ise aktifleştirilen ARGE maliyetlerinin, aktifleştirildikleri dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edileceği ve aktifleştirme için gerekli olan kriterlerin ortadan kalkması halinde ARGE giderlerinin, itfa edilemeyen tutarlarının faaliyet gideri olarak muhasebeleştirileceği açıklanmıştır.

MSUGT, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile, ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilerek en fazla 5 yıl içinde amorti edilmesine, hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine izin vermekte, ancak hangi durumda giderleştirileceğini, hangi durumda aktifleştirileceğini belirtmemektedir.

Tablo 3.63.'de ARGE giderlerinin cari dönemde tamamının gider olarak kaydedilmesi, TMS-15 ve MSUGT ile uyumludur.

**Tablo 3.64. TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri İle Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	Var	7	%21,9
	Yok	0	%0
	Toplam	7	%21,9

Tablo 3.64. incelendiğinde anketin bu sorusuna cevap veren işletmelerin tamamının standartla uyumlu olduğu, yani işletmelerin ARGE giderlerini muhasebeleştirirken cari dönemde tamamını gider kaydettikleri görülmektedir.

### 3.2.4.3. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Bilgi Durumları

Bu kısımda, anketi cevaplayan işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları hakkında bilgili olup olmamaları, bu standartları işletmelerinde uygulayıp uygulamadıkları belirlenmeye çalışılmıştır.

**Tablo 3.65. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uluslararası Bir Zincire Bağlı Olup Olmama Durumlarına İlişkin Frekans Tablosu**

ULUSLARARASI BİR ZİNCİRE BAĞLILIK	SAYI	YÜZDE
Evet	7	% 21,9
Hayır	24	% 75
Toplam	32	% 100

Tablo 3.65.'de, anketi cevaplayan işletmelerin %75'inin uluslar arası bir zincire bağlı olmadığı, %21,9'unun ise uluslar arası bir zincire bağlı olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.66. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Bilgili Olma Durumları**

IAS HAKKINDA BİLGİ SAHİPLİĞİ	SAYI	YÜZDE
Evet	12	% 37,5
Hayır	19	% 59,4
Toplam	32	% 100

Tablo 3.66.'da, anketi cevaplayan işletmelerin %59,4'ünün IAS hakkında bilgi sahibi olduğu, %37,5'inin ise IAS hakkında bilgi sahibi olmadığı görülmektedir.

**Tablo 3.67. Anketi Cevaplayan İşletmelerin IAS'ı Uygulama Durumları**

IAS'I UYGULAMA DURUMLARI	SAYI	YÜZDE
Evet	7	% 21,9
Hayır	25	% 78,1
Toplam	32	% 100

Tablo 3.67.'de, anketi cevaplayan işletmelerin %78,1'inin IAS'ı işletmelerinde uygulamadığı, %21,9'unun ise IAS'ı işletmelerinde uyguladığı görülmektedir.

**Tablo 3.68. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarını Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına İlişkin Frekans Tablosu**

TMS HAKKINDA BİLGİ SAHİBİ OLMA	SAYI	YÜZDE
Evet	17	% 53,1
Hayır	15	% 46,9
Toplam	32	% 100

Tablo 3.68.'de, anketi cevaplayan işletmelerin %53,1'inin TMS hakkında bilgi sahibi olduğu, %46,9'unun ise TMS hakkında bilgi sahibi olmadığı görülmektedir.

Bu oran (%53,1), ülkemizde 1996 yılından itibaren yayımlanmakta olan standartlar için oldukça düşük bir orandır.

**Tablo 3.69. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu**

TMS 'Yİ UYGULAMA DURUMU	SAYI	YÜZDE
Evet	4	% 12,5
Hayır	28	% 87,5
Toplam	32	% 100

Tablo 3.69.'da, anketi cevaplayan işletmelerin %87,5'inin TMS'den her hangi bir standardı işletmelerinde uygulamadığı, %12,5'inin ise TMS'den her hangi bir standardı işletmelerinde uyguladıkları görülmektedir.

Tablo 3.69. ile Tablo 3.67. karşılaştırıldığında, işletmelerin TMS'ye oranla IAS'ı daha çok kullandıkları görülmektedir.

**Tablo 3.70. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Uyguladıkları Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Frekans Tablosu**

TMS 'Yİ UYGULAMA DURUMU	SAYI	YÜZDE
TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu	3	% 9,4
TMS-3 Nakit Akış Tabloları	3	% 9,4
TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	3	% 9,4
TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar	2	% 6,3
TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1	% 3,1
TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1	% 3,1
TMS-13 Stoklar	2	% 6,3

Tablo 3.70’de anketi cevaplayan işletmeler arasında oldukça kısıtlı bir uygulama alanı bulan TMS’nin uygulanan standartları görülmektedir. Tabloya göre en çok kullanılan standartlar, 1-3 ve 4 no lu standartlardır.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya üzerinde her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da yaşanan küreselleşme sürecinde, ülkeler tarafından muhasebe harmonizasyonuna gidilmekte ve bu bağlamda uluslararası muhasebe standartları bir çok ülke tarafından uygulanmaktadır. Bu konuda, Avrupa Parlamentosu'nun düzenlenmiş pazarlara kayıtlı tüm Avrupa Birliği şirketlerinin 2005 yılına kadar ihtiyari, 2005 yılından sonrada mecburi olarak IASB tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarını uygulayacaklarını belirtmesi, önemli birer gelişme olarak nitelendirilmektedir. Yine bu konuda IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, EFTA, OECD, IOSCO, BM gibi ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları yapılmaktadır.

Ülkemizde de bu gelişmeleri takiben uluslararası muhasebe standartlarının paralelinde yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları, ülkeler arasında hızla yaygınlaşan muhasebe harmonizasyonu açısından, ülkemiz için oldukça büyük bir aşamadır. Ayrıca bu konuda, Türkiye Muhasebe Standartları'nın bugüne kadar yayımlanmasını sağlayan kurul olan TMSK'nin, 07.03.2002 tarihi itibarıyla, standartları yayımlama görevini Başbakanlığın ilgili kuruluşu olarak göreve başlayan TMSK'ya (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) devretmesi ve TMSK'nın TMSK'den farklı olarak yasal bir statüye sahip olması da standartlara ileriki tarihlerde uygulanma zorunluluğu getirilmesi bakımından oldukça önemli bir gelişmedir. Ancak, yapılan araştırmadan çıkan sonuçlarda da görüldüğü üzere, söz konusu standartların henüz uygulanma zorunluluğunun olmaması, standartların uygulanma oranlarını oldukça düşürmektedir.

Halen ülkemizde birden fazla muhasebe sisteminin bulunması, işletmelerin birden fazla finansal tablo düzenlemelerini de beraberinde getirmektedir. Bu durum ise işletmelere, başta ek maliyet olmak üzere çeşitli yükler getirmekte, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de zedelemektedir. Bu sakıncaların ortadan kalkması için, Türkiye Muhasebe Standartları'nın gerek Sermaye Piyasası Kurulu gerekse Maliye Bakanlığı tarafından benimsenerek, bu kuruluşların gerekli düzenlemeleri yapacak tebliğleri yayınlamaları gerekmektedir.

Bu gerekliliğin ortaya koyulması, çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde; genel olarak muhasebe standartlarının önemi, işlevleri, oluşturulma süreçleri ve muhasebe standartları konusunda ülkemizde ve uluslararası alanda çalışma yapan kuruluşlara değinilmiştir.

Ülkemizde standartlarla ilgili olarak çalışma yapan kuruluşlardan Maliye Bakanlığına, SPK'ya ve çalışmanın ana konusunu oluşturan Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlayıp yayımlayan kuruluş olan TMSK'nin (yeni düzenleme ile TMSK) çalışmalarına

değinilmiş, uluslararası alanda ise AB'nin standart oluşturma çalışmaları ile TMS'nin kendine örnek olarak aldığı IAS'I yayınlayan kuruluş olan IASC'ye (yeni düzenleme ile IASB) değinilmiştir. Bu bölümde son olarak tüm dünyada yaşanan küreselleşme sonucunda muhasebe alanında ortaya çıkan uyumlaştırma (harmonizasyon) çalışmalarına ve bu konuda faaliyette bulunan kurumlara ve birliklere değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümde; bugüne kadar TMUDESK tarafından, bundan sonra ise TMSK tarafından yayınlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları ayrıntılarıyla incelenip, 19 muhasebe standardının her biri ülkemizdeki muhasebe uygulamaları ile karşılaştırılıp aradaki benzerlikler ve farklılıklara dikkat çekilmiştir.

1996 yılından itibaren yayımlanmakta olan ve sayısı 19'u bulan Türkiye Muhasebe Standartları'nı, ülkemizde halen uygulanmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve SPK'r Tebliği ile karşılaştırdığımızda, bazı konularda standartlar ile mevcut uygulamaların birbirlerine oldukça yaklaştığı, bazı konularda ise standartların mevcut uygulamadan ayrılarak, ülkemiz muhasebe uygulamalarına yeni boyutlar getirdiği görülmektedir. Standartlar özellikle; enflasyon muhasebesi, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi, olağan gelir ve karların muhasebeleştirilmesi, amortisman muhasebesi, kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi konularında mevcut muhasebe sistemlerine göre oldukça önemli değişiklikler getirmiştir. Ayrıca standartlar, finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması ve kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi standartları ile ülkemiz muhasebe uygulamalarına yeniliklerde getirmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü, uygulama sonuçlarının yer aldığı bölümdür. Bu bölümde ilk olarak anket çalışmasının ana kütesini oluşturan işletmeler olmalarından dolayı konaklama işletmelerinin özelliklerine, bu işletmelerdeki muhasebe uygulamalarına kısaca değinilmiş daha sonra uygulama kısmına geçilmiştir. Uygulama bölümünde ise; Antalya bölgesinde faaliyette bulunan beş yıldızlı otel işletmeleri ile birinci sınıf tatil köylerine yapılan anket çalışmasının sonuçları yer almaktadır. Bu işletmelere uygulanan anketin amacı, bu işletmelerdeki muhasebe uygulamalarını ortaya çıkarmak, işletmelerin TMS'yi uygulayıp uygulamadıkları belirlemek ve bu işletmelerdeki mevcut uygulamalar ile TMS'nin karşılaştırmasını yapmaktır. Yapılan anket çalışmasında elde edilen bulgular, öncelikle frekans ve yüzde şeklinde frekans tablolarında gösterilmiş, daha sonra uygulamadan çıkan sonuçların uyuma konu olan ilgili TMS ile uyumlu olup olmadığına ilişkin karşılaştırmalı tablolar yapılmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

- Yörede faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 1. sınıf tatil köylerinin, büyük ölçüde düzenledikleri ek finansal tablolar; satışların maliyeti tablosu(%68) ve nakit akım tablosudur (%65,6).
- İşletmeler, ek finansal tablolarını genellikle (%46,9) yıllık olarak düzenlemektedirler.
- İşletmeler, düzenledikleri nakit akım tablosunda, %59,4'lük oranla MSUGT'un önerdiği formatı esas almakta, nakit kaynak ve kullanımlarını farklı bölümlerde sunmaktadırlar.
- Düzenlenen nakit akım tablosunda, işletmelerin ele aldıkları nakit kavramı %62.5 gibi yüksek bir oranla TMS-3'ün önerdiği "nakit ve nakde eşdeğer varlıklardır". İşletmeler düzenledikleri nakit akım tablolarında MSUGT'un önerdiği şekilde sadece hazır değerlerdeki giriş ve çıkışları ele almamakta, bunlara yüksek derecede likit varlıkları da eklemektedirler.
- Yöredeki konaklama işletmelerinin %93.8'inin TMS-2 ve SPK kapsamında da ele alınan enflasyon muhasebesini uygulamadıkları görülmektedir. Enflasyon Muhasebesini uygulamayan işletmelerin çoğu genellikle, döviz bazında çalıştıkları için enflasyondan bir nebze olsun korunduklarını belirtmiştir.
- Bu işletmelerin %46.9'unun enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinden korunmak için, ülkemizde enflasyonun finansal bilgi ve tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak için alınan bazı vergisel önlemler ve kısmi düzeltmeleri kullandıkları belirlenmiştir. Bu yöntemlerden en çok kullanılanları %46,5'lik oranlarla yeniden değerlendirme ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırımıdır. İşletmeler, bu yöntemleri kullanarak, enflasyondan kısmi olarak korunduklarını belirtmişlerdir.
- Gelirin tahakkukunu, işletmelerin büyük çoğunluğunun (%46,9) MSUGT'un önerdiği şekilde hizmet tamamlanıp fatura kesildiğinde veya günlük hasılat raporlarından gerçekleştirdiğini, TMS-4'ün tahakkuk kriteri olarak önerdiği gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenmesini ise işletmelerin dikkate almadığı belirlenmiştir.
- Yöredeki konaklama işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun (%87,5), satışlarında vade farkı uygulamadığı dikkat çekmektedir. Konaklama işletmelerinin genellikle seyahat acentaları ile vadeli satış yapmalarına rağmen, ikili ilişkilerle varılan anlaşmalar neticesinde vadeli satışlarında vade farkı uygulanmadığı görülmüştür. Ancak satış fiyatlarının döviz bazında olması, bu işletmelerin ayrıca vade farkı uygulamalarına gerek bırakmamış da olabilir. Vade farkı uygulayan işletmelerin hemen hepsi de TMS-4 ile uyumlu olarak vade farklarını faiz gelirlerinde göstermektedirler.
- TMS-4 tarafından ülkemiz muhasebe uygulamalarına getirilen yeniliklerden biri olan, yabancı paralı vadeli satışlarda kur farklarının vade farkı gibi işlem görüp faiz gelirleri hesabında gösterilmesi uygulamasının, konaklama işletmelerinde kullanılmadığı



saptanmıştır. Bu işletmelerin, bu türdeki kur farklarını büyük bir ölçüde(%84,4), MSUGT'un önerdiği kambiyo karları hesabında gösterdikleri belirlenmiştir.

- Yöredeki konaklama işletmelerinin %68.8'inin iştirak niteliğinde bir yatırımının olmadığı, iştirakte bulunan işletmelerinde tamamının iştiraklerdeki ortaklık payının TMS-6 ve MSUGT'daki iştirak tanımlamasına uyan oranda, yani %10-15 arasında bulunduğu belirlenmiştir.
- İşletmelerin amortismanına tabi varlıklarına uyguladıkları amortisman yöntemi olarak büyük ölçüde (%59,3) azalan tutarlı amortisman yöntemini kullandıkları görülmektedir. İşletmelerin bu yöntemi, finansal tabloların enflasyonun olumsuz etkilerinden korunması için tercih ettikleri belirlenmiştir. İşletmelerin %75'inin, TMS-9'da belirtilen farklı varlıklara farklı amortisman yöntemi uygulamadıkları, %59,4'ünün amortismanına tabi varlıklarının hizmet sürelerini belirlemede MSUGT ve SPK'nın önerdiği, yasal süre kriterini dikkate aldıklarını, yine işletmelerin büyük bir kısmının amortisman oranlarını gözden geçirmedikleri, gözden geçirenlerin ise bu oranlarda herhangi bir düzeltme yapmadıkları belirlenmiştir. Özetle işletmelerin amortisman muhasebesi konusunda TMS-9 ile önerilen kriterleri dikkate almadıkları, bu konudaki uygulamalarında vergi yasalarının etkili olduğu görülmektedir. Amortisman muhasebesi konusunda, TMS-9'un ülkemiz muhasebe uygulamalarına büyük yenilikler getirdiği açıktır.
- İşletmelerin %93,7'sinin gerek TMS-10, gerekse MSUGT ve SPK da belirtildiği şekilde, olağandışı işlemlerinin niteliği ve tutarlarını açıklamaları sevindirici bir sonuçtur.
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler veya temel hatalardan kaynaklanan etkileri düzeltme yöntemi olarak, işletmelerin %62,5'inin gelir tablosundaki önceki dönem gelir veya gider hesaplarını kullanmaları TMS-10 ile uyumludur.
- Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde işletmelerin %87,5'inin tercih ettiği yöntem olan kur farklarının gelire ve gidere yansıtılması, TMS-12 ile belirlenen temel yöntemle uyumludur.
- İlk kayda almadan sonra stokların değerlendirilmesinde yöredeki konaklama işletmelerinin kullandıkları yöntemin, %87,5'lik oranla maliyet değerine göre değerlendirildiği ve bu yöntemin gerek TMS-13 ile gerekse SPK ve MSUGT ile uyumlu olduğu belirlenmiştir.
- Yöredeki konaklama işletmelerinin stok maliyetlerini hesaplamada kullandıkları yöntemin, büyük bir çoğunlukla (%81,3) ortalama maliyet yöntemi olduğu görülmektedir. Ancak bu işletmeler, turistik bir işletme oldukları için stoklarının özellikle yiyecek ve içecek malzemelerinden oluştuğu ve stok maliyetlerini hesaplamada ortalama maliyet yöntemini kullanmalarına rağmen fiili olarak FIFO yöntemini kullandıklarını

belirtmişlerdir. Bu durum, konaklama işletmelerindeki stokların doğasından (bozulabilir nitelikte olmalarından) kaynaklanmaktadır.

- İşletmelerin borçlanma maliyetlerini muhasebeleştirmede en çok tercih ettikleri yöntemin, %34,4 oranıyla varlık aktife alınana kadarki borçlanma maliyetlerini aktifleştirip, aynı takvim yılı sonuna kadarki borçlanma maliyetlerini giderleştirmek olduğu görülmüştür. Uygulanan bu yöntem, gerek TMS-14 gerekse SPK ve MSUGT ile uyumludur.
- İşletmelerin %75,1'inin ARGE giderlerinin olmadığı, bu tür giderleri bulunan işletmelerin ise bu giderlerini TMS-15'de belirtildiği gibi araştırma ve geliştirme giderleri olarak ayırıp ayrı ayrı muhasebeleştirmedikleri görülmüştür. İşletmelerin ARGE giderlerinin bulunmaması, bu işletmelerin hizmet işletmesi olmasına bağlanabilir.

Özetle, Antalya yöresinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 1. sınıf tatil köylerinin büyük bir çoğunluğunun TMS ve IAS hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadıkları ve TMS veya IAS'ın uygulanma oranlarının (TMS %12,5 – IAS %21,9) çok düşük olduğu belirlenmiştir. Bu işletmelerin muhasebe uygulamalarında, yasal olarak kullanma zorunlulukları nedeniyle genellikle MSUGT etkisinde kaldıkları saptanmıştır. Başlangıçta da değinildiği üzere, ülkemizde halen farklı kurumlar tarafından yayımlanan birden fazla muhasebe sisteminin bulunması, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının tekdüzeliğini, uyumunu bozmakta ve işletmelere birden fazla çeşitte finansal tablo düzenlemek gibi külfetler de getirmektedir. Muhasebe uygulamaları konusunda ülke içerisinde tam uyum sağlanmadıkça, uluslararası alanda harmonizasyona katılmamız, gelişmiş ülkelerle uyum çalışmasına girmemiz oldukça zor görünmektedir. Bu sakıncaların giderilmesi için kanımızca, Türkiye Muhasebe Standartları'nın gerek Sermaye Piyasası Kurulu gerekse Maliye Bakanlığı tarafından benimsenerek, ilgili kuruluşların muhasebe uygulamalarında gerekli düzenlemeleri yapacak tebliğleri yayınlamaları gerekmektedir. Bu değişiklik, ülkemiz muhasebe uygulamalarının tekdüzeliği, işletmelerin hazırladıkları tabloların karşılaştırılabilirliği, işletmelere yüklenen ek külfetlerin ortadan kalkması, gelişmiş ülkelerde muhasebe uygulamaları konusunda uyumun sağlanması, böylelikle uluslararası pazarlarda işletmelerimiz için sağlayacağı yararlar açısından oldukça önemlidir.

## KAYNAKÇA

Akbulut Y., “Türkiye Muhasebe Standardı-4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:3, (Ocak 2001), s.31-40.

Akdoğan N.(a), “Enflasyon Muhasebesi İle Gerçek Karın Saptanması ve Fazla Vergi Ödenmesinin Önlenmesi”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:7, (Temmuz 1997), s.28-35.

Akdoğan N.(b), “TMS-5 Konsolide,de Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (Ekim 2001), s.16-46.

Akdoğan N.(c) , “Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı – TMS 7”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IV, İzmir, (3-7 Kasım 1999), s.99-121.

Akdoğan N.(d),“Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları – (TMS-15)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:1, (Nisan 2000), s.13-17.

Akdoğan N., Sevilengül O., Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları:7, 5. Baskı, İstanbul, 1995.

Akdoğan N., Tenker N., Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

Akışık O., “VUK ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Stok Değerlemesi”, Mükellefin Dergisi , sayı:73, (Ocak, 1999), s.64-68.

Arıkan Y., “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, Mali Çözüm, İSMMO Yayın Organı, İstanbul, 1996.

Ayboğa H., “Mamul Maliyetlerinde Enflasyonist Etkiye Vergisel Önlemler ve Enflasyon Muhasebesi (I)”, Mükellefin Dergisi, Sayı:79, (Temmuz 1999), s.100-110.

Beyazıtlı E., TMS-3 ve 4 Uluslararası – ABD – İngiltere Muhasebe Standartları Karşılaştırması, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:1,1997.

Beydüz B., “Muhasebe Ve Vergi Açısından Stokların Değerlendirilmesi”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu I, Kızılcahamam-Ankara, (04-08 Haziran 1997), s.127-146.

Büyükbalkan U., “Türkiye’de Muhasebe Standartları”, Hürses Gazetesi,(30.10.2000),s1-2.

Cansızlar D., Barış M., “Sermaye Piyasaları İle İlgili Önemli Yorumlar ve Gelişmeler”, Ekonomik Yorumlar – Söyleşi:8, Yıl:38, (Ağustos 2001), s.5-30.

Choi F.D.S., Mueller G.G., International Accounting, Prentice Hall, 4. baskı, 1994.

Çetiner E., Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 3.b., Ankara, 2002.

Çiftçi Y., “Türk Muhasebe Hukuku’nda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:3, (Ocak 2001), s.91-105.

Deloitte Touche Tohmatsu – IAS Plus, Uluslararası Muhasebe Standartları (cep kitapçığı), 2001.

Doğan Z., Genel Muhasebe, Atila Kitabevi, Ankara, 1996.

Erden S.A., “LIFO ve Getirdikleri”, Kocaeli Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:1, (1997), s.7-12.

Ergun Ü., “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:4, (Mayıs 2001), s.65-79.

Erkural K., Muhasebe, 11.b., Der Yayınları, 1995.

Ersoy A., Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, 1996.

Evans T. G., Taylor M.E., Martin E., Holzmann O.J., *International Accounting and Reporting*, 2. baskı, South-Western Publishing, Cincinnati, 1994.

Gökdeniz Ü., *Muhasebe Standartları*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Ocak, İstanbul, 1996.

Gücenme Ü., *Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar*, Marmara Kitabevi, İstanbul, 1998.

Gültekin M., “Vergi Ticaret Hukuku ve Muhasebe Mesleği”, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi – Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe”, TÜRMOB Yayınları-45, (Ankara 1998), s.163-168.

Gürdal K., “Muhasebe Dünyasından Haberler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, Sayı:7, (Ekim 2002), s.133-140.

Gürdal K., “Muhasebe Dünyasından Haberler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, Sayı:6, (Şubat 2002), s.129-138.

Gürdal K., “Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardının Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 54/1, (Ocak-Mart 1999), s.81-96.

Gürer H., “1 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardının Uygulanması-Olası Sorunlar ve Uygulama Stratejileri”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir, (Ekim 1996).

Güven M., *Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları*, TÜRMOB Yayınları-89, Sirküler Rapor Serisi No:25, Ankara, 1999.

Hacıüstemoğlu R.(a), “Enflasyon Muhasebesi Konusundaki Yasal Düzenlemeler”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:7, (Temmuz 1997), s.35.

Hacıüstemoğlu R.(b), “ Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye’de Uygulanan Önlemler”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir, (Ekim 1996).

Hegarty J., “Avrupa’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Mali Denetim Standartları”, XVI. Muhasebe Kongresi, 11-13 Eylül 1997, İstanbul, s.17-23.

Hikmet N., “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:10, (Nisan 2001), s.69-71.

Kaçar Y., “Enflasyon Ortamında Muhasebe Uygulaması Açısından Yenileme Fonu Amortisman Gideri Mahsup İlişkisi”, Vergi Raporu, Sayı:41, Yıl:7, (Haziran-Temmuz 1999), s.8-14.

Karapınar A., “Ülkemiz Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu”, Muhasebe Bilim ve Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, (Mart 2001), s.95-110.

Kaval H.(a), “Turizm İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı”, Yaklaşım, Sayı:12, Yıl:1,s.

Kaval H.(b), Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.

Kışalı Y., “SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıklar ve Bunun Finansal Tablolara Yansıması” Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:10, (Nisan 2001), s.46-48.

Kozak N., Denizler D., Tetik N., Akoğlan M., Yeşiltaş M., Kozak M., Otel İşletmeciliği, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

Küçükşavaş,Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, İzmir, (4-8 Kasım 1998),s.81-90.

Lalik Ö., “Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, İzmir, (4-8 Kasım 1998),

Lazol İ., “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:7, (Temmuz 2000), s.9-11.

Lee H.R., Sidney J.G., International Accounting and Multinational Enterprises, 4. baskı, Wiley and Sons, 1997.

Marşap B., Kurt G., “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, (1-5 Ekim 1997), s.225-242.

Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C., Principles of Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, 1981.

Nobes C., Parker R., Comparative International Accounting, 4. baskı, Prentice Hall, New York, 1995.

Okur A., “Türkiye Ekonomisinde Enflasyonun Hızlı Bir Şekilde Düşürülmesi ve Olası Etkileri”, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Dergisi, Yönetim ve Ekonomi, Sayı:6, 2000, s.251-261.

Olalı H., Korzay M., Otel İşletmeciliği, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993.

Öğüt A., “Turizm Sektöründe KDV Uygulaması”, Maliye Postası, Sayı:380, (1996), s.47-51.

Özkan S., “Türkiye Muhasebe Standardı – 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu VI, İzmir, (3-7 Ekim 2001), s.9-40.

Özoğulcan A., Doğan Z., “SPK, VUK ve TMS-14 Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:10, (Nisan 2001), s.86-94.

Pekdemir R., Turizm ve Hizmet İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Eğitim Semineri Notları, İstanbul, (1998), s.5-12.

Peköz M., Yarcın Ş., Seyahat İşletmeleri, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1995.  
Sarıkamış C., “Türkiye’de Sermaye Piyasaları”, Ekonomik Yorumlar – Söyleşi:2, Yıl:38, (Şubat 2001), 41-46.

Sarısoy T., Demirci R., “Enflasyon ve Enflasyonu Önleyici Politikalar”, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:50, (Aralık-Ocak 2001), s.45-54.

Satır H., Kendirli S., Eraslan S., “Enflasyonun Varlıklar Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, Mükellefin Dergisi, Sayı:72, Aralık, 1998, s.102-108.

Sayar A.R.Z., “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, Sayı:7, (Ekim 2002), s.73-80.

Sayarı M., “4 Numaralı Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Uygulamamıza Getirdiği Yenilikler”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, (Mart 2000), s.19-22.

Sayılgan G., “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:3, Yıl:1, (Ocak 2001), s.107-129.

Seçgen B., Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,1998.

Selimoğlu S.K.(a), “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (Mayıs 2001), s.99-108.

Selimoğlu S.K.(b), “Yatırım Kavramı Bağlamında TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardının İncelenmesi”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, (Eylül 2001), s.51-59.

Sermaye Piyasası Kurulu, “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”, Seri:XI, No:20, 28 Kasım 2001, 24597 sayılı Resmi Gazete



Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasalarında Konsolide Mali Tablolara Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri:XI, No:21, 13 Kasım 2001 tarihli ve 24582 sayılı Resmi Gazete

Sevilengül O., Genel Muhasebe, SETMA Basım, Ankara, 1996.

Sürmen Y., Dinç E., Türkiye’de Genel Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi, SPK Yayınları No:54, Ankara, 1996.

Şener B., Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001.

Taner T., “Türkiye’de Muhasebe İlke ve Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi”, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, (Ankara 1997), s.411-418.

Tanör R., Türk Sermaye Piyasası, 2. Cilt Halka Arz, Özel Basım, Garanti Yatırım, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000.

Tenker N., Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

Tetik N.(a), Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Gelir Gider Tablosunun İncelenmesi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989.

Tetik N.(b), “Türkiye Muhasebe Standartlarının Turizm İşletmelerinde Uygulanması”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, (1-5 Ekim 1997), s.116-137.

Tetik N.(c), “Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ile Karşılaştırılması”, Yaklaşım, Sayı:62, (Şubat 1998), s.75-78.

Tetik N., Demirel B., “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi I”, Yaklaşım, Sayı:118, (Ekim 2002), s.125-132.

Tetik N., Demirel B., “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi II”, Yaklaşım, Sayı:119, (Kasım 2002), s.186-188.

Tokay H.S., “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin TMS-15’e Göre Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım, Sayı:120, (Aralık 2002), s.50-57.

Türker M., “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun Doğuşu ve İşlevleri”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir, (Ekim 1996), s.1-8.

Türkiye Muhasebe Standartları, TÜRMOB Yayınları-166, 2001.

Uçar Ç., Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Bir Örnek Uygulama, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2000.

Uluslararası Muhasebe Standartları, Derleyen: Prof.Dr. Ahmet Hayri Durmuş, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No:7, Kasım, İstanbul, 1992.

Üstündağ S., “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, sayı:1, Yıl:1, (Nisan 2000), s.31-57.

Varış M., Küçükçolak A., Erdoğan O., Özer L., “AB Sermaye Piyasalarına Uyum ve Rekabette Türk Sermaye Piyasası ve İMKB’nin Gelişimi”, İMKB Dergisi, Yıl:4, Sayı:14, (Nisan-Mayıs-Haziran 2000), s.2-125.

Yalkın Y. K.(a), “Türkiye’de Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları”, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, (11-13 Eylül 1997), s.24-42.

Yalkın Y.K.(b), “Yayımlanmış Türkiye Muhasebe Standartları”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II, İzmir, (1997), s.4-20.

Yalkın Y. K.(c), “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri ve Yöntemleri (TMS-14)” Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:1, (Nisan 2000), s.1-12.

Yeşiloğlu H., “Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelere Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, (30 Nisan-4 Mayıs 1997), s 1-4.

Yıldırım R., “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir Deneme”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:4, Sayı:4, (1996), s.151-160.

Yılmaz F., “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler”, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, (23-27 Mayıs 2001), s.195-210.

Yücel T., “Tekdüzende Menkul Kıymetlerin Muhasebeleştirilmesi”, Mükellefin Dergisi, (Ocak 1999), s.92-98.

Yükçü S., “Dalgalı Kur Sistemine Geçişin Bilanço ve Gelir Tablosu Üzerine Etkileri ve 2 no lu TMS”, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:102, (Haziran 2001), s.29-32.

Yükçü S., Evrim P., Baklacı F.H., “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, (1-5 Ekim 1997), s.15-33.

Yüksel A., “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, Bildiriler Kitabı, İzmir, (4-8 Kasım 1998), s.35-40

Zaloğlu M., “TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı’nın Uygulanmasında Alınması Gereken Önlemlere İlişkin Öneriler”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IV, İzmir, (3-7 Kasım 1999), s.125-131.

(<http://deloitte.com.tr>,12.08.2001

<http://iasc.org.uk/cmt/0001.asp>,05.05.2001

<http://www.pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/issues/pwc-ias2005.pdf>,15.05.2001

<http://www.spk.org.tr/mevzuat>,25.04.2001

<http://www.turmobil.org.tr/uluslararası/if.html>, 27.08.2001

[www.turmobil.org.tr/bilanço/arsiv/50/b0002.html](http://www.turmobil.org.tr/bilanço/arsiv/50/b0002.html),10.09.2001

<http://iasplus.com.com/restruct/whatis.htm>,12.05.2002

<http://www.iktisadidayanisma.com/mevzuat/basindan/2001/2001.../18-19-mozyurek.ht>

**EK – 1**

1. Anadolu Üniversitesi
2. Ankara Üniversitesi
3. Atatürk Üniversitesi
4. Bağımsız Denetim Derneği
5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
6. Başbakanlık Sigorta Murakabe Kurulu
7. Başbakanlık Teftiş Kurulu
8. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
9. Başkent Üniversitesi
10. Çukurova Üniversitesi
11. Devlet Denetim Elemanları Derneği
12. Dokuz Eylül Üniversitesi
13. Gazi Üniversitesi
14. Hacettepe Üniversitesi
15. HDTM Hazine Kontrolörleri Kurulu
16. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü
17. İç Denetim Enstitüsü
18. Koç Üniversitesi
19. Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
20. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü
21. Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Kurulu
22. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu
23. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu
24. Marmara Üniversitesi
25. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
26. Orta Doğu Teknik Üniversitesi
27. Sanayi Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü
28. Sanayi Bakanlığı Teftiş Kurulu
29. Sanayi Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü
30. Sayıştay Başkanlığı
31. Türkiye Bankalar Birliği
32. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği
33. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
34. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

35. TÜRMOB
36. Uludağ Üniversitesi
37. Vergi Denetmenleri Derneği
38. Yeditepe Üniversitesi
39. Yüksek Öğretim Kurulu



**EK - 2**

**Sayın yetkili:** Akdeniz Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulunda yüksek lisans tezimin uygulama kısmını oluşturan ve Antalya Yöresinde faaliyette bulunan beş yıldızlı otel işletmeleri ile 1. sınıf tatil köylerinde "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini" ölçmeye yönelik olarak hazırlanmış olan anketi siz değerli sektör temsilcilerine sunuyorum. *Katkılarınız için şimdiden teşekkür ederim.*

Araştırma Görevlisi Burcu Demirel  
Akdeniz Üniversitesi Turizm İşletmeciliği Ve Otelcilik Yüksekokulu (07058) Arapsuyu-  
Kampüs/Antalya  
Tel: 0242 310 20 43 Fax: 0242 227 46 70 e-mail: burcu@trzm.akdeniz.edu.tr

**A- İşletmenizin;**

1. Türü, 5 Yıldızlı otel 1. Sınıf tatil köyü
2. Faaliyet dönemi, Bütün yıl açık Sezonda (Nisan-Kasım) açık
3. Yatak kapasitesi .....

**B- Aşağıdaki sorularda lütfen uygun seçenekleri işaretleyiniz.**

1. İşletmenizde hangi ek finansal tabloları düzenliyorsunuz?  
Fon Akım Tablosu Nakit Akım Tablosu Özkaynaklar Değişim Tablosu  
Kar Dağıtım Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Hiçbiri
2. Ek finansal tablolarınızı (düzenliyorsanız) hangi aralıklarla düzenliyorsunuz?  
3 ayda bir 6 ayda bir 12 ayda bir 1 yıldan daha uzun bir sürede
3. Nakit akım tablolarının belli bölümlerini gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi ve bütçelerin hazırlanmasında kullanıyor musunuz? (Bu tabloyu kullanmıyorsanız 6'ya geçiniz)  
Evet Hayır
4. Nakit akım tablosu düzenliyorsanız, bu tabloda kullandığınız format aşağıdakilerden hangisidir?  
Tekdüzen Muhasebe Sisteminin önerdiği format (kaynak ve kullanımlar farklı bölümlerde)  
TMS'nin önerdiği format (kaynak ve kullanımlar aynı bölümde)  
Diğer (.....)
5. Nakit akım tablosunda ele aldığınız "nakit kavramı" aşağıdakilerden hangisini kapsamaktadır?  
Yalnızca hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar  
Hazır değerlerdeki giriş ve çıkışların yanında yüksek derecede likit varlıklarda (örn;repodaki menkul kıymetler)  
Diğer (.....)
6. İşletmenizde enflasyon muhasebesi uyguluyor musunuz? (Hayır ise 8. soruya geçiniz)  
Evet Hayır
7. Kaç yıldan beri uyguluyorsunuz?  
0-1 yıldır 1-4 yıldır 4 yıl ve üstü
8. Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinden korunmak için herhangi bir yöntem kullanıyor musunuz? (hayır ise 11. soruya geçiniz)  
Evet Hayır
9. Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinden korunmak için aşağıdaki yöntemlerin hangisini uyguluyorsunuz? (birden çok seçenek işaretleyebilirsiniz)  
Kullanılan Yöntem Kaç Yıldır  
Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırımı  
Duran varlık yenileme fonu  
Gayri menkul ve iştirak hisseleri satışlarından doğan karın sermayeye eklenmesinde vergi bağışıklığı  
Stokların değerlendirilmesinde LİFO yöntemi  
Yeniden değerlendirme  
Diğer (belirtiniz.....)

**10. Yeniden Değerleme yapıyorsanız; hangi varlıklarınıza uyguluyorsunuz?**

Binalar                      Taşıtlar                      Demirbaşlar                      Deniz araçları                      Diğer

**11. İşletmenizde gelirin tahakkuku ne zaman gerçekleşiyor?**

Günlük hasılat raporlarından her gün satış gelirleri tahakkuku yapıldığı zaman  
Hizmet tamamlandığında ve fatura kesildiğinde  
Gelir tutarı güvenilir olarak belirlendiğinde  
Diğer(belirtiniz.....)

**12. Vadeli satışlarınızda vade farkı uyguluyor musunuz? (hayır ise; 14. Soruya geçiniz)**

Evet                                      Hayır

**13. Uyguluyorsanız vade farklarını hangi hesapta gösteriyorsunuz?**

600-Yurtiçi Satışlar                      602- Diğer Gelirler  
642-Faiz Gelirleri                      Diğer (.....)

**14. Satış indirimlerinizi hangi hesapta gösteriyorsunuz?**

600-Yurtiçi Satışlar hesabından düşüyorum                      611-Satış İskontoları hesabı  
780- Finansman Giderleri hesabı                      Diğer (.....)

**15. Gecikmiş kur farklarını (örn; seyahat acentalarından döviz bazında olan ve ileriki bir tarihte ödenmek üzere anlaştığınız alacaklarınıza) hangi hesapta gösteriyorsunuz?**

Faiz Gelirleri                      Kambiyo Karları                      Satışlar                      Diğer(.....)

**16. Aktifinizde iştirak niteliğinde yatırımlarınız var mı? (hayır ise 20. soruya geçiniz)**

Evet                                      Hayır

**17. İştirakte bulunduğunuz işletmenin faaliyet alanı nedir?**

Otel                      Seyahat Acentesi                      Tur Operatörü                      Diğer(.....)

**18. İştirakte bulunduğunuz işletmedeki ortaklık payınız nedir?**

%10-15                      %16-25                      %26-35                      %36-45                      %46-50

**19. İştirakleri değerlemede aşağıdaki yöntemlerden hangisini kullanıyorsunuz?**

Maliyet değeri ile değerlendirme yöntemi  
Maliyet değeri veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme yöntemi  
Piyasa değeri ile değerlendirme yöntemi  
Özkaynak yöntemi ile değerlendirme yöntemi  
Diğer (belirtiniz.....)

**20. İşlemenizin aktifinin % kaçını dönen, % kaçını duran varlıklardan oluşmaktadır?**

%90 duran-%10 dönen varlık                      %80 duran-%20 dönen                      %70 duran-%30 dönen  
%60 duran-%40 dönen                      Diğer (belirtiniz.....)

**21. İşletmenizde uzun vadeli yatırımlarınızı (örn; Mali Duran Varlıklar içerisinde yer alan “Bağlı Menkul Kıymetler” ve Diğer Duran Varlıklar içerisinde yer alan “Uzun Vadede Satılmak Üzere Elde Edilen Gayrimenkuller”, v.b.) nasıl değerlendiriyorsunuz?**

Maliyet değeri ile                      Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile                      Diğer (.....)  
Uzun vadeli yatırımımız yok

**22. Dönem sonunda menkul kıymetlerinizi (kısa vadeli yatırımlarınızı) hangi değerle değerlendiriyorsunuz?**

Maliyet değeri                                      Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile  
Piyasa değeri                                      Kısa vadeli yatırımımız yok

**23. Geçici amaçlı menkul kıymet alımlarında (satın alınan menkul kıymetlerdeki satın alma öncesindeki işlemiş faiz) edinme öncesi döneme ait işlemiş faizi nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?**

Maliyetlerden düşüyorum                                      Dikkate almıyorum                                      Diğer  
Tahsil döneminde faizin tamamını gelir yazıyorum  
(belirtiniz.....)  
Bu tarz bir yatırımımız yok

24. Maddi, maddi olmayan duran varlıklarınızı, özel tükenmeye tabi varlıklarınızı ne şekilde muhasebeleştiriyorsunuz?

Aktifleştirerek

Dönem gideri olarak

25. Maddi duran varlıklarınızı ne şekilde sağlıyorsunuz?

Satınalma

Normal Kiralama

Leasing

Diğer(.....)

Binalar

Demirbaşlar

Taşıtlar

Deniz Araçları

Diğer (.....)

26. Kiraladığınız varlıkta yaptığınız kalıcı harcamalara (Özel Maliyetlere) yeniden değerlendirme uyguluyor musunuz?

Evet

Hayır

Özel maliyetlerimiz yok

27. Amortisman tabi duran varlıklarınıza hangi amortisman yöntemini uyguluyorsunuz?

(birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)

Eşit tutarlı (Normal) Amortisman yöntemi

Azalan Tutarlı Amortisman yöntemi

Değişen tutarlı Amortisman yöntemi

Diğer (.....)

28. Farklı varlıklara farklı amortisman yöntemini uyguluyor musunuz?

Evet (lütfen belirtiniz.....)

Hayır

29. Maddi duran varlıklarınız içerisinde yer alan Döşeme ve demirbaşlarınızı kaç yılda bir yeniliyorsunuz?

YENİLEME SÜRESİ

Mutfak alet ve edevatı

Restoranlar Mefruşatı

Döşeme mefruşat

Diğer (belirtiniz.....)

30. Amortisman tabi varlıklarınızın hizmet sürelerini belirlemede aşağıdakilerden hangilerini dikkate alıyorsunuz? (birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma

Varlığın kullanımındaki yasal süre

Demode olma ve teknolojik yıpranma

Diğer (.....)

31. Cevabınız b şıkkı ise, uygulamada karşılaştığınız güçlükler nelerdir?

32. Amortisman tabi bir varlığın hizmet süresini gözden geçiriyor musunuz?

Evet

Hayır

33. Amortisman oranlarını zaman içerisinde gözden geçiriyor musunuz?

Evet

Hayır

34. Cevabınız evet ise; amortisman oranlarında herhangi bir düzeltme yapıyor musunuz?

Evet

Hayır

35. İşletmenize ait maddi duran varlıkların veya iştiraklerin satışında elde edilen kar ya da zararı nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?

Gelir Tablosu'nda "Olağan Kar" grubunda

Gelir Tablosu'nda "Olağandışı Kalemler" grubunda

36. İşletmenizde her olağan dışı işlemin niteliği ve tutarı ayrı olarak açıklanmakta mıdır?

Evet

Hayır



37. İşletmenizdeki muhasebe politikalarındaki değişiklikler veya temel hatalardan (matematiksel yanlışlıklar v.b) kaynaklanan etkileri nasıl düzeltiyorsunuz?  
 Bilançodaki geçmiş yıl karları (zararları) kalemlerini kullanarak düzeltiyorum.  
 Gelir tablosundaki önceki dönem gelir veya gider hesaplarını kullanarak düzeltiyorum  
 Dipnotlarda belirterek düzeltiyorum  
 Diğer (.....)
38. Yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemi kullanıyorsunuz?  
 Aralıklı envanter yöntemi Sürekli envanter yöntemi (giriş ve çıkışlar alış değeri ile)
39. İşlem günü ile, ödeme veya tahsilatın yapıldığı gün arasındaki kur değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan "Kur Farklarını" nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?  
 Gelire ve gidere yansıtıyorum ek maliyet olarak varlık maliyetine ekliyorum Diğer (.....)
40. Yabancı para olarak alınan avanslarda kur farklarını hangi hesaba alıyorsunuz?(yabancı para olarak alınan avansınız yoksa 41. soruya geçiniz).  
 Kambiyo Zararları Finansman Giderleri Diğer(.....)
41. Yabancı para olarak verilen avanslarda kur farklarını hangi hesaba alıyorsunuz? (yabancı para olarak verilen avansınız yoksa 42. soruya geçiniz)  
 Kambiyo Karları/Zararları Diğer Gelirler Satış Gelirleri Diğer(.....)
42. İlk kayda almadan sonra, stoklarınızı hangi değerle değerliyorsunuz?  
 Maliyet değeri ile Net gerçekleşebilir değer ile  
 Maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile Diğer (.....)
43. Stok maliyetlerinin hesaplanmasında hangi yöntem veya yöntemleri kullanıyorsunuz?  
 İlk giren – İlk çıkar (FIFO) Son giren – İlk çıkar(LIFO)  
 Ortalama Maliyet Diğer (.....)
44. Özellikle varlıkların (Maddi Duran Varlıklar ve Stoklar) satın alınmasında katlanılan faiz ve kur farklarının (borçlanma maliyetlerinin) muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki yöntemlerden hangisini kullanıyorsunuz?  
 Varlığın aktife alınma tarihine kadar katlanılan finansman giderleri ve kur farklarını yatırımın maliyetine verdikten yani aktifleştirdikten sonra, aynı takvim yılı sonuna kadar katlanılan finansman giderlerini ve kur farklarını giderleştiriyorum.  
 Varlığın aktife alınma tarihine kadar katlanılan finansman giderleri ve kur farklarını maliyete verdikten (aktifleştirdikten) sonra aynı takvim yılı sonuna kadar katlanılan finansman giderlerini ve kur farklarını da maliyete veriyorum (aktifleştiriyorum).  
 Maliyete finansman giderlerinden pay vermiyorum  
 Diğer (.....)
45. ARGE Giderlerini nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?  
 Cari dönemde tamamını gider kaydediyorum  
 Önce tamamını aktifleştiriyorum ve sonra itfa yoluyla gider kaydediyorum  
 Diğer (.....)  
 ARGE giderlerimiz yok

**B- Aşağıdaki sorularda lütfen uygun seçenekleri işaretleyiniz.**

1. Uluslararası bir zincire bağlı olarak mı çalışıyorsunuz?  
Evet Hayır
2. Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS) hakkında bilginiz var mı?(hayır ise 4'e geçiniz)  
Evet Hayır
3. İşletmenizde Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uyguluyor musunuz?  
Evet (lütfen belirtiniz.....) Hayır
4. 14 Nisan 1996 ve 25 Eylül 2001 tarihleri arasında yayımlanan 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS ) hakkında bilginiz var mı?  
Evet Hayır
5. TMS içerisinde işletmenizde kullandığınız bir standart var mı?  
Evet Hayır
6. Yukarıdaki soruya evet dediyse; aşağıdakilerden hangi standardı işletmenizde kullanıyorsunuz?

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS 3 Nakit Akış Tabloları

TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar

TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

TMS 9 Amortisman Muhasebesi

TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 13 Stoklar

TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 15 Araştırma Geliştirme Maliyetleri

TMS 16 Banka Ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması

TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS 19 Karşılıklar,Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

**7- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi konusundaki düşüncelerinizi kısaca açıklayınız?**

**ÖZGEÇMİŞ**

Adı ve SOYADI : Burcu DEMİREL

Doğum Tarihi ve Yeri : 21/04/1979 - Ankara

Medeni Durumu : Bekar

**EĞİTİM DURUMU**

Mezun Olduğu Lise : Denizli Lisesi

Lisans Diploması : Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik YO.

Yükseklisans Diploması : Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik YO.

Tez Konusu : Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma

Yabancı Dil / Diller : İngilizce

**İŞ DENEYİMİ**

Stajlar : 1997 Yaz, Denizli Polat Otel

1998 Yaz, Antalya Renaissance Resort Otel

1999 Yaz, Antalya Renaissance Resort Otel

Çalıştığı Kurum : Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik YO.

Adres : Bayındır Mah. Pınar Cad. Burak Apt. 25/8 Antalya

Tel. No : 0242 2381048