

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

P. BAŞAK BERBEROĞLU

122539

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE  
STANDARTLARI UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Danışman

Prof. Dr. Ayten ERSOY

TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

122539

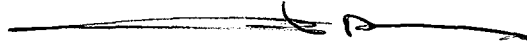
Antalya, 2002

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ  
OLARAK kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Ayten ERSOY

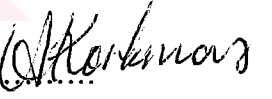
İmza



Başkan: Prof. Dr. Ayten ERSOY

Üye (Danışman): Prof. Dr. Ayten ERSOY

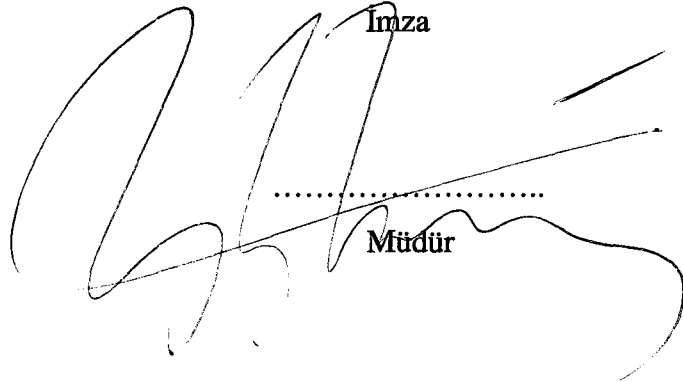
Üye:  Yrd. Doç. Dr. Mehmet Sen

Üye: Dr. Adil Korkmaz 

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

.../.../...

İmza  
.....  
Müdür



## İÇİNDEKİLER

<b>TABLolar</b> .....	vii
<b>ŞEKİLLER</b> .....	xi
<b>KISALTMALAR</b> .....	xii
<b>ÖZET</b> .....	xiv
<b>ABSTRACT</b> .....	xvi
<b>ÖNSÖZ</b> .....	xvii
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1. ULUSLARARASI MUHASEBE</b> .....	3
1.1. Uluslararası Muhasebe Kavramı .....	3
1.2. Uluslararası Farklılıkların Nedenleri .....	4
1.2.1. Yasal Sistemler .....	4
1.2.2. Finansman Kaynakları .....	6
1.2.3. Vergilendirme .....	7
1.2.4. Enflasyon .....	8
1.2.5. Kültür .....	8
1.2.6. Politik ve Ekonomik Bağlar .....	11
1.2.7. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik .....	12
1.3. Uluslararası Sınıflandırma .....	12
1.3.1. Yargısal Sınıflandırma .....	13
1.3.1.1. Mueller'in Sınıflandırması .....	13
1.3.1.2. "Etki Alanlarına" Göre Sınıflandırma .....	15
1.3.1.3. Nobes'in Sınıflandırması .....	15
1.3.1.4. Gray'ın Sınıflandırması .....	16
1.3.2. Ampirik Sınıflandırma .....	18
1.3.2.1. De Costa, Bourgeois ve Lawson'un Sınıflandırması .....	18
1.3.2.2. Frank'ın Sınıflandırması .....	18
1.3.2.3. Nair ve Frank'ın Sınıflandırması .....	18
1.3.2.4. Douppnik ve Salter'in Sınıflandırması .....	20
1.3.2.5. Roberts'in Sınıflandırması .....	21
1.4. Harmonizasyon Çalışmaları .....	22
1.4.1. Uluslararası Muhasebede Harmonizasyonu Gerekli Kılan Faktörler .....	23
1.4.1.1. Sermaye Piyasalarının Uluslararasılaşması .....	23

1.4.1.2. Çok Uluslu Şirketler .....	24
1.4.1.3. Bağımsız Denetim Firmaları .....	25
1.4.1.4. Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri .....	25
1.4.2. Muhasebede Harmonizasyon Konusunda Çalışan Uluslararası, Bölgesel ve Devletlerarası Kuruluşlar .....	26
1.4.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı .....	26
1.4.2.1.1. Kuruluş .....	26
1.4.2.1.2. Amaç .....	28
1.4.2.1.3. Organizasyon Yapısı .....	29
1.4.2.1.3.1. Mütevelli Heyeti .....	29
1.4.2.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu .....	29
1.4.2.1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi .....	29
1.4.2.1.3.4. Standart Danışma Kurulu .....	30
1.4.2.1.4. Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları .....	30
1.4.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü .....	31
1.4.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu .....	33
1.4.2.3. Avrupa Birliği .....	33
1.4.2.4. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü .....	35
1.4.2.5. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü .....	36
1.4.2.6. Birleşmiş Milletler .....	37
1.4.2.7. Diğer Uluslararası Kuruluşlar .....	37
1.4.3. Ülkemizde Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar .....	38
1.4.3.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ..	39
1.4.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu .....	40
1.4.3.3. TMUDESK Tarafından Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları .....	42
1.4.3.4. TMUDESK Tarafından Hazırlanan Standart Taslakları .....	42
<b>2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>44</b>
2.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu .....	44
2.1.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunumunun Karşılaştırılması .....	49



2.1.2. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	50
2.1.3. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile MSUGT'nin Karşılaştırılması ....	51
2.2. UMS 2 Stoklar .....	52
2.2.1. UMS 2 Stoklar ile TMS 13 Stoklar'ın Karşılaştırılması .....	55
2.2.2. UMS 2 Stoklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	56
2.2.3. UMS 2 Stoklar ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	57
2.3. UMS 7 Nakit Akım Tabloları .....	58
2.3.1. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile TMS 3 Nakit Akış Tabloları'nın Karşılaştırılması .....	62
2.3.2. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	63
2.3.3. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	63
2.4. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler .....	64
2.4.1. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile TMS 10 Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişikliklerin Karşılaştırılması .....	67
2.4.2. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	68
2.4.3. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	69
2.5. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama .....	70
2.5.1. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması'nın Karşılaştırılması .....	72
2.6. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar .....	73
2.6.1. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Karşılaştırılması .....	76
2.6.2. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması ...	78
2.6.3. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	79
2.6.4. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile Vergi Usul Kanununun Karşılaştırılması .....	80
2.7. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri .....	82

2.7.1. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi'nin Karşılaştırılması .....	86
2.8. UMS 18 Gelirler .....	87
2.8.1. UMS 18 Gelirler ile TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler'in Karşılaştırılması .....	89
2.8.2. UMS 18 Gelirler ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	89
2.8.3. UMS 18 Gelirler ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	91
2.9. UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri .....	92
2.9.1. UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi'nin Karşılaştırılması .....	96
2.9.2. UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	97
2.9.3. UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	98
2.10. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri .....	98
2.10.1. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi'nin Karşılaştırılması .....	100
2.10.2. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması..	100
2.10.3. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	102
2.11. UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi	103
2.11.1. UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar'ın Karşılaştırılması .....	106
2.11.2. UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	107
2.11.3. UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	109
2.12. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi .....	109
2.12.1. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Karşılaştırılması .....	113
2.12.2. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	114
2.12.3. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	115
2.13. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama .....	116

2.13.1. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlamanın Karşılaştırılması .....	119
2.13.2. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	120
2.14. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....	121
2.14.1. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar ile TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler'in Karşılaştırılması .....	125
2.14.2. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	126
2.15. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	127
2.15.1. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Karşılaştırılması .....	130
2.15.2. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması .....	132
2.15.3. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile MSUGT'nin Karşılaştırılması .....	134
<b>3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>136</b>
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	136
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi .....	137
3.3. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Özellikleri .....	138
3.4. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	140
3.4.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	140
3.4.2. UMS 2 Stoklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	145
3.4.3. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	147

3.4.4. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	150
3.4.5. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	152
3.4.6. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	155
3.4.7. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	160
3.4.8. UMS 18 Gelirler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	165
3.4.9. UMS 21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	167
3.4.10. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	170
3.4.11. UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	174
3.4.12. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	178
3.4.13. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	180
3.4.14. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	183
3.4.15. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	188
3.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Nedenleri ve Uluslararası Muhasebede Karşılaşılan Zorluklar .....	191
<b>SONUÇ</b> .....	194
<b>KAYNAKÇA</b> .....	216
<b>Ek 1. Anket Formu</b> .....	221
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	225

## TABLOLAR

Tablo 1.1 Batı Yasal Sistemleri.....	5
Tablo 1.2. Gray'in Muhasebe Değerleri ile Hofstede'in Kültürel Boyutları Arasındaki İlişki.....	10
Tablo 1.3. Frank Muhasebe Grupları.....	16
Tablo 3.1. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Sektörel Dağılımı.....	138
Tablo 3.2. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Büyüklüklerine Göre Dağılımı.....	139
Tablo 3.3. Anketi Cevaplandırılan İşletmelerin İhracat Tutarlarına Göre Dağılımı.....	139
Tablo 3.4. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Yabancı Sermaye Oranları.....	139
Tablo 3.5. Şirketlerin Sermaye Piyasasına Kayıtlı Olma durumu.....	140
Tablo 3.6. İşletmelerin Hazırladıkları Ek Finansal Tablolara İlişkin Frekans Tablosu...	141
Tablo 3.7. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	142
Tablo 3.8. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile UMS 1 İle Uyum Durumu İlişkisi.....	143
Tablo 3.9. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi.....	143
Tablo 3.10. Büyüklük-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	144
Tablo 3.11. İhracat-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	144
Tablo 3.12. Yabancı Sermaye-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	145
Tablo 3.13. Stokların İlk Kayda Almadan Sonra Değerlenme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu .....	145
Tablo 3.14. UMS 2 Stoklar İle Uyum Durumu .....	146
Tablo 3.15. Büyüklük-UMS 2 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	147
Tablo 3.16. Nakit Akışlarının Sınıflandırılmasına İlişkin Frekans Tablosu.....	148
Tablo 3.17. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	149
Tablo 3.18. UMS 7 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi.....	149
Tablo 3.19. Büyüklük-UMS 7 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	150
Tablo 3.20. İhracat-UMS 7 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	150
Tablo 3.21. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu.....	151

Tablo 3.22. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Temel Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	152
Tablo 3.23. Sektörel/Bölgesel Raporlamaya İlişkin Frekans Tablosu.....	153
Tablo 3.24. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	154
Tablo 3.25. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile UMS 14 İle Uyum Durumu İlişkisi.....	154
Tablo 3.26. Büyüklük-UMS 14 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	155
Tablo 3.27. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu.....	155
Tablo 3.28. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (1) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	157
Tablo 3.29. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (2) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	158
Tablo 3.30. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (3) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	159
Tablo 3.31. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (4) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	160
Tablo 3.32. Kiralama Sözleşmelerinin Sınıflandırılmasına İlişkin Frekans Tablosu.....	160
Tablo 3.33. Finansal Kiralamaların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu....	161
Tablo 3.34. UMS 17 (1) Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	162
Tablo 3.35. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu.....	163
Tablo 3.36. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulayan İşletmeler ile UMS 17 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	163
Tablo 3.37. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulayan İşletmeler ile UMS 17 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	164
Tablo 3.38. İhracat-UMS 17 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	164
Tablo 3.39. İhracat-UMS 17 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	165
Tablo 3.40. Gelirlere İlgili Açıklamalara İlişkin Frekans Tablosu.....	165
Tablo 3.41. UMS 18 Gelirler ile Uyum Durumu.....	166
Tablo 3.42. İhracatın UMS 18 ile Uyum Durumu Üzerine Etkisi.....	166



Tablo 3.43. Yabancı İşletmedeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi.....	167
Tablo 3.44. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile Uyum Durumu....	169
Tablo 3.45. Büyüklük-UMS 21 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	169
Tablo 3.46. İhracat-UMS 21 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	169
Tablo 3.47. Özellikli Varlıkların İnşası ile Doğrudan İlişkilendirilebilen Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	170
Tablo 3.48. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Finansal Tablo Dipnotlarında Yapılması Gereken Açıklamalara İlişkin Frekans Tablosu.....	171
Tablo 3.49. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri (1) ile Uyum Durumu.....	172
Tablo 3.50. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri (2) ile Uyum Durumu.....	173
Tablo 3.51. Büyüklük-UMS 23 (1) ile Uyum İlişkisi.....	173
Tablo 3.52. İhracat-UMS 23 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	174
Tablo 3.53. Üzerinde Kontrol Gücü Bulunulan Bağlı Ortaklıkların Konsolidasyonuna İlişkin Frekans Tablosu.....	174
Tablo 3.54. Üzerinde Kontrol Gücü Bulunulan Bağlı Ortaklıkların Konsolidasyon Dışı Bırakılma Nedenlerine İlişkin Frekans Tablosu.....	175
Tablo 3.55. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (1) ile Uyum Durumu.....	176
Tablo 3.56. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (2) ile Uyum Durumu.....	177
Tablo 3.57. İhracat-UMS 27 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	177
Tablo 3.58. Yabancı Sermaye-UMS 27 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	178
Tablo 3.59. İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu.....	178
Tablo 3.60. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile Uyum Durumu.....	179
Tablo 3.61. Büyüklük-UMS 28 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	180
Tablo 3.62. İhracat-UMS 28 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	180
Tablo 3.63. Enflasyonun Etkilerinden Korunmak İçin İşletmelerin Kullandığı Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu.....	181
Tablo 3.64. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile Uyum Durumu.....	182
Tablo 3.65. Büyüklük-UMS 29 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	182
Tablo 3.66. Yabancı Sermaye-UMS 29 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	182
Tablo 3.67. Karşılıkların Tahakkuk Koşulları Frekans Tablosu.....	183

Tablo 3.68. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar ile Uyum Durumu.....	184
Tablo 3.69. UMS 37 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi.....	185
Tablo 3.70. Karşılık Tutarının Değerine İlişkin Frekans Tablosu.....	185
Tablo 3.71. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar ile Uyum Durumu.....	186
Tablo 3.72. UMS 37 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi.....	186
Tablo 3.73. İhracat-UMS 37 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	187
Tablo 3.74. Yabancı Sermaye-UMS 37 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	187
Tablo 3.75. Yabancı Sermaye-UMS 37 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi.....	188
Tablo 3.76. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Frekans Tablosu.....	188
Tablo 3.77. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Uyum Durumu.....	190
Tablo 3.78. Büyüklük-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	190
Tablo 3.79. İhracat-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	191
Tablo 3.80. Yabancı Sermaye-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi.....	191
Tablo 3.81. Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Nedenleri.....	192
Tablo 3.82. Uluslararası Muhasebede Karşılaşılan Sorunlar.....	193



**ŞEKİLLER**

Şekil 1.1. Nobes'un Muhasebe Sistemleri Sınıflandırması 1980'de Gelişmiş Batı Ülkelerindeki Finansal Raporlama Ölçüm Uygulamalarının Hipotetik Sınıflandırması...	16
Şekil 1.2. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması : Otorite ve Yaptırım.....	17
Şekil 1.3. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması : Ölçümleme ve Sunum.....	17
Şekil 1.4. Roberts'ın Sınıflandırma Şeması.....	21



## KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BM	Birleşmiş Milletler
EFTA	European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GATT	Genel Tarife ve Ticaret Anlaşması
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi)
IOSCO	Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü
İSO	İstanbul Sanayi Odası
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NAFTA	North America Free Trade Association (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi)
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PWI	Price Waterhouse International
SAC	Standart Advisory Council (Standart Danışma Kurulu)
SEC	U.S. Securities Exchange Commission (Birleşik Devletler Menkul Kıymetler Borsası)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SYKT	Standart Yorumlama Komitesi Tebliği
SWP	Strategy Working Party (Strateji Çalışma Grubu)
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UK	United Kingdom (Birleşik Krallık)
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YÖK	Yüksek Öğretim Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği



## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, ülkemizdeki muhasebe standartları ve uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartları ile örtüştüğü ve farklılaştığı noktaların saptanmasıdır.

Her ülkenin muhasebe gelişimi dış çevre faktörlerinin etkisi altında şekillenmektedir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu oluşan muhasebe uygulamaları bu nedenle ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki bu çeşitlilik, globalleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu işletmelerin de etkisiyle, muhasebede harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkartmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumu, dünya genelinde ortaya çıkan muhasebede harmonizasyon ihtiyacının bir sonucudur.

Çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası muhasebe kavramı, muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına neden olan faktörler ve muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması ile harmonizasyon kavramı ve dünyada harmonizasyon konusunda yapılan çalışmalar açıklanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, incelenen 15 adet Uluslararası Muhasebe Standardına ilişkin açıklamalar ile bu standartlarla ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılmasına yer verilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırmaya konu olan ülkemizdeki muhasebe standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndan oluşmaktadır. Bugüne kadar yayımlanmış olan 34 adet uluslararası muhasebe standardı arasından seçilen 15 standart ise, ülkemizde mevcut muhasebe standartlarında yer alan ve genel olarak bütün işletmeler için geçerli olan konulara ilişkindir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, ülkemizde faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelerin muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarının öngördüğü uygulamalarla örtüştüğü ve farklılaştığı noktaların saptanması amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın ana kütlesi, İstanbul Sanayi Odasının 2000 yılı için yayınladığı ilk 500 büyük sanayi kuruluşu olarak belirlenmiştir. Ana kütle seçiminde, işletmelerin ekonomideki önemi ve uluslararası sermaye piyasalarına açılma potansiyelleri kriter alınmıştır. Araştırma sonucunda ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının, incelenen 15 adet Uluslararası Muhasebe Standardıyla ne ölçüde uyumluluk gösterdiği, bu uygulamaların, uluslararası muhasebe

standartlarıyla uyumluluğunu etkileyen faktörler, işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulama nedenleri ve uluslararası muhasebede karşılaşılan sorunlara ilişkin durum saptaması yapılmıştır.



## ABSTRACT

The purpose of this study is to determine the differences and similarities between the standards of Turkey and International Accounting Standards.

The development of accounting in each country is shaped by the influence of the external environmental factors. The accounting practice differs country to country since it is affected by complex interaction of economical, historical, constitutional and cultural factors. The sum effects of the variety in accounting practice, the globalization of security markets and multinational enterprises make the harmonization a necessity. The development of International Accounting Standards is the result of the need for harmony in accounting all around the world.

In the first part of the study, international accounting concept, the factors leading accounting system differentiation, the classification of accounting systems, harmonization concept and the studies about harmonization are explained.

The second part of the study contains the explanations of fifteen International Accounting Standards and comparison between the International Accounting Standards and the standards of Turkey. The standards of Turkey, which are subject to the comparison with International Accounting Standards is consisted of MSUGT, Turkish Securities Exchange Board's announcements and Turkish Accounting Standards. The fifteen standards, which are selected among thirty-four international accounting standards that have been published so far, are about the subjects, which are valid for all companies.

In the third part of the study, a survey has been made about the differences between the accounting practices of the large companies in Turkey and International Accounting Standards. The focus of the survey was the first 500 largest companies of Turkey, which have been announced by İSO in 2000. At the end of the survey, the similarities and differences of accounting practice in Turkey with fifteen International Accounting Standards, the factors affecting these similarities and differences, the reason of company's International Accounting Standards' usage and the problems faced with international accounting have been determined.

## ÖNSÖZ

Tez çalışmam süresince katkılarından dolayı başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayten ERSOY'a, yardımlarından dolayı Sayın Prof. Dr. Ayşe KURUÜZÜM'e ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Can Deniz KÖKSAL'a, manevi desteklerinden dolayı aileme, özellikle babama ve anneme kocaman TEŞEKKÜRLER...

P. Başak BERBEROĞLU

2002, Antalya

## GİRİŞ

Uluslararası muhasebenin ortaya çıkışı her ülkenin farklı muhasebe uygulamasına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda uluslararası muhasebenin konusunu, ülkelerin muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkların nedenlerinin araştırılması, ülkelerin muhasebe sistemlerinin benzerlikleri ve farklılıkları açısından sınıflandırılması, farklı muhasebe düzenlemelerinin ve harmonizasyon konusunda yapılan çalışmaların incelenmesi ve harmonizasyon konusunda varılan noktanın araştırılması oluşturmaktadır.

Ekonomide yaşanan küreselleşme, çok uluslu işletmelerin artması, büyük işletmelerin ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması ve dünya finansal piyasalarının gelişimiyle ülkeler arasında yoğunlaşan sermaye akışı, her konuda olduğu gibi muhasebe alanında da bir uyumlaştırma ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Muhasebede uyumlaştırma çalışmalarıyla amaçlanan, ekonomik olarak birbirlerine bağımlı hale gelen ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Muhasebede uyumlaştırma konusunda çalışan ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlama yetkisine sahip tek organizasyon olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, bu güne kadar 34 adet standart yayımlamış bulunmaktadır. Avrupa Birliği, üye ülkelerden borsaya kayıtlı işletmelerin, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tablolarını, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hazırlamalarını öngörmektedir. Bu bağlamda, Avrupa Birliğine üyelik sürecinde olan ülkemizde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum, hayati bir konudur.

Çalışmamızın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının ve uygulamalarının karşılaştırılmasıdır. Karşılaştırmaya konu olan ülkemizdeki muhasebe standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve SPK Tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartlarından oluşmaktadır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünü, uluslararası muhasebe kavramı, farklı muhasebe uygulamalarının nedenleri, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması ve



harmonizasyon konusunda yapılan çalışmaların incelenmesi oluşturmaktadır. İkinci bölümde, ülkemizdeki muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının karşılaştırılması yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise anket çalışmasıyla saptanan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırması yapılmaktadır.

Çalışmanın sonucunda, Türkiye Muhasebe Standartlarının, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin ve ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumsuzluk gösterdiği veya bu standartlardan farklılaştığı noktalar saptanmıştır. Saptanan bu farklılıklar ve uyumsuzluklar ışığında, ülkemizdeki muhasebe düzenlemelerinin, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi için yapılması gerekenler ortaya konmuştur.



## BÖLÜM 1. ULUSLARARASI MUHASEBE

### 1.1. Uluslararası Muhasebe Kavramı

Uluslararası muhasebe bir bütün olarak muhasebe disiplini içinde yer almaktadır ve muhasebenin alt sistemlerinden birisidir. Ekonomi ve uluslararası ekonomi, antropoloji ve sosyal antropoloji arasındaki karşılıklı ilişkiler muhasebe ve uluslararası muhasebe arasında da mevcuttur (Gücenme, 1998, s. 4).

Geçmişte uluslararası muhasebenin tanımı, muhasebenin kuramsal görüşlerinin bir parçası olarak nitelendirilmekte ve konuya kaynakların israfı şeklinde bakılmaktaydı. Günümüzde ise uluslararası muhasebeyi kuramsal kavramlarla savunmaya gerek kalmamıştır. Çünkü, 20. yy.'ın son yarısından itibaren ticari ve sosyal çevre, uluslararası muhasebe gerçeğini fiilen yaşamaktadır (Gücenme, 1998, s. 6).

Günümüzde, çok uluslu şirketler, ülkeler arası işlemlerin artması ve sermaye piyasalarının globalleşmesi ile ülkeler birbirine bağımlı hale gelmekte ve bütün bu gelişmeler, muhasebe düzenlemelerinin ülkeler arasında uyumlu olma gereksinimini beraberinde getirmektedir.

Birçok ülkede birden faaliyet gösteren çokuluslu şirketler, birbirinden çok farklı düzenleme ve uygulamalarla karşı karşıya gelmekte ve faaliyet gösterdikleri her bir ülke için, o ülkenin kurallarına uygun finansal tablo düzenlenmek zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca, işletmelerin maruz kaldıkları bu farklı düzenlemeler, uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanları da etkilemektedir. Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle, işletmeleri sağlıklı bir şekilde değerlendirememektedirler (Karapınar, 2000, s.86).

Bütün bu gelişmeler, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki bu da uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır (Nobes, 2001, s. 1).

## 1.2. Uluslararası Farklılıkların Nedenleri

Her ülkenin muhasebe gelişimi dış çevre faktörlerinin etkisi altında şekillenmektedir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu muhasebe standartları ve uygulamaları oluşmaktadır. Bu faktörlerin bileşiminin ülkeden ülkeye farklılaşmasıyla, her ülkenin muhasebesi de farklılaşmakta ve muhasebede çeşitlilik ortaya çıkmaktadır. Muhasebe, açıkça bütün dünyada farklılaşmaktadır ve muhasebenin gelişimini etkileyen faktörler, bu farklılıkların nedenini anlamamıza yardımcı olmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, s.8).

Muhasebe farklılıklarına yol açan faktörleri inceleyen araştırmacıların bir kısmı, bu tahminlerini, ülkeleri muhasebe sistemlerine göre sınıflandırmak için kullanmışlardır. Bir kısmı ise, muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ile nedensel faktörler arasında bir korelasyon olup olmadığını araştırmışlardır. Aşağıda belirtilen faktörlerin muhasebe farklılıklarına yol açtığını kesin olarak söylemek mümkün olmasa da, bu faktörlerin farklılıklara neden olduğu hipotezi altında, bahsedilen faktörler üzerinde geniş ölçüde görüş birliği olduğundan söz edilebilir (Nobes, Parker, 1998, s.15).

### 1.2.1. Yasal Sistemler

Ülkeler muhasebeye yaklaşımları açısından ikiye ayrılırlar: legalistik yaklaşıma sahip olanlar ve nonlegalistik yaklaşıma sahip olanlar. Bu ayrıma, tarihi gelişim bakımından, batılı ülkelerdeki gelişim neden olmuştur (Bilginoglu, 1993, s. 80).

Legalistik yaklaşıma göre muhasebe uygulamasına yön veren muhasebe ilke ve standartları yazılı hukuk (code law) normu haline getirilmektedir. Roma-Germen hukuku ailesine dahil Kıta Avrupa'sı ülkelerinde rastlanılan bu legalistik yaklaşımda, muhasebeyle ilgili düzenlemeler kanun vasıtasıyla yapılmaktadır. Şirketler Hukuku veya Ticaret Hukuku, muhasebe ve finansal raporlama için detaylı bilgiler oluşturur. Örneğin, Almanya'da muhasebe büyük ölçüde şirketler kanunu ve vergi kanunuyla düzenlenmiştir (Nobes, Parker, 1998, s. 18). Türkiye de Roma Hukuk sistemi içinde yer almaktadır (Aslan, 2001, s. 14).

Nonlegalistik yaklaşıma göre ise, muhasebe ile ilgili düzenlemelerin belirlenmesinde meslek örgütleri ağırlıklı bir yetkiye sahiptir. “Ortak Hukuk” (common law) sistemine sahip, Anglo-Amerikan ülkelerinde egemen olan bu yaklaşımda, ülkelerde muhasebe kuralları yazılı kanunlarla birleştirilmez, özel sektörde faaliyet gösteren profesyonel organizasyonlar tarafından oluşturulur (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 30). Geniş kapsamda muhasebe, yasalara bağlı değildir. “Ortak hukuk” sisteminin merkezi olan İngiltere ve İrlanda, Hindistan, A.B.D., Kanada, Hollanda ve Avustralya gibi İngiltere’den etkilenen pek çok ülkede, muhasebe için yazılı hukuk haline getirilmemiş genel kabul görmüş ilke ve kurallar geçerlidir (Nobes, Parker, 1998, s. 18).

Özetle, ülkelerin dahil oldukları yasal sistemler, muhasebe ile ilgili düzenlemelerin oluşumunu etkilemektedir.

Tablo 1.1’de, gelişmiş ülkelerin yasal sistemlerinin bu iki kategori arasında dağılımını gösterilmektedir (Nobes, Parker, 1998, s. 18).

**Tablo 1.1 Batı Yasal Sistemleri**

ORTAK HUKUK	YASA HUKUKU
İngiltere	Fransa
İrlanda	İtalya
Amerika	Almanya
Kanada	İspanya
Avustralya	Hollanda
Yeni Zelanda	Portekiz
	Japonya

*Kaynak: (Nobes, Parker, 1998, s. 18).*

**Not:** İskoçya, İsrail, Güney Amerika, Küba, Luisyana ve Filipinler iki sistemin özelliklerine de sahiptirler (Nobes, Parker, 1998, s.18).

### 1.2.2. Finansman Kaynakları

Muhasebe sisteminin işleyişini etkileyen faktörlerden birisi de, finansman kaynakları olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletme finansmanının sağlandığı kaynağa bağlı olarak hazırlanan finansal tabloların amacı ve amaca bağlı olarak da ayrıntısı farklılaşmaktadır. Almanya, Fransa, Japonya ve İtalya'da, sermayenin bankalar tarafından sağlanması ve küçük aile şirketleri yaygınken, Amerika ve İngiltere'de finansman sağlamak amacıyla milyonlarca özel hissedara sahip olan şirket sayısı oldukça fazladır (Nobes, Parker, 1998, s. 19). Bunun bir nedeni de, Amerika ve İngiltere'de güçlü sermaye piyasalarının var olmasıdır. Hisselerin halka açılması, sermaye piyasalarında işlem görmesi, hazırlanacak tabloların ayrıntısını ve içeriğini etkilemektedir. Tablolar, yatırımcıların risk ortamında, gelecekteki nakit akışlarını tahmin edebilmelerine ve işletmelerin mali yapılarını ortaya koymalarına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmektedir. Bankaların egemen olduğu kredi-temelli sistemlerde ise, muhasebe, kreditorleri korumaya odaklanmakta, kamuya kapsamlı açıklama yapmak gibi bir kaygı gütmemektedir (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 30).

Üzerinde durulması gereken bir diğer nokta da, işletme hisselerine kimin sahip olduğudur. Sermaye piyasasına kayıtlı bir işletmenin hissedarları bankalar, hükümetler veya kurucu aile mensuplarından oluşabilir. Örneğin Almanya'da bankalar kredi vererek finansman sağlarlarken, aynı zamanda işletmenin önemli sahipleri konumundadırlar. Birçok kamu işletmesinin hisselerinin büyük kısmına Deutsche, Dresdner ve Commerz bankaları sahiptirler ve böylelikle işletmenin yönetiminde söz sahibi olmakta, istedikleri bilgiye kolaylıkla ulaşabilmektedirler. Sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerin hisselerine bankalar, hükümetler veya ailelerin sahip olduğu durumlarda raporlanacak bilgiye ihtiyaç azalacaktır (Nobes, Parker, 1998, s. 20).

Hisse sahiplerinin bireysel veya kurumsal yatırımcılardan oluştuğu durumlarda (Amerika ve İngiltere'de olduğu gibi) ise iç bilgiye ulaşma imkanı bulunmayan kurumsal veya bireysel yatırımcıların açıklama, denetim ve tarafsız bilgi için baskı kuracakları açıktır. Hissedarlar bir yılı, diğer yıllarla ve bir şirketi diğer şirketlerle karşılaştırmak ve değerlendirmek isteyeceklerdir. Değerlendirmenin yapılabilmesi uzmanlık gerektirecek ve finansal tabloların denetçiler tarafından değerlendirilmesine yol açacaktır. Amerika, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde, sistemin de baskısıyla, muhasebe mesleği kendi

teknik kurallarını oluşturmuş ve muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile şekillendirilmiştir (Nobes, Parker, 1998, s. 20).

Sonuç olarak işletme finansmanının kredi olarak sağlandığı veya hisse sahiplerinin devlet, banka veya kurucu ailelerden oluştuğu ülkelerde, finansal tabloların sunulmasına veya ayrıntısına duyulan ihtiyaç azalmaktadır; yıllık raporlama hükümetin vergilendirilebilir gelir hesaplaması ihtiyacı ile bağlantılıdır. Bu gibi ülkelerde, denetçiye duyulan ihtiyaç da aynı şekilde azalacaktır. Finansmanın halka açılma yoluyla sağlandığı ülkelerde ise, finansal raporlama kuralları ile vergi kuralları birbirinden ayrılmaktadır. (Nobes, Parker, 1998, s. 20-21).

### 1.2.3. Vergilendirme

Birçok ülkede, vergi yasaları muhasebe standartlarını belirlemede etkindir. Bunun nedeni şirketlerin gelir ve gider hesaplarını vergi amaçları doğrultusunda kayıt etme zorunluluklarıdır. Verginin etkisi özellikle Almanya ve İsviçre gibi ülkelerde daha çok görülmektedir. Hollanda ve Amerika gibi bazı ülkelerde ise finansal muhasebe ile vergi muhasebesi birbirinden ayrıdır, vergilendirilebilir kar finansal muhasebe karlarının vergi kanunlarındaki farklılıklara göre ayarlanmış şeklidir (Nobes, Parker, 1998, s. 22).

Amerika'da, Kongre, vergi yasalarını geliştirmekte ve vergilendirilebilir karın bu kurallar çerçevesinde belirlenmesini istemektedir. Ancak, Kongre'nin, finansal raporlama karı veya hissedarlar ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına raporlama üzerinde etkisi minimaldir. Almanya, Japonya ve İsviçre gibi ülkelerde ise raporlama tamamen vergilendirme otoriteleri tarafından belirlenmektedir (Stanko, 2000, s.21). Verginin finansal raporlamaya etkisi, vergi düzenlemelerinin muhasebe ölçümlerini belirleme derecesine de bağlıdır.

Finansal muhasebe ile vergi muhasebesinin ayrı olduğu durumlarda bile vergi yasası belirli muhasebe yöntemlerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Örneğin amortisman ile ilgili vergi düzenlemeleri hurda değer, varlığın yararlı ömrü, amortisman ayırma yöntemi ile ilgili konularda belirleyici olmaktadır. İngiltere'de amortisman miktarı son yüzyıl boyunca süregelen gelenekler ve muhasebe standardı SSAP 12 ile belirlenmektedir.

Almanya’da ise amortisman vergi düzenlemeleri ile belirlenmektedir. Aynı şekilde duran varlıkların yeniden değerlemesi konusu da vergi düzenlemelerinden etkilenmektedir (Nobes, Parker, 1998,s. 23). Ülkemizde de muhasebeyle ilgili birçok düzenleme vergi yasalarıyla belirlenmektedir.

Ülkelerdeki farklı yasal düzenlemeler, farklı muhasebe uygulamalarına neden olmaktadır.

#### **1.2.4. Enflasyon**

Muhasebe uygulamalarını etkileyen bir diğer faktör de enflasyondur. Enflasyon, tarihi maliyet muhasebesi yöntemini anlamsızlaştırmakta ve fiyat değişmelerinin hesaplara yansıtılması gereğini ortaya çıkarmaktadır. İsrail, Meksika ve bazı Güney Amerika ülkeleri hiperenflasyon deneyimleri nedeniyle genel fiyat seviyesi muhasebesini kullanmaktadırlar. 1970’lerin sonlarına doğru hem Amerika hem de İngiltere, alışılmadık yüksek enflasyon oranları nedeniyle fiyat değişmelerinin etkilerini raporlama deneyimini yaşamışlardır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 31).

Yüksek enflasyon ortamında faaliyet gösteren işletmeler, enflasyonun etkilerini gidermek için bazı uygulamalar yapmaktadırlar. Genel fiyat seviyesi muhasebesi veya cari maliyet muhasebesi yöntemlerinin dışında stok değerlendirme yöntemlerini enflasyondan korunacak şekilde seçebilmekte, özel yedekler ayırabilmekte ya da varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutabilmektedirler. Enflasyonun neden olduğu bütün bu uygulamalar, enflasyon problemiyle karşı karşıya olmayan ülkelerdeki uygulamalardan farklılaşmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 31) .

#### **1.2.5. Kültür**

Yapılan araştırmalar, kültürün muhasebe sistemlerinin gelişimini ve muhasebe değişim sürecini etkileyen önemli bir faktör olduğunu öne sürmektedir. Örneğin, Harrison ve McKinnon (1986), Japonya’daki muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi üzerine olan çalışmalarında, kültürün, muhasebenin gelişimi ve işleyişi üzerindeki önemini ortaya çıkarmışlardır. Harrison ve McKinnon (1986, s. 239) herhangi bir sosyal süreç gibi



muhasebenin gelişiminin de ulusal kültür ve kurumsal çevreden etkilendiğini öne sürmektedirler. Çünkü kültür, bu tür sistemlerin normlarını ve değerlerini, sistem içi ve sistemler arası ilişkilerde grup normlarını etkilemektedir (Verma, Gray, 1997, s. 2).

Kültür, bir toplumun bireyleri tarafından paylaşılan değerler ve davranışlar olarak düşünülebilir. Kültürel değişkenler, bir ulusun kurumsal düzenlemelerinin temelini oluşturmaktadır (Choi, Meek, Frost, 1999, s. 31).

Hofstede, 1980 yılında, 50 ülkede faaliyet gösteren IBM şirketi çalışanları üzerine yaptığı araştırma sonucunda ülkeden ülkeye farklılaşan dört ulusal kültür boyutunu, 1) kolektivizme karşı bireysellik, 2) güç mesafesi, 3) erkeksiliğe karşı kadınsılık, 4) belirsizlikten kaçınma, olarak tanımlamıştır.

Bireysellik, birbirine sıkıca bağlanmış sosyal bünye yerine ben duygusu hakim gevşek bir bünye olarak tanımlanmaktadır. Güç mesafesi, organizasyonlarda ve kurumlarda, eşit olmayan güç dağılımı ve hiyerarşinin kabul edilme derecesidir. Erkeksiliğe karşı kadınsılık, cinsiyet rollerinin farklılaşma derecesidir. Erkeksilik maddi başarıyı, kadınsılık ise bakım ve hayat kalitesini temsil etmektedir. Belirsizlikten kaçınma ise bir toplumun muğlaklık ve belirsiz bir gelecekte rahatsız olma derecesidir.

Kültür ve muhasebe üzerine makalelerde kültürü tanımlamak için genellikle, antropolojik literatür tanımları kullanılmaktadır. Violet (1983) de, uluslararası muhasebe standartlarının gelişimini antropolojik perspektiften incelemiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin başarısının, kültürel değerlendirmelere bağlı olduğu sonucuna ulaşmıştır (Verma, Gray, 1997, s. 8).

Gray (1988), Hofstede'in çalışmasından yola çıkarak kültür ile muhasebeyi birbirine bağlayan bir çalışma yapmıştır. Gray de bir ülkenin finansal raporlama uygulamalarını etkileyen dört "muhasebe değer boyutu" tanımlamıştır. Bunlar 1) kanuni kontrole karşı profesyonellik, 2) esnekliğe karşı standartlık, 3) iyimserliğe karşı muhafazakarlık ve 4) şeffaflığa karşı gizlilik. Bunlardan ilk ikisi otorite ve zorlama ile ilgilidir. Gray burada "Anglo" kültür alanı ile Asya alanı arasında açık bir zıtlık görmüştür. Kalan iki değer ise



ölçme ve açıklama ile ilgilidir. Burada da Gray “Anglo” ile Latin ve Kuzey batı Avrupa (Germen) kültürleri arasında bir zıtlık görmüştür (Nobes, Parker, 1998, s. 17).

Gray ayrıca tanımladığı bu dört muhasebe değer boyutunu, Hofstede’in tanımladığı dört kültür boyutuna bağlayan hipotezler de geliştirmiştir. Bu hipotezlere göre yüksek derecede bireyselliğe ancak düşük belirsizlikten kaçınma ve güç aralığına sahip ülkelerde, genellikle profesyonellik hakim olmaktadır. Güçlü belirsizlikten kaçınma ve geniş güç mesafesine sahip olan ancak bireyselliğin düşük olduğu ülkelerde, standartlık egemen olmaktadır. Güçlü belirsizlikten kaçınma ve düşük bireysellik ve erkeksilik, muhafazakarlığı ve yine güçlü belirsizlikten kaçınma, geniş güç mesafesi ve düşük bireysellik de, gizliliği beraberinde getirmektedir (Verma, Gray. 1997, s. 12-13).

Bütün bu hipotezler, muhasebe sistemlerindeki otoriteyi ve bu otoritenin yaptırım gücünü, kullanılan muhasebe ölçümlerini ve muhasebeyle ilgili bilginin açıklanma derecesi gibi muhasebe uygulamalarını etkileyen muhasebe değerleri ile kültürel değerleri birleştirmek amacıyla ortaya konulmuştur. Sonuçta, Gray, tercih edilen standartlık derecesinin, muhasebe sisteminin uygulanma şeklini etkileyeceğini, muhafazakarlık derecesinin, sistemdeki ölçme uygulamalarını etkileyeceğini, gizlilik derecesinin ise, muhasebe sistemindeki açıklama kapsamını etkileyeceğini öne sürmektedir (Verma, Gray, 1997, s. 13).

Tablo 1.2.’de Gray’in muhasebe değerleri ile Hofstede’in kültürel boyutları arasındaki ilişki gösterilmektedir.

**Tablo 1.2. Gray’in Muhasebe Değerleri ile Hofstede’in Kültürel Boyutları Arasındaki İlişki**

<i>Muhasebe Değerleri (Gray)</i>				
<i>Kültürel Boyut (Hofstede)</i>	<i>Profesyonellik</i>	<i>Standartlık</i>	<i>Muhafazakarlık</i>	<i>Gizlilik</i>
Bireysellik	+	-	-	-
Güç Mesafesi	-	+	?	+
Belirsizlikten Kaçınma	-	+	+	+
Erkeksilik	?	?	-	-

Not: “+” değişkenler arasında doğrusal ilişkiyi, “-” ise, ters ilişkiyi belirtmektedir. “?”, ilişkinin yapısının belirlenemediğini ifade etmektedir. Gray muhasebeyi en çok bireyselcilik ve belirsizlikten kaçınmanın etkileyeceğini, bunları gc mesafesi ve erkeksiliğin izleyeceğini ne sürmektedir.

*Kaynak: Choi, Frost, Meek, 1999, s. 33*

### 1.2.6. Politik Ve Ekonomik Bağlar

Politik sistemler ve ideolojilerde olduğu gibi muhasebe teknolojileri de ithal ve ihraç edilebilirler; lkelerin benzer muhasebelere sahip olmasının da sebebi budur (Kaya, 1998, s. 5).

Çift-taraflı defter tutma, 1400’l yıllarda İtalya’da ortaya çıkmış ve bütün Avrupa’ya diğer Rönesans fikirleriyle birlikte yayılmıştır. İngiliz koloniciliği, hem muhasebecileri hem de muhasebe kavramlarını Krallık dışına ithal etmiştir. Avustralya, Yeni Zelanda, Malezya, Pakistan, Hindistan ve Güney Afrika gibi eski Britanya kolonilerinde Birleşik Krallık modeline uygun muhasebe uygulamaları söz konusudur. ABD, II. Dünya Savaşı’ndan sonra Japonya’ya kendi muhasebe düzenleme rejimlerini empoze etmiştir. Günümüzde ise ABD’de yatırım yapan Japon firmalarının sayısının artmasıyla etkileşim devam etmektedir. (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 31). Ayrıca, coğrafi yakınlık ve sıkı ekonomik bağlar nedeniyle, Kanada ve Meksika’nın muhasebe sistemleri, uzun yıllar ABD koruması altında yaşayan Filipinlerin muhasebe sistemi, tarihi ve sosyolojik bağlar nedeniyle İsrail muhasebe sistemi, ABD muhasebe sisteminden etkilenmiştir (Kaya, 1998, s. 5).

Günümüzde ise Batı Avrupa lkeleri, muhasebe sistemlerini, Avrupa Birliği düzenlemeleri çerçevesinde şekillendirmektedirler. Grldğu gibi, uluslararası ticaret ve sermaye akışı yoluyla ekonomik entegrasyon, muhasebe standartları harmonizasyonu için gcl bir motivasyon kaynağı olmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 31).

### 1.2.7. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi Ve Profesyonellik

Ekonomik gelişmişlik seviyesi, işletmelerle ilgili işlemleri ve kaşı karşıya kalınan muhasebe konularını belirlemektedir. Refah seviyesi yüksek ve sanayileşmiş ülkelerin muhasebe sistemleri oldukça gelişmiştir. Bunun nedeni ekonomik gelişmişlikle birlikte, işlemlerin karmaşıklaşması, yeni alanlarda yeni problemlerle karşı karşıya kalınması ve bu problemleri çözebilmek amacının da muhasebenin geliştirilmesine ve yeni yöntemlerin devreye sokulmasına neden olmasıdır. Örneğin günümüzde birçok sanayi ekonomisi, hizmet ekonomisine dönüşmekte ve bu gelişme insan kaynaklarının ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesinde yeni yöntemleri beraberinde getirmektedir (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 31).

Muhasebe profesyonelliğinin gücü de, muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. İyi örgütlenmiş bir muhasebe mesleğinin olmadığı ülkeler, muhasebe yöntemlerini diğer ülkelerden ihraç ederler. Örneğin İngiltere, dünyadaki en eski muhasebe mesleği geçmişine sahip ülkelerden birisidir. Bu nedenle, dünyadaki muhasebe ilkelerinin oluşturulmasında, İngiltere'nin önemli bir etkisi vardır. Muhasebe düzenlemelerini etkileyen unsurlardan biri bağımsız bir muhasebe mesleği diğeri ise devlettir (Erkal, s. 75).

### 1.3. Uluslararası Sınıflandırma

Daha önce belirttiğimiz gibi her ülkenin muhasebe sistemi, içinde bulunduğu çevre tarafından şekillenmekte ve farklı çevreler, her ülke için diğerlerinden farklı bir muhasebe sisteminin oluşumuna neden olmaktadır. Günümüzde, sermaye piyasalarının globalleşmesi ve çok uluslu işletmeler, bu farklılıkların minimuma indirilmesi veya ortadan kaldırılması gereğini ortaya çıkartmakta diğeri bir deyişle muhasebede harmonizasyon ihtiyacını yaratmaktadır. Harmonizasyon konusu, günümüz global ekonomisinde geçerli muhasebe kuralları ile belirli ulusal sistemlerin, diğerlerinden ve uluslararası formdan ne yönde farklılaştığını anlamayı gerektirir. Bunu anlamının yolu ise ulusal muhasebe sistemlerinin temel finansal raporlama özelliklerinin bir sınıflandırmasının yapılmasıdır (Doupnik, Timothy, Salter, Stephan, 1993, s. 1).

Sınıflandırma konusundaki çalışmalar iki grupta incelenecektir:

- 1) Yargısal Sınıflandırma
- 2) Ampirik Sınıflandırma

### 1.3.1. Yargısal Sınıflandırma

#### 1.3.1.1. Mueller'in Sınıflandırması

1960'ların sonunda Mueller tarafından yapılan sınıflandırma, muhasebe sistemlerini, gelişimleri açısından dört gruba ayırmaktadır. Mueller'a göre, bir ülkede uygulanan çeşitli muhasebe kuralları, ekonomik, politik ve sistemin yapısını belirleyen diğer çevre faktörlerinin ürünüdür. Mueller'in oluşturduğu dört grup aşağıda özetlenmiştir.

- **Makroekonomik Yapı:** Makroekonomik yapı altında muhasebe gelişimi, muhasebe uygulamalarının ulusal makro hedeflerden türemesi anlamına gelmektedir. Muhasebe, ulusal ekonomik politikaların tamamlayıcısı olarak gelişmiştir. İsviçre muhasebesi, bu yapı içinde gelişen bir muhasebe sistemine en çok uyacak örnek olarak verilmektedir (Nobes, 1992, s. 40).
- **Mikroekonomik Yapı:** Mikroekonomik yaklaşım altında, muhasebe mikroekonominin ilkelerinden geliştirilmiştir. Özel işletmelerin, ekonomik ilişkilerin temeli olduğu piyasa-temelli ekonomiler için söz konusudur. Mikroekonominin etkisiyle, muhasebe, ölçüm ve değerlemelerinde ekonomik gerçekliği yansıtmaya çalışacaktır. Bunun anlamı, muhasebe kurallarının gelişmiş ve esnek olacağıdır. Yerine koyma maliyeti muhasebesi gibi gelişmeler, en çok bu tür sistemlerde kabul edilir. Hollanda muhasebesi, muhasebeye mikroekonomik yaklaşımın en iyi uyan örneği olarak verilmektedir (Nobes, Parker, 1998, s. 50).
- **Bağımsız Disiplin Yaklaşımı:** Bağımsız disiplin yaklaşımına göre, muhasebe sistemleri, hükümetlerden ve ekonomik teorilerden bağımsız gelişmiştir. İşletmeler, kendi kavram ve metotlarını deneyimlerinden üretirler. Muhasebe, ekonomi disiplininin türememiştir. Hizmet ettiği işletme içinde karşı karşıya kalınan

problemler ve değerlendirmeler sonucu gelişmiş, bağımsız bir disiplindir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gibi ifadeler bu yaklaşım için tipiktir. İngiltere ve ABD, muhasebenin bağımsız bir disiplin olarak geliştiği ülkeler olarak bağımsız disiplin yaklaşımına en iyi uyan ülkelerdir (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 35).

- Tekdüzen Muhasebe Yaklaşımı: Tekdüzen muhasebe yaklaşımı çerçevesinde, muhasebe standardize edilmiş ve hükümet tarafından yönetsel kontrol için bir araç olarak kabul edilmiştir. Ölçme, açıklama ve sunumda tekdüzen, hükümet, vergi otoriteleri ve yöneticiler için her çeşit işletmeyi kontrol etmede muhasebe bilgilerinin kullanımını kolaylaştırır. Genel olarak tekdüzen muhasebe yaklaşımı, hükümetin ekonomik planlamada etkin olduğu, muhasebenin, performans ölçümü, kaynakların dağıtımını, vergi toplama, fiyatları kontrol etme gibi hükümetin ekonomik planlaması çerçevesindeki konular için kullanıldığı ülkeler için söz konusudur. Fransa tekdüzen hesap planıyla, bu yaklaşımla bağdaştırılabilecek en iyi ülkedir (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 35).

Mueller 1968'de bir sınıflandırma çalışması daha yapmış ve çalışmasında ekonomik gelişmişlik, işlerin karmaşıklığı, politik ve sosyal durum ve yasal sistemleri kullanarak birbirinden en az bir önemli alanda farklılaşan 10 farklı muhasebe uygulamaları seti oluşturmuştur (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 36). Mueller'in sınıflandırması aşağıdaki gibidir:

- 1) U.S/ Kanada/ Hollanda
- 2) İngiliz Milletler Topluluğu (Kanada hariç)
- 3) Almanya/ Japonya
- 4) Kıta Avrupası (Almanya, Hollanda ve İskandinavya hariç)
- 5) İskandinavya
- 6) İsrail/ Meksika
- 7) Güney Amerika
- 8) Yakın ve Uzak Doğu gelişmekte olan ülkeleri
- 9) Afrika (Güney Afrika hariç)
- 10) Komünist ülkeler

### 1.3.1.2. “Etki Alanlarına” Göre Sınıflandırma:

Amerikan Muhasebe Birliği'nin, Uluslararası Muhasebe İşlemleri ve Eğitim Komitesi 1975-1976'da, dünyadaki muhasebe sistemlerinin “etki alanlarına” göre sınıflandırılabileceğini savunmuş ve ulaştıkları sonuçları, farklı ülkeler ve dinlerdeki finansal ölçüm ve raporlamalar için geçerli muhasebe ilkelerini etkileyen, tarihsel, kültürel, sosyoekonomik kaynaklara dayandırmışlardır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 35). Etki alanlarına göre yapılan sınıflandırma aşağıdaki gibidir:

- 1) İngiliz
- 2) Fransız/ İspanyol/ Portekiz
- 3) Alman
- 4) A.B.D.
- 5) Kominist

“Etki alanları” temelli sübjektif sınıflandırmalardan birisi de, Seidler'in 1967'deki çalışmasıdır. Siedler çalışmasında aşağıda listelendiği gibi üç grup oluşturmuştur:

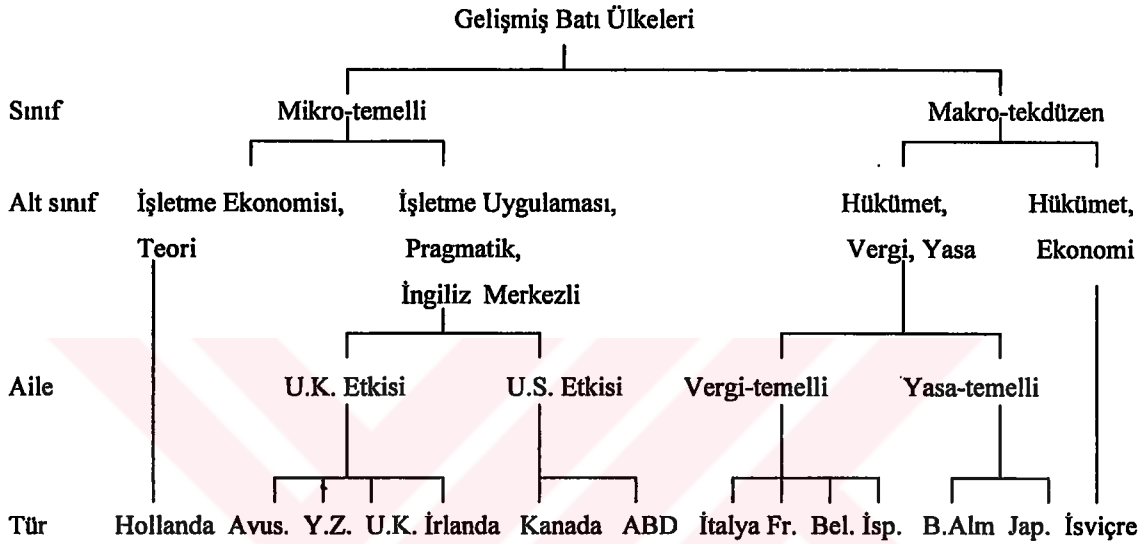
- 1) İngiliz
- 2) Amerikan
- 3) Kıta Avrupası

### 1.3.1.3. Nobes'un Sınıflandırması:

Aşağıdaki şemada gösterilen Nobes'un sınıflandırması (1983), önceki çalışmalara hiyerarjik boyut katmakta ve böylelikle hem farklı kategorilerdeki ülkeleri hem de bu kategorilerdeki ülkelerin birbirlerine uzaklığını göstermektedir (Doupnik, Timothy, Salter, Stephen, 1993, s. 3).

Nobes'un makro-mikro ayrımının, ortak hukuk-yasa hukuku ayrımına uyduğu görülmektedir. Bu da yasal sistemlerin, muhasebe gelişimini şekillendirmede baskın bir değişken olduğunu göstermektedir. Ayrıca Nobes'un dörtlü alt sınıf ayrımı, Mueller'ın karşılaştırılabilir gelişim formlarına uymaktadır. “İşletme ekonomisi, teori” ile

“mikroekonomik yapı”, “işletme uygulamaları, pragmatik” ile “bağımsız disiplin anlayışı”, “hükümet, vergi, yasa” ile “tekdüzen muhasebe yaklaşımı”, “hükümet, ekonomi” ile “makroekonomik yapı” birbirine uymaktadır. Ancak Nobes’un oluşturduğu bu şema, sadece ölçümleme ile ilgilidir, sunum konusu kapsam dışındadır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 37).



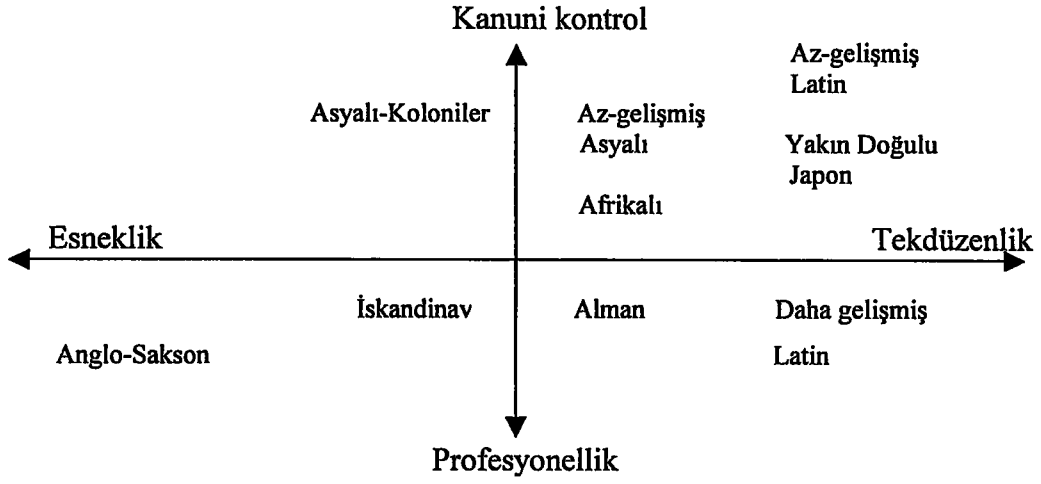
**Şekil 1.1. Nobes’un Muhasebe Sistemleri Sınıflandırması**

**1980’de Gelişmiş Batı Ülkelerindeki Finansal Raporlama Ölçüm Uygulamalarının  
Hipotetik Sınıflandırması**

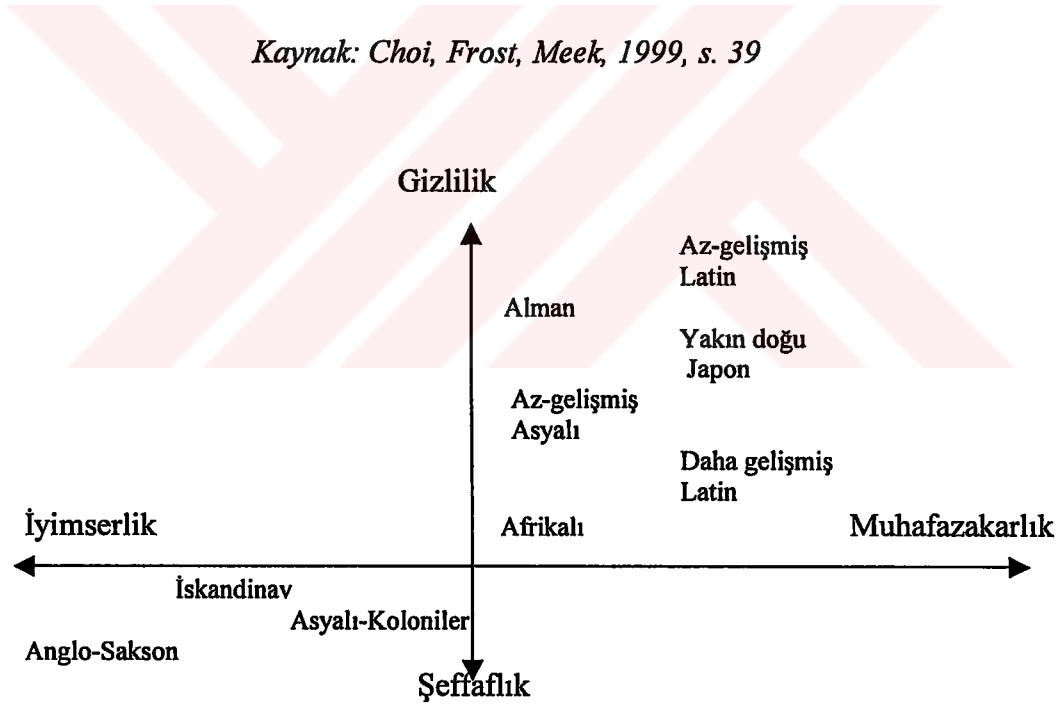
*Kaynak: Choi, Frost, Meek, 1999, s. 37*

### 1.3.1.4 Gray’in Sınıflandırması

Daha önce belirtildiği gibi Gray (1988), Hofstede’in kültürel sınıflandırmasını muhasebe uygulamalarındaki uluslararası farklılıkları açıklamakta kullanmıştır. Gray, muhasebe sistemlerini sınıflandırmada yine kültürü kullanmış ve 1) muhasebe sistemlerinin otorite ve yaptırım özelliklerine göre ve 2) ölçme ve açıklama karakteristiklerine göre, birbirinden farklı on kültür alanı oluşturmuştur. Aşağıdaki şema Gray’in sınıflandırmasını göstermektedir. Nobes’un çalışması gibi Gray’in sınıflandırması da, farklı sınıfların birbirlerinden uzaklığını göstermektedir.



**Şekil 1.2. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması : Otorite ve Yaptırım**



**Şekil 1.3. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması : Ölçümleme ve Sunum**

*Kaynak: Choi, Frost, Meek, 1999, s. 39*



### **1.3.2. Ampirik Sınıflandırma**

Sınıflandırma sistemi oluşturmanın bir yolu da, muhasebe ve raporlama standartlarını ya da muhasebe uygulamalarını analiz etmektir. 1970'ler boyunca, sınıflandırma konusunda çalışanlar, mevcut muhasebe uygulamalarının, istatistik temelli kümelenmesini sağlamak için faktör analizi uygulamışlardır. Ampirik çalışmalarda, Price Waterhouse International tarafından hazırlanan (1973, 1975, 1979) muhasebe raporlama uygulamaları kullanmıştır (Nobes, Parker, 1998, s. 54).

#### **1.3.2.1. De Costa, Bourgeois ve Lawson'un Sınıflandırması**

De Costa, Bourgeois ve Lawson (1978), PWI (1973) verilerine dayanarak yaptıkları sınıflandırma çalışması sonucunda, muhasebe uygulamalarını iki gruba ayırmışlardır. Birinci grup, U.S., Fransa, Almanya, Güney Amerika ülkeleri ile sınıflandırılmamış olan Kanada ve Hollanda hariç diğer ülkeleri, ikinci grup ise İngiliz Krallığının dokuz kurucu üyesi ile İngiltere'yi kapsamaktadır (Nobes, Parker, 1998, s. 54).

#### **1.3.2.2. Frank'in Sınıflandırması**

Frank de (1979), 1973 PWI verilerini kullanarak dördü bir gruplandırma yapmış ve bu gruplardan her birini "muhasebe modellerinin prototipleri" olarak açıklamıştır. Frank'in grupları İngiliz Milletler Topluluğu, Latin Amerika, Kıta Avrupası ve ABD olarak ayrılmaktadır. Frank, ayrıca, aynı ülkeleri ekonomik ve sosyal faktörler çerçevesinde de gruplamış ve her ülkenin, muhasebe uygulamaları verilerinin kullanılarak yapılan gruplandırmada olduğu gibi, neredeyse aynı gruplarda yer aldığını görmüştür (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 38).

#### **1.3.2.3. Nair ve Frank'in Sınıflandırması**

Nair ve Frank, Frank'in 1979'daki çalışmasını genişletmişlerdir. Bu yeni çalışmalarında, yukarıda bahsedilen bir önceki çalışmada kullanılan 1973 PWI verilerine 1975 verilerini eklemişlerdir. Bu ekleme, zaman içerisinde gruplamada söz konusu olabilecek değişiklikleri görebilme imkanı yaratmıştır. Ayrıca, kullandıkları veri tabanını

ölçümleme ve sunum olarak ayırmışlardır. Sonuçta 1975 verisiyle, ölçümleme için 1973 verisiyle yapılan çalışmayla ortaya çıkan aynı dört gruba ulaşmışlardır. Ancak sunum için gruplandırma farklı olmuş ve bir kategorizasyon yapılamamıştır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 40).

Nair ve Frank'in çalışmasının önemli bir getirisi de muhasebede ölçümleme faaliyetleri ile sunumun ayrı ayrı incelenmesi gerektiğinin ortaya çıkarılmış olmasıdır. Muhasebenin bu iki yönü, farklı faktörlerden etkilenmiş ve ayrı çizgilerde gelişmiş olabilir. Ayrıca, yapılan çalışma sonucu, ölçümlemenin sunuma göre daha sabit olduğu görülmüştür. Zaten ölçümleme konusunda yapılacak değişikliklerin sunum konusunda yapılacak değişikliklerden daha zor gerçekleştirilebileceği düşünülürse, bu sonuca ulaşılması doğal olmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 40).

Tablo 1.3.'te Frank'in çalışması sonucu ulaşılan sınıflandırma yer almaktadır.

**Tablo 1.3. Frank Muhasebe Grupları**

<i>I. GRUP</i> <i>İngiliz Milletler</i> <i>Topluluğu Modeli</i>	<i>II. GRUP</i> <i>Latin Amerika</i> <i>Modeli</i>	<i>III. GRUP</i> <i>Kıta Avrupası</i> <i>Modeli</i>	<i>IV. GRUP</i> <i>ABD Modeli</i>
Avustralya	Arjantin	Belçika	Kanada
Bahama	Bolivya	Kolombiya	Batı Almanya
Ütopya	Brezilya	Fransa	Japonya
Eire	Şile	İtalya	Meksika
Fiji	Hindistan	İspanya	Hollanda
Jamaika	Pakistan	İsveç	Panama
Kenya	Paraguay	İsviçre	Filipinler
Yeni Zelanda	Peru	Venezüella	ABD
Rhodesiz	Uruguay		
Singapur			
Güney Afrika			
Trinidad& Tobago			
Birleşik Krallık			

*Kaynak: Choi, Frost, Meek, 1999, s. 40*

#### 1.3.2.4. Doupnik ve Salter'in Sınıflandırması:

Doupnik ve Salter, sınıflandırma çalışmalarında kullanmak üzere mevcut uluslararası muhasebe uygulamalarıyla ilgili veri elde edebilmek amacıyla, 1979 PW anketlerini temel alan bir anket geliştirmişlerdir. Temel alınan 1979 PW anketi, ölçümleme ve sunum konularıyla ilgili 267 sorudan oluşmaktadır. Bu sorular, akademisyenler ve uygulamacılar ve uluslararası yatırım analistlerinden oluşan uzmanlar yardımıyla, Doupnik ve Salter tarafından tekrar düzenlenmiştir. Uygulamaya geçilmeden önce üç seçilmiş ülkede test edilen anket, güvenilirliğinden emin olunduktan sonra uygulamaya konulmuştur. Bu anket, 1990 yılı baharında, Arthur Anderson, Coopers and Lybrand, Deloitte and Touche, Ernst and Young, KPMG gibi uluslararası muhasebe firmalarına gönderilmiştir.

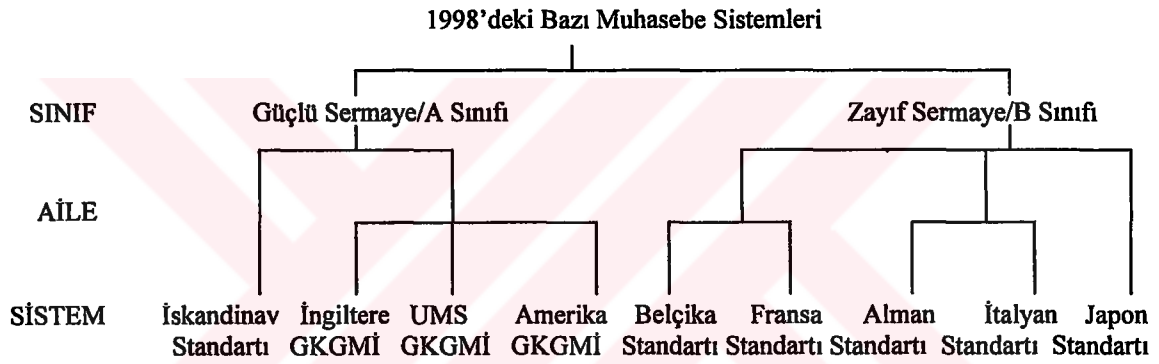
Anket sonuçlarına ANOVA testi uygulanmış ve iki, altı ve dokuz kümeli gruplandırmalar yapılmıştır. İki kümeli gruplandırma, Nobes'un mikro-makro ayırımına uygun çıkmıştır. Bu çalışma sonucunda ortaya çıkan bir diğer noktada, mikro gruba giren ülkelerin, makro gruptakilere göre daha kapsamlı sunum yaptıkları olmuştur. Ayrıca sunum konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan standartlara mikro grubun uyumunun, makro gruba göre daha fazla olduğu görülmüştür. Doupnik ve Salter'in çalışmalarının sonuçları, finansal raporlama sistemlerinin makro-mikro ayırımının tamamen anlamlı olduğunun göstergesi olmuştur. Uygulanan t-testi sonuçları muhasebe sistemlerinin hem ölçümleme hem de sunum boyutlarında bu iki grup arasında (makro-mikro) sistematik farklılıklar olduğunu göstermektedir. Uluslararası bir norm olan UMSK standartlarına, mikro sınıfa dahil ülkelerin uyumunun, makro gruptakilere göre ortalama olarak daha fazla olduğu görülmüştür (Doupnik, Timothy, Salter, Stephan, 1993, s. 8).

Doupnik ve Salter ayrıca muhasebe gruplandırmaları ile çevresel ve kültürel değişkenler arasındaki ilişkiyi de incelemiştir. Belirli çevresel faktörler gruplandırmaları açıklayabilmektedir. Örneğin, Doupnik ve Salter'in iki kümeli gruplandırması ulusların yasal sistemlerinin baskınlığını göstermektedir. Ayrıca, mikro-temelli grubun makro-tek düzen grubuna göre daha çok sermaye piyasasına dayanmakta olduğu ve yine mikro-temelli grup için daha az belirsizlikten kaçınma söz konusu olduğu ortaya çıkartılmıştır.

Doupnik ve Salter, ölçümleme ve sunum uygulamaları arasındaki ilişkiyi de analiz etmiştir. Daha tutucu muhasebe uygulamalarına sahip ülkelerin, daha detaysız ve az sunum yaptıklarını ortaya çıkarmıştır. Ulaşılan bu sonuç, Gray'in sınıflandırmasıyla da (tutuculuk/iyimserlik, gizlilik/şeffaflık) uyumludur (Choi, Frost, Meek, 1999, s. 42).

### 1.3.2.5. Roberts'ın Sınıflandırması

Roberts (1995), Nobes'un sınıflandırmasını eleştirmiş ve 1998'de finansal raporlama sistemleri üzerine aşağıdaki şemada gösterildiği gibi bir sınıflandırma çalışması gerçekleştirmiştir.



**Şekil 1.4. Roberts'ın Sınıflandırma Şeması**

*Kaynak: Nobes, Parker, 1998, s. 58*

Muhasebede sınıflandırma çalışmaları, ülkeler arasındaki farklılıkların görülebilmesine imkan sağlamaktadır. Aynı zamanda, harmonizasyona duyulan ihtiyacın göstergesi oluşuyla, yapılması gerekenler konusunda da bir başlangıç noktası olmaktadır. Finansal raporlama sistemlerinin farklı gruplar halinde sınıflandırılması, hem farklı sistemlerin tanımlanması ve karşılaştırılması için de etkili olmakta hem de uluslararası alanda çalışan, muhasebeci ve denetçilerin, kendilerini ne yönde yetiştirmeleri gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır. Ayrıca, gelişmekte olan bir ülke için, mevcut finansal raporlama şekillerini daha iyi anlayabilme ve kendisine uygun sistemi seçebilme şansı da vermektedir. Bir ülke için uluslararası muhasebede karşılaşılabilecek problemlerin göstergesidir ve diğer ülkelerin incelenmesiyle mümkün çözümlerin görülebilmesi açısından da önemlidir.

Yukarıda bahsedilen çalışmaların büyük çoğunluğu 1980 öncesi veriye dayanan sınıflandırmalardır ve günümüz koşullarında geçerliliğini yitirebilirler. Harmonizasyon konusundaki çalışmalar (UMSK Standartları gibi), muhasebe uygulamalarının gelişimini sağlayarak çok farklı bir sınıflandırmaya neden olabilir. Günümüzde ya da gelecekte yapılacak bir sınıflandırma harmonizasyon konusunda ne ölçüde başarılı olduğunun bir göstergesi olacaktır.

#### **1.4. Harmonizasyon Çalışmaları**

Dünyada birbirinden farklı pek çok muhasebe sistemi mevcuttur. Bunun nedeni muhasebenin içinde bulunduğu çevreden etkilenmesi ve bu etkileşim sonucu şekillenmesidir. Her bir ülkenin farklı sosyal, kültürel, politik ve tarihsel yapıya sahip olduğu düşünüldüğünde, dünya üzerindeki ülke sayısı kadar muhasebe sisteminin var olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Dünyadaki muhasebe uygulamalarındaki bu çeşitlilik, globalleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu şirketlerin etkisiyle artık bir gereklilik haline gelen harmonizasyon konusunu gündeme getirmektedir.

Harmoni, dünya genelinde bütün işletmelerin benzer işlemler için aynı muhasebe yönteminin uygulanması olarak tanımlanmaktadır (Fletcher, 2002, s. 14).

Dünyada gerek uluslararası, gerekse bölgesel pek çok organizasyon harmonizasyon konusunda çalışmalarını sürdürmektedir. Bu bölümde önce harmonizasyonu gerekli kılan faktörler üzerinde durulacak daha sonra harmonizasyon konusunda çalışan uluslararası ve bölgesel organizasyonlara değinilecektir. Son olarak da ülkemizdeki muhasebe standartlarını düzenlemekle görevli kuruluşlara ve ülkemizde harmonizasyon konusunda yapılan çalışmalara değinilecektir.

### 1.4.1. Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonunu Gerekli Kılan Faktörler

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan harmonizasyon ihtiyacı, hem uluslararası hem de bölgesel pek çok organizasyonu bu konuda çalışmalar yapmaya itmiştir. Harmonizasyonun sağlanması, bahsedilen bu organizasyonlar tarafından oluşturulan kural ve standartlar aracılığıyla gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Muhasebe harmonizasyonu, ölçümleme ve sunumla ilgili standartlar ile denetim standartlarının harmonizasyonunu kapsamaktadır. Ancak, bizim çalışmamızda ölçümleme ve sunum ile ilgili muhasebe standartlarının harmonizasyonu incelenmektedir.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıda özetlenmiştir.

#### 1.4.1.1. Sermaye Piyasalarının Uluslararasılaşması

Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar, sermaye piyasalarının uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde bir çok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımlar artmıştır. (Üstündağ, 2000, s. 31). 1995 yılı sonu itibariyle, Amerikalı yatırımcıların Amerika dışına yatırımları \$1.2 Trilyonu aşmış bulunmaktadır ve İngiliz yatırımcılarının üçte ikisi de yabancı işletmelere yatırım yapmaktadır (Casabona, Shoaf, 2002, s. 16). Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır (Üstündağ, 2000, s. 31).

Yatırımcıların yabancı ülke yatırımlarında karşı karşıya kaldıkları iki önemli risk vardır. Bunlardan birincisi, döviz kuru riski, diğeri ise yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkelerinin yatırımcı tarafından kavranılabilir ve güvenilir olmamasından kaynaklanan risktir (Özkök, 2000, s. 87).

Muhasebe uygulamaları arasındaki değişkenlik, sermaye piyasalarının verimli işleyişi önündeki en büyük engeldir. Bu tür farklılıklar, yatırımcıları, yatırım yaptıkları ülkelerdeki farklı ve karışık muhasebe kuralları ile uğraşmak zorunda bırakmaktadır (Patel, Poole, Weaver, 2002, s.13).

1997 yılında Asya ülkelerinde başlayıp bütün dünya finans yapısını etkileyen krizin nedenlerinden biri de, mali piyasaların alt yapılarının oluşmamış olması ve yatırımcının kendini aydınlatabilmesi için gerekli muhasebe ilkelerinin düzenlenmemiş olmasıdır. Bu kriz, ülkeler arasında, karşılaştırılabilir, şeffaf, kapsamlı finansal bilginin gerekliliğini açıkça ortaya koymuştur (Townley, 2000, s. 78).

Amerikan New York borsasına 1993 yılında ilk Alman firması olarak başvuran Daimler-Benz, Almanya'da uygulanan standartlar doğrultusunda hazırladığı finansal tablolarını Amerikan sistemine uyumlaştırmak için altı ay uğraşmıştır. Amerikan sistemine göre hazırlanan finansal tablolar ile Alman sistemine göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklılık oldukça dikkat çekici olmuştur. 1993 yılı sonu itibariyle Almanya'da uygulanan standartlara göre firmanın karı 615 milyon Mark iken Amerikan standartlarına göre firmanın 1.8 milyar Mark zararı oluşmuştur (Özkök, 2000, s. 87).

Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere bir çok avantaj sağlayacaktır. (Üstündağ, 2000, s. 31).

#### **1.4.1.2. Çokuluslu Şirketler:**

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan "çokuluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dünyada en büyük 200 çokuluslu işletmenin yirmiyi aşkın ülkede bağlı kuruluşları vardır (Köksal, 1997, s. 216).

Çokuluslu şirketler için harmonizasyonun sağlayacağı avantajlar çok önemlidir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu



şirketler açısından, finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde çok büyük kolaylık sağlayacak ve maliyetleri önemli ölçüde düşürecektir. Harmonizasyonun sağlanmasıyla, farklı ülkelerdeki bağlı şirketlerin, karşılaştırılabilir yönetsel bilgi üretmesi ve performanslarının değerlendirilmesi de oldukça kolaylaşacaktır. Ayrıca, bir ülkeden diğerine muhasebeci transferi de kolaylaşacaktır (Nobes, Parker, 1998, s. 69).

Harmonizasyonla sağlanacak faydalar, kısaca yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketinin kolaylaşması, bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca, bahsedilen çokuluslu şirketler dünya çapında, ülkeler arasında kaynak aktarımı yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün olamamaktadır (Üstündağ, 2000, s. 44).

#### **1.4.1.3. Bağımsız Denetim Firmaları**

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasında etken olan ve sağlanacak uyumdan yarar sağlaması beklenen taraflardan birisi de, profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde birçoğu bizzat kendileri çokuluslu şirket konumunda olan bu denetim firmaları, uluslararası standartların oluşturulmasından, çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir. Nitekim, muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasına yönelik en etkin kuruluş konumunda olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, değişik ülkelerdeki muhasebe meslek örgütleri tarafından oluşturulmuştur (Üstündağ, 2000, s. 44).

#### **1.4.1.4. Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri:**

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluklar ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak, muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır (Üstündağ, 2000, s. 44).



Çok uluslu işletmeler, uzun süredir faaliyet göstermelerine rağmen, geçmişte yabancı bir yatırımcı bu şirketlerin hisselerini satın almak istediğinde, şirketlerin finansal raporlarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkelerini anlamak için gerekli araştırmayı yapmakla yükümlüydü. Ancak yakın zamanda özellikle son 20 yıl içinde, ekonomik birliklerin Avrupa'da ve Kuzey Amerika'da gelişimiyle ve diğer bağımsız ortaklıklarla, işletmeler, İngiliz, Fransız, Alman yerine Avrupalı, Kanadalı, Amerikalı yerine Kuzey Amerikalı olarak nitelendirilmektedir. Genel Tarife ve Ticaret Anlaşmasının (GATT) gelişimiyle, işletmeler artık ülkeler bazında değerlendirilmeyip, dünya şirketi haline gelmektedir. Ayrıca sermaye talebi de, giderek yurtdışından daha fazla destek istemektedir. Bütün bu gelişmelerin anlamı, çok uluslu işletmelerin finansmanının ve sahipliğinin daha fazla uluslararasılaşmasıdır (Warrell, 1999, s. 307).

#### **1.4.2. Muhasebede Harmonizasyon Konusunda Çalışan Uluslararası, Bölgesel ve Devletlerarası Kuruluşlar**

Muhasebede harmonizasyonuna yönelik çalışmalar uluslararası, bölgesel veya devletlerarası çeşitli kuruluşların çalışmalarıyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında harmonizasyon sürecindeki etkinlikleri göz önüne alınarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC -International Accounting Standards Comitee Foundation), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yürütülen çalışmalar ile ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) çalışmaları incelenmektedir.

##### **1.4.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı**

###### **1.4.2.1.1. Kuruluş**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standarts Commitee Foundation) ilk kuruluşunda bugünkünden farklı bir yapıya sahipti. Söz konusu kuruluş, ilk olarak 1973 yılında, dokuz ülkenin (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ile İrlanda ve Amerika) profesyonel

muhasebe örgütlerinin katılımıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee -IASC) adıyla bağımsız bir özel sektör kuruluşu olarak oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS), 1974'ten beri bu kurul tarafından hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır. 1982 yılında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) üyesi olan bütün kuruluşlar, IASC üyeleri kapsamına alınmıştır. IFAC, Mart 2001 itibariyle 114 ülkeden 156 kuruluşla 2 Milyondan fazla muhasebeciyi temsil etmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 9).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayımlanan, uluslararası muhasebe standartları (UMS) iki yönden eleştirilmekteydi. Bunlardan ilki, uluslararası muhasebe standartları ile getirilen düzenlemelerin, hem gelişmekte olan finansal piyasalara hem de gelişmiş finansal piyasalara uygulanabilecek nitelikte olması nedeniyle kalitesinin düşük olmasıydı. İkincisi ise, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin politik baskılardan bağımsız olmamasına ve üyelerinin teknik, profesyonel, eğitimsel kriterlere göre seçilmemesine ve bağımsız bir onay komitesinin olmamasına ilişkin (Fletcher, 2002, s.15).

IASC, 1994 yılından sonra, IOSCO (International Organization of Securities Commission) ile yapılan anlaşma çerçevesinde, bütün uluslararası sermaye piyasaları arasında sınırlar arası sermaye hareketini mümkün kılan temel standartlar setinin oluşturulmasına odaklanmıştır. 1998 yılında tamamlanması amaçlanan bu temel standartların oluşturulması planı, IASC'nin temel standartların oluşturulmasından sonra üstleneceği görev konusunu gündeme getirmiştir. IASC'nin bu tarihten sonraki amacı yerel standartlar ve uygulamaların daha nitelikli uluslararası global standartlara yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yollarının bulunması olarak öngörülmüştür (SWP tartışma kağıdı, 1999, s. 1).

1995'te IOSCO ile temel standartların geliştirilmesi konusunda varılan anlaşma sonucu UMSK, organizasyonel yapısındaki yetersizlikleri gözden geçirme kararı almış ve yerel standart oluşturucularıyla deneyimlerini ve çalışmalarını bir araya getirebilecek bir altyapı oluşturulması amacıyla, 1997'de, Strateji Çalışma Grubu (Strategy Working Party-SWP) oluşturulmuştur (Oliverio, 2000, s.20).

SWP, IASC çalışma programını tamamladığında, stratejisinin ve yapısının nasıl olması gerektiği konusunda çalışmak üzere kurulmuştur. Bu amaçlar doğrultusunda SWP, IASC'nin yeni yapılanması üzerine öneriler oluşturarak tartışmaya ve yoruma açmış, tüm yorumları göz önüne alarak öneri taslağını revize edilmiş ve sonuçta Mart 2000'de yeni tüzük IASC Kurulu tarafından onaylanmıştır (SWP tartışma kağıdı, 1999, s. 1).

Nisan 2001'de yeniden yapılanması tamamlanan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-IASC Foundation), kar amaçlı olmayan bir şirket olarak tüzel kişiliğe kavuşturulmuştur. IASC'nin yeni organizasyon yapısı FASB'a benzer yapıda oluşturulmuştur. (Fletcher, 2002, s. 16). IASC vakfı, mütevelli heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır (Yaveroğlu, 2001, s. 3). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), muhasebe standartları oluşturma sorumluluğunu, bu konuda görevli önceki kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinden, 1 Nisan 2001'de devralarak, üstlenmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır (Fletcher, 2002, s. 16).

#### 1.4.2.1.2. Amaç

Mayıs 2000'de onaylanan yeni tüzüğe göre Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amaçları:

- Finansal tablolarda ve diğer finansal raporlarda, dünya sermaye piyasaları katılımcılarına ve diğer kullanıcılara, ekonomik karar vermede kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, kamu yararına olan, kaliteli, anlaşılır ve uygulanabilir muhasebe standartlarının geliştirilmesi

- Bu standartların dünya çapında özenle uygulanmasının sağlanması

- Ulusal standartlar ile uluslararası standartların yüksek kaliteli çözümlerle yakınlaşmasının sağlanmasıdır (IASB Tüzüğü).

### **1.4.2.1.3. Organizasyon Yapısı**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) Vakfı, iki temel organ olan Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile, Standart Danışma Kurulu ve Standart Yorumlama Komitesinden oluşmaktadır. IASB Vakfı mütevelli heyeti, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atar, çalışmalarını denetler ve gerekli fonu toplar. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise, muhasebe standartlarının oluşturulmasında tek sorumludur.

#### **1.4.2.1.3.1. Mütevelli Heyeti**

IASB örgütünün yönetimi IASB Vakfı mütevelli heyetinin elindedir. 19 mütevelli, IASB, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulunun üyelerini atarlar. Ayrıca, IASB'nin stratejisinin ve etkinliğinin yıllık olarak incelenmesi, IASB yıllık bütçesinin onaylanması ve fon kaynaklarının belirlenmesi ve muhasebe standartlarını etkileyen stratejik konuların incelenmesi gibi görevleri vardır. Mütevelli Heyeti standartların oluşturulmasından sorumlu değildir.

#### **1.4.2.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, her birinin tek oy hakkına sahip olduğu 14 üyeden oluşmaktadır. Kurulun görevi yüksek kaliteli, global Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (bir diğer adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) (IAS/IFRS)) oluşturulmasıdır.

#### **1.4.2.1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)**

2001 Aralık'ta yeniden yapılandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi, problemlerle muhasebe konuları için uygun muhasebe uygulamasına ulaşmada fikir birliğine varmak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve IASB altyapısını sürekli gözden geçirir. IFRIC, yorumların geliştirilmesinde, benzer ulusal komitelerle birlikte çalışmaktadır. IFRIC'nin yorumlamaları, daha önce yorumlanmamış, yeni

tanımlanan raporlama konuları ile uygun çözüme ulaşılmak istenen, çatışan uygulamaların geliştiği konuları kapsamaktadır. IFRIC, iki ayda bir toplanmaktadır.

#### 1.4.2.1.3.4. Standart Danışma Kurulu (SAC)

Standart Danışma Kurulu'nun (SAC) amaçları, IASB'ye kararları ve çalışmalarındaki öncelikler konusunda tavsiye vermek, yine IASB'yi, Kuruldaki bireylerin ve örgütlerin, önemli standart oluşturma projeleri üzerine görüşleri hakkında bilgilendirmek ve Mütevelli Heyeti ile Kurula başka tavsiyelerde bulunmaktır. SAC'nin 45 üyesi mevcuttur ve bu üyeler çok çeşitli coğrafik ve işlevsel geçmişe sahip kişilerden oluşmaktadır. SAC, Kurulla yılda üç defa toplanır ve bu toplantılar halka açıktır. Kurul, SAC'ye önemli projelerde, mütevelli heyeti ise Tüzükle ilgili bir değişiklik söz konusu olduğunda, danışmak zorundadır (<http://www.iasc.org.uk>).

#### 1.4.2.1.4. Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları

UMS 1	Finansal tabloların Sunumu
UMS 2	Stoklar
UMS 7	Nakit Akım Tablosu
UMS 8	Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler
UMS 10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar
UMS 11	Yıllara Yaygın İşler
UMS 12	Vergilendirme
UMS 14	Sektörel ve Bölgesel Raporlama
UMS 15	Fiyat Değişimlerinin Etkileri
UMS 16	Maddi Duran Varlıklar
UMS 17	Kiralama Sözleşmeleri
UMS 18	Gelirler
UMS 19	Personele Sağlanan Haklar
UMS 20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar
UMS 21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri

UMS 22	İş Birleşmeleri
UMS 23	Borçlanma Maliyetleri
UMS 24	İlişkili Kuruluşlarla İlgili Açıklamalar
UMS 26	Belirlenmiş Fayda Esaslı Emeklilik Fonlarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Esasları
UMS 27	Konsolide Finansal tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
UMS 28	İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
UMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS 30	Bankalar ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal tablolarında Olması Gereken Açıklamalar
UMS 31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlanması
UMS 32	Finansal Enstrümanlar: Finansal tablolarda Gösterimi ve Açıklamaları
UMS 33	Hisse Başına Kar Payı
UMS 34	Ara Dönemlerde Finansal Raporlama
UMS 35	Durdurulan Faaliyetler
UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UMS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
UMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 39	Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme
UMS 40	Gayrimenkul Yatırımları
UMS 41	Tarım

#### 1.4.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü

- IOSCO ile IASC'nin üzerinde anlaştığı "Core Standards Project" (Temel Standartlar Projesi), 1999 yılında IASC tarafından tamamlanmış ve 2000 yılında IOSCO Teknik Komitesi'nce değerlendirilerek uluslararası ihraçlarda ve kayda almalarda kabul edilmesi yönünde karar verilmiştir (Üstündağ, 2000, s. 52).
- 12 Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu 492 kabul ve 5 red oyuyla , 2005'ten sonra, sayıları 7.000'den fazla olan borsaya kayıtlı bütün AB şirketlerinin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında, IASC standartlarının kullanılmasını zorunlu kılan Komisyon önerisini kabul etmiştir. Üye ülkelerin listede olmayan şirketlerin

UMS'yi izleyip izlemeyeceklerine karar vermelerine izin verilmiştir (Poroy, 2002, s. 112).

- Uluslararası Menkul Kıymetler Borsası Federasyonu (International Federation of Stock Exchanges-IFSE), Basel Komitesi (The Basel Committee), Dünya Ticaret Örgütü (The World Trade Organization), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants), 22 ülkeyi kapsayan Ruhsatlı Muhasebeciler Arap Topluluğu (Arab Society of Certified Accountants), Birleşmiş Milletler (United Nations), Dünya Bankası (The World Bank), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu desteklemektedir (Casabona, Shoaf, 2002, s. 20).
- 1998'den önce, Amerika, İngiltere ve Japonya, uyum konusuna önemli ölçüde karşıydı. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yeniden yapılandırılması konusunda Amerika'nın ve İngiltere'nin katkıları büyük olmuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB), IASB ile uyumlu standartlar oluşturulması konusunda çaba harcamaktadır. Amerika'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabulü önündeki en büyük engel Birleşik Devletler Menkul Kıymetler Borsası'nın (U.S. Securities Exchange Commission-SEC) görüşüdür. İngiltere, ayrıca AB'nin UMS'yi kabul etmesini desteklemiştir. Japonya bile, artık standartların uyumlaştırılmasına yönelmektedir (Casabona, Shoaf, 2002, s. 20).
- Avustralya'daki muhasebe standartlarını oluşturmakla görevli kuruluşun denetçisi olan Finansal Raporlama Konseyi (The Financial Reporting Council-FRC), Ocak 2005 itibariyle, UMS'ye uyumu desteklediğini açıklamıştır (Journal of Accountancy, 2002, s. 17).
- Ayrıca, Kasım 1999'da Dominik Cumhuriyeti Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Yönetim Kurulu, 1 Ocak 2000'den itibaren UMS'yi, Dominik Cumhuriyeti Standartları olarak kabul etmiştir. Ekim 1999'da İskoçya Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants of Scotland-



ICAS), İngiltere borsasına kayıtlı işletmelerin İngiltere standartları yerine UMS'yi uygulamalarını desteklediklerini açıklamışlardır (Stanko, 2000, s.22).

- Ekim 1999'da Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Certified General Accountants Association of Canada-CGA Canada), UMSK tarafından yayımlanan standartlara uyumla sağlanacak faydalar konusunda bir rapor hazırlamıştır (Stanko, 2000, s.22).
- Şubat 1999'da Güney Asya Muhasebeciler Federasyonu (South Asian Federation of Accountants-SAFA), 13. Konferansında UMS ile uyumun zorunlu hale getirilmesi konusundaki görüşünü açıklamıştır (Stanko, 2000, s.22).

#### **1.4.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)**

Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC), ulusal profesyonel muhasebe örgütlerini ve bu örgütlerin üyelerini temsil eden uluslararası bir kuruluştur. 1977 yılında muhasebe mesleğini geliştirmek için kurulmuştur. Bu çalışmanın yapıldığı 2002 yılı itibariyle, 114 ülkeden 156 üye ile iki milyon muhasebeciyi temsil etmektedir (www.ifac.org). IFAC'ın amacı, muhasebecilerin dünya çapında kamu yararına yüksek kaliteli hizmet vermelerini sağlamak için muhasebe profesyonelliğini geliştirmek ve yayınlanan standartları harmonize etmektir. IFAC bu görevi yerine getirirken, IASC'nin çalışmalarını destekleyecektir (IFAC Tüzüğü). 1992 yılında IOSCO'nun, Uluslararası Denetim Standartlarını kabul etmesi, IFAC'ı daha da güçlü kılmıştır. IFAC her beş yılda bir Dünya Muhasebeciler Kongresi düzenlemektedir.

#### **1.4.2.3. Avrupa Birliği (European Union-EU)**

Avrupa Birliği, üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacıyla, bu ülkelerin muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda çalışmaktadır. AB tarafından yapılan, muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar, 1957 Roma Antlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Üstündağ, 2000, s. 50).



Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler "direktifler" vasıtasıyla yürütölmektedir. Bu direktifler Topluluğun kendi mevzuat Őekli olup, üye ölkelerin hukukuna alınması zorunludur. Topluluk yönergelerinin çok alternatifli olarak sunulması bu yönergelerle "uyumlaştırma" amacına ulaŐılmasını güçleŐtirmektedir. Bu nedenle AT'nda tekdüzen ve standart bir muhasebe uygulamasının değil, muhasebede eŐdeđerlik ve karŐılaŐtırılabilirliđin sağlanarak, ulusal muhasebe hukuklarının uyumlaŐtırılmasının amaçlandığı söylenebilir (Bayrak,1999, s. 15).

Avrupa Topluluğu Konseyi, doğrudan muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak iki önemli Direktif kabul etmiştir. Bu Direktiflerden ilki 25 Temmuz 1978'de kabul edilen Dördüncü Direktif olup, Avrupa Topluluğu'na (o tarihte AB henüz AT'dir) üye ölkelerde anonim, limited, ve sermayesi paylara bölünmüş komandit Şirketlerin yıllık hesaplarının doğru ve güvenilir bilgi vermesini sağlamak amacıyla, söz konusu Şirketlerin bilanço ve gelir tablolarının düzenlenmesindeki esasları, bu tabloların biçimsel yapısını, içeriğini, hesapların değerleme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, yayınlama kurallarını ve yıllık hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir (Bayrak,1999, s. 16).

13 Haziran 1983 tarihli Yedinci Direktif ise grup Şirket niteliğindeki faaliyetlerin konsolide edilmesini kapsamaktadır. Direktif kimlerin Konsolide Finansal tabloları hazırlayacağına karar verme yetkisini üye ölkelere bırakmıŐtır. Ayrıca, direktif, üye ölkelerin bir kısım durumlar için, ana firmalara, hesapların konsolide edilmemesine yönelik ihtiyarilik tanımaktadır. Ancak, genel olarak, gruba bağlı tüm ulusal ve yabancı Şirketlerin hesapları ana Şirket bünyesinde konsolide edilmelidir. Grup içindeki Şirketlerde farklı değerleme metotları kullanılıyorsa, farklılıklar giderilmeli ve aynı değerleme metodu kullanılmalıdır. Direktifle ayrıca, konsolide edilmiş tabloların, ulusal yasalarca yetki verilmiş denetçiler tarafından incelenmesi zorunluluk haline getirilmiştir (Özkök, 2000, s.92).

10 Nisan 1984 tarihli Sekizinci Direktif ile, yasal denetimi gerçekleŐtirecek olan denetçilerin sahip olması gereken eğitim düzeyi, deneyim ve mesleki yeterlilikleri, faaliyetlerindeki bağımsızlıkları ve yetkileri ile ilgili standartlar belirlenmiştir (Bayrak,1999, s. 16).

Yukarıda açıklanan bütün düzenlemelere rağmen, AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarının harmonizasyonunda çeşitli güçlükler yaşanmıştır. Sonuç olarak üye ülkelerin finansal tablolarına karşılaştırılabilir nitelik kazandırılmıştır. Ancak, ulaşılan bu sonuç yine de tatmin edici olmamıştır. Bunun nedeni üye ülkelerin Topluluk dışındaki sermaye piyasalarından fon sağlayabilmek için finansal tablolarını tekrar düzenlemeleri gereğidir. 14 Kasım 1995'te Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini belirlemiştir. AB'nin yeni stratejisi uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC ve IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.

2000 yılında ise, AB, 2005'ten sonra bütün kayıtlı şirketlerin IASC standartlarını kullanmasını zorunlu kılmıştır. Avrupa Komisyonu'nun, şu anda sayıları 7.000'den fazla olan borsaya kayıtlı bütün AB şirketlerinin 2005'ten sonra konsolide finansal tablolarını UMS ile uyumlu hazırlamalarına ilişkin kararı, muhasebede harmonizasyona çok büyük bir katkı teşkil etmektedir (Rosner, 2002, s. 26).

AB iç piyasa komisyonu sorumlusu Frits Bolkestein, tek global muhasebe dilinin kullanımının, hem işletmeler hem de yatırımcılar için avantaj sağlayacağını belirtmiştir. Çünkü, global muhasebe standartları, bütün Avrupalı işletmelerin global sermaye için eşit şartlarda rekabet etmelerine olanak sağlayacaktır ve yatırımcılar işletmelerin performansını değerlendirmede aynı standartlar çerçevesinde hazırlanmış finansal tabloları kullanacaktır (Blanchet, 2002, s. 28).

#### **1.4.2.4. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organisation of Securities-IOSCO)**

Sermaye piyasalarının globalleşmesi çerçevesinde, özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihracatçıların menkul kıymet işlemleri ile iki veya daha fazla ülke borsasına kayıtlı şirketlerin sayısı önemli ölçüde artmıştır. 1983 yılında, yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan IOSCO'nun amacı, uluslararası fikir birliği geliştirmek, döviz bilgisi sağlamak, yatırımcının korunması amaçlı standartlar geliştirmektir. 2000 yılı itibarıyla, IOSCO'nun

yaklaşık 150 sermaye piyasası düzenleyici kuruluşu üyesi bulunmaktadır (Stanko, 2000, s. 22). IOSCO bünyesindeki çeşitli çalışma grupları, farklı menkul kıymet piyasaları konuları üzerinde çalışmaktadır.

IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "uluslararası halka arzlar" üzerine hazırladığı raporda, ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarının, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırdığını ve sermaye piyasaları arasında fon akışına engel teşkil ettiğini belirtmiştir. Bu bilinçle, IOSCO, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikası izleme kararı almıştır. 1995'te IOSCO'nun yıllık toplantısında kabul edilen anlaşmayla, IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartları üzerinde anlaşmışlardır. IOSCO, IASC tarafından uluslararası muhasebe standartlarına alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi, raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşuluyla, uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini açıklamıştır. Ayrıca, IOSCO ile IASC'nin üzerinde anlaşığı "Core Standards Project" (Temel Standartlar Projesi), 1999 yılında IASC tarafından tamamlanmış ve 2000 yılında IOSCO Teknik Komitesi'nce değerlendirilerek uluslararası ihraçlarda ve kayda almalarda kabul edilmesi yönünde karar verilmiştir. IOSCO ve IASC'nin bu ortak çalışmaları muhasebede harmonizasyon konusunda dönüm noktası denilebilecek bir gelişmedir (Üstündağ, 2000, s. 52).

#### **1.4.2.5. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ( Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD)**

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), piyasa ekonomisini benimsemiş, sanayileşmiş ülkelerin oluşturduğu uluslararası bir organizasyondur. Bugüne kadar özellikle çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapmıştır. OECD, muhasebe konusunda periyodik toplantılar düzenlemektedir. OECD, standart oluşturucu bir kuruluş değil, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik çalışmaları destekleyici bir platform işlevi görmektedir. Bunun anlamı, OECD'nin uluslararası muhasebe standartları oluşturulması konusundaki rolünün

“gözlemci” olarak değerlendirilebileceğidir. Standartların oluşturulması faaliyetleri IASC’ye bırakılmıştır (Üstündağ, 2000, s. 52).

#### **1.4.2.6. Birleşmiş Milletler (United Nations)**

Birleşmiş Milletler bünyesinde, ulusal muhasebe standartlarının harmonizasyonuna katkıda bulunmak amacıyla, 1982’de Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu (Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR) oluşturulmuştur. ISAR’ın çalışmaları her yıl yayınlanmakta ve muhasebe alanındaki gelişmeler için faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. Birleşmiş Milletler, IASC ile işbirliği içerisindedir, muhasebe standartları oluşturulması sürecindeki rolünü gözlemci olarak sınırlandırmıştır (Choi, Frost, Meek, 1999, s, 276).

#### **1.4.2.7. Diğer Uluslararası Kuruluşlar**

Yukarıda bahsedilenlerin dışında, muhasebe standartların harmonizasyonu konusunda çalışan pek çok uluslararası örgüt bulunmaktadır. Bunların başlıcaları aşağıda listelenmiştir.

- EFTA
- NAFTA
- Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE)
- Asya Muhasebeciler Federasyonu (AFA)
- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Federasyonu (CAPA)
- Amerika Muhasebeciler Derneği (IAA)
- Doğu-Orta-Güney- Afrika Muhasebeciler Federasyonu (ESCAFA)
- Afrika Muhasebe Konseyi (AAC)
- Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği (IAAER)
- Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN)
- Avrupa Muhasebeciler Fedarasyonu (FEE)

### 1.4.3. Ülkemizde Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet güdümünde gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır. Ancak TTK’nın hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının belirlenmesine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması, SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde, vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur (Sayar, 2002, s. 77)

TTK ve vergi mevzuatına ek olarak, muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemine ilişkin gelişmeler esas olarak: “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından hazırlanan tek düzen muhasebe sistemi, bankalara ilişkin düzenlemeler, sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeler, SPK tarafından yapılan düzenlemeler, Maliye Bakanlığı’nca Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu gelişmelere ek olarak 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)” oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından “Türkiye Muhasebe Standartları” yayımlanmaktadır (Sayar, 2002, s. 77-78).

Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, ülkemizde muhasebe alanında mevcut MSUGT, SPK düzenlemeleri ve TMUDESK tarafından oluşturulan standartların ortaya çıkardığı bir uyumsuzluk söz konusu olduğu görülmektedir. Bu yapı, Türkiye’de muhasebe standartları konusunda tek düzen yerine çok başlılığa neden olmaktadır (Sayar, 2002, s. 78).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT ile getirilen “Tek Düzen Hesap Planı”, SPK düzenlemelerine paralellik arz etmekte ancak bu düzenleme sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte, değerlendirme ve uygulama standartlarına yer vermemektedir (Sayar, 2002, s. 78).

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22/e maddeleri ile, SPK'ya muhasebe standartlarını belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlanmakta olup, düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esasların uygulanabilmesi öngörülmektedir. Ancak, SPK muhasebe standartlarının sadece Kanun kapsamındaki ortaklıklarca uygulama zorunluluğunun bulunması, bu standartların sınırlı sayıdaki ortaklıkların mali tablolarında tek düzenliği sağlayabilmektedir (Sayar, 2002, s. 78).

TMUDESK'in kuruluş amacı; ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve bağımsız denetimde esas alınacak denetim standartlarını saptamaktır. TMUDESK tarafından "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında standartlar yayımlanmaktadır. (Sayar, 2002, s. 78)

18 Aralık 1999 tarihli ve 4487 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanunun ek 1. Maddesiyle denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve TMUDESK'in görevini üstlenmiştir (Yalkın, 2002, s. 5).

#### **1.4.3.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 9 Şubat 1994 tarihinde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur. Üye sayısı 60'la sınırlandırılmış olup, bu üyeler TÜRMOB'un tayin ettiği kişiler ile ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşmaktadır. TMUDESK'in faaliyetleri, bir başkan, bir sekreter ve iki sekreter yardımcısından Yürütme Komitesi tarafından yürütülmüştür (Yalkın, 2002, s.4).



TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak da TMUDESK'in görevleri arasındadır. Ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olma ve Türk ekonomisinin ve işletmelerinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurma ilkeleri benimsenmiştir (Yalkın, 2002, s. 4).

TMUDESK'in 09.02.1994-17.08.1999 tarihleri arasındaki birinci döneminde çalışmalar, 30 adet muhasebe standartları komisyonu ile bir adet denetim standartları komisyonu tarafından yürütülmüş ve bu çalışmalar sonunda, Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında, 11 adet standart taslağının "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabulüne oy birliği ile karar verilmiştir. 14.04.1996-17.08.1999 tarihleri arasında diğer muhasebe standartları ve denetim standartları üzerindeki çalışmalarını sürdürmüş ve altı adet muhasebe standardına ilişkin son taslaklar hazırlanmıştır. Ele alınan bu standart taslakları, biri TMS 1'in yerini almak üzere, beş adet TMS olarak kabul edilmiştir. Yeni muhasebe standartlarının da 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle Kurulca kabul edilen TMS 15 adet olmuştur (Yalkın, 1999, TMS 2000, s. 5).

TMUDESK'in 25 Eylül 2001 tarihindeki kurul toplantısında, Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması, Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri ve Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler'den oluşan dört standart kabul edilmiş ve böylece Türkiye Muhasebe Standartlarının sayısı 19'a ulaşmıştır (Yalkın, 2002, s. 4).

#### **1.4.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**

18 Aralık 1999 tarihli 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 geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye

Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Başkanlığın ilgili kuruluşudur.” (Yalkın, 2002, s. 5).

Bu kurul, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği’nden (TÜRMOB) iki ve Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK), Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nden (TOBB) birer üye olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır (Yalkın, 2002, s. 6).

Kurul, Muhasebe Standartlarının geliştirilmesi ve faaliyetlerinin düzenli yürütülebilmesi için personel istihdam edebileceği gibi, diğer kuruluşların personelinden de yararlanabilir. Ayrıca, muhasebe standartlarının hazırlanması amacıyla, çalışma komisyonları kurar ve bu komisyonların üyelerini ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşturur (Yalkın, 2002, s. 6).

Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle, Kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile Kurul tarafından belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esasların belirleneceği öngörülmüştür (Yalkın, 2002, s. 6).

Kurul, 8 Mart 2002 tarihinde göreve başlamıştır ve bu tarihte yapılan toplantıda Kurul üyeleri, TÜRMOB YMM temsilcisini Kurul başkanı ve SPK temsilcisini de Kurul başkan yardımcısı olarak seçmiştir (Yalkın, 2002, s. 6).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarını geliştirme faaliyetlerini yürütürken, TMMOB’in yayımladığı standartlardan ve standarda dönüşmemiş standart taslaklarından yararlanacaktır. TMMOB, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun yapacağı çalışmalara önemli bir altyapı oluşturmuştur (Yalkın, 2002, s. 6).



### 1.4.3.3. TMSUDSK Tarafından Yayınlanmış Olan Türkiye Muhasebe Standartları

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 Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS 19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

### 1.4.3.4. TMSUDSK Tarafından Hazırlanan Standart Taslakları

- Gelir Vergileri
- Emeklilik Hakları
- Devlet Bağışları ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- İşletme Birleşmeleri
- İlgili Taraf Açıklamaları
- Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

- İş Ortaklıklarındaki Çıkarların Finansal Raporlanması
- Vadeli İşlemler: Açıklanması ve Sunulması
- Hisse Başına Kazançlar
- Dönem İçi Finansal Raporlama
- Durdurulan Faaliyetler
- Varlıkların Değer Azalışı
- Ticari Kardan Vergi Matrahına Geçilmesi
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Vadeli İşlemler: Tahakkuku ve Değerlemesi



## **BÖLÜM 2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) İLE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Çalışmanın bu bölümünde, incelenen 15 adet Uluslararası Muhasebe Standardına ilişkin açıklamalar ile bu standartlarla ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılmasına yer verilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırmaya konu olan ülkemizdeki muhasebe standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndan oluşmaktadır. Bugüne kadar yayımlanmış olan 34 adet uluslararası muhasebe standardı arasından seçilen ve çalışma kapsamında incelenen 15 standart ise, ülkemizde mevcut muhasebe standartlarında yer alan ve genel olarak bütün işletmeler için geçerli olan konulara ilişkindir.

### **2.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu**

1997'de revize edilen ve 1 Temmuz 1998 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolar için geçerli olan UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu, UMS 1 Muhasebe Politikalarının Raporlanması, UMS 5 Finansal Tablolarda Raporlanması Gerekli Bilgiler ve UMS 13 Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Sunumu standartlarının yerine geçmektedir. UMS 1 ile ilgili olarak iki adet Standart Yorumlama Komitesi Tebliği (SYKT) bulunmaktadır. Bunlar, SYKT 8: Muhasebede Esas Temel olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulanışı ile SYKT 18: Uygunluk-Alternatif Yöntemler'den oluşmaktadır (<http://www.iasb.org.uk>).

Standartta, bir işletmenin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını, kullanıcıların ekonomik karar almalarında kullanabilecekleri şekilde sağlayacak "genel kullanım amaçlı" finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak, bu tabloların yapısı ve içermesi gereken asgari bilgiler özetlenmektedir. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu, işletmenin devamlılığı, kullanılan muhasebe politikalarının tutarlılığı ve tahakkuk esası gibi temel muhasebe ilkelerini; muhasebe politikalarının seçimi için gerekli esasları ve bunların nasıl gösterileceğini; karşılaştırmalı rakamların sunumunu, bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin netleştirilebilmesi ile ilgili gerekli temel ilkeleri, bilanço, gelir tablosu

ve özkaynak değişim tablosuna ilişkin asgari kalemler ile yapılması gerekli açıklamaları içermektedir (Yaveroğlu, 2001, s. 11).

UMS 1’de, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın ve bu standartlarla ilgili Standart Yorumlama Komitesi Tebliğlerinin hepsinin finansal tabloların hazırlanmasında uygulanması gerektiği ve herhangi bir standartla, standardın bir bölümüyle veya Standart Yorumlama Komitesi Tebliğiyle uyumsuzluk olması durumunda, hazırlanan finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. (Stolowy, Cazavan, 2001, s. 477).

UMS 1’de işletmelerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar olarak belirlenmiştir (Epstein, Mirza, 2000, s.31).

UMS 1’de, bilanço düzenleme ilkeleri açıklamaktadır. Standartta, varlık, kaynak ve özkaynakların bilançoda ayrı ayrı raporlanması gerektiği, ancak bu yolla önemli ilişkilerin sunumunun sağlanabileceği belirtilmektedir. Ayrıca, hem varlıklara hem de kaynaklara ilişkin olarak cari/cari olmayan ayrımı yapılmakta, hangi varlıkların/kaynakların cari, hangi varlıkların/kaynakların cari olmayan olarak sınıflandırılması gerektiği açıklanmakta ancak finansal tabloların sunumunda cari/cari olmayan ayrımı yapılması zorunlu kılınmamaktadır. Cari/cari olmayan ayrımı yapılarak düzenlenmiş finansal tablolar için “sınıflandırılmış finansal tablolar” terimi kullanılmakta ve bu tür bir sınıflandırmaya gidilmeden de finansal tablo hazırlanabileceği belirtilmekle birlikte sınıflandırılmamış finansal tablo hazırlayan işletmelerin her bir varlık ve kaynak kaleminden 12 aydan uzun vadeli olanlarını açıklamalarını zorunlu kılmaktadır. Standartta ayrıca, banka ve benzeri finansal kurumlar ile sigorta işletmeleri gibi özellikli işletmelerin de yukarıda açıklandığı şekilde sınıflandırılmış finansal tablolar hazırlamasalar bile varlık ve kaynaklarından süresi 12 aydan uzun olanlarının açıklanması gerektiği belirtilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s.32).

UMS 1’de, her bir cari varlık kalemine ilişkin ( nakit, kısa vadeli yatırımlar, alacaklar, stoklar, önceden ödenmiş giderler) ayrıntılı açıklamalar yapılmaktadır. Standart uyarınca, bir varlığın cari varlık olarak sınıflandırılabilmesi için işletmenin normal faaliyet

döneminde paraya dönüşmesi beklenen veya satılmak üzere elde tutulan bir varlık olması, bilanço tarihinden itibaren 12 ay içerisinde paraya dönüşmesi beklenen kısa vade için veya ticari amaçlarla elde tutulan bir varlık olması yada nakit veya nakde eşdeğer bir varlık olması gerekmektedir. UMS 1'de cari ve cari olmayan varlık ayırımına ilişkin olarak yapılan açıklamalarda, sadece stoklar ve ticari alacakların, 12 aydan uzun bir sürede paraya dönüşmemesi durumunda bile, cari varlıklar içinde yer alması öngörülmüştür (Epstein, Mirza, 2000, s.32).

UMS 1 kapsamında nakit, nakit para, döviz, çek, para emirleri ve banka mevduatlarından oluşmaktadır. Cari varlıklar, anında paraya dönüştürülebilen varlıklar olarak tanımlanmıştır ve bu nedenle standart, kullanımı sınırlandırılmış nakdin cari varlık olarak sınıflandırılmayacağını belirtmektedir. UMS 1'de yer alan açıklamalara göre kısa vadeli yatırımlar ise, satışa hazır menkul kıymetleri kapsamaktadır. Alacaklar, müşterilerden alacakları, alacak senetlerini, ortaklardan ve personelden alacakları kapsamaktadır. Standart, iskonto edilmiş, ipotek edilmiş veya tahsilatı şüpheli hale gelmiş alacakların açıkça raporlanmasını gerekli kılmaktadır. Standartta stoklara ilişkin açıklamalar hammadde, yarı mamul, mamuller başlıkları altında verilmekte ve işletmelerin stokları için uyguladıkları değerlendirme yöntemleri ile fiyatlandırma politikalarının açıklanması zorunlu kılınmaktadır. Önceden ödenmiş giderler ise, peşin ödenmiş kira, sigorta ve ertelenmiş vergilerden oluşmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s.40).

UMS 1'de, cari olmayan varlık kalemlerine ilişkin açıklamalara da yer verilmektedir. Standart, uzun vadeli yatırımlar başlığı altında, hisse senedi, tahvil, bono ve uzun vadeli alacaklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmayan maddi duran varlıklar ile özel fonlarda tutulan yatırımları (personel fonları gibi) açıklamaktadır. Maddi duran varlıklar ise arazi, bina, makine, teçhizat, döşeme ve demirbaşlardan oluşmaktadır. UMS 1 uyarınca maddi duran varlıklar birikmiş amortismanları ile birlikte raporlanmalıdır. Maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, marka, patent, lisans ve örgütsel maliyetleri kapsamaktadır. Diğer varlıklar ise diğer kategorilere girmeyen varlıklardan oluşmaktadır. Standartta, bu tür varlıklara ilişkin olarak uzun vadeli önceden ödenmiş giderler, ertelenmiş vergiler ve kullanımı sınırlandırılmış veya yasaklanmış nakit örnek gösterilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s.41-42).

UMS 1’de kaynaklara ilişkin olarak da cari/cari olmayan ayrımı yapılmaktadır. Cari kaynaklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde veya bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde vadesi gelen kaynaklar olarak tanımlanmaktadır. Ancak standart uyarınca, ticari borçlar gibi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan çalışma sermayesinin bir kısmını oluşturan kaynaklar, 12 aydan uzun sürede vadeleri dolsa da cari kaynaklar içinde sınıflandırılmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s.43).

Standartta cari olmayan kaynaklar, normal faaliyet dönemi içinde nakde dönüşmesi beklenmeyen varlıklar olarak tanımlanmaktadır. UMS 1 uyarınca, bütün uzun vadeli kaynaklar için, vade tarihi, yükümlülüğün niteliği ve faiz oranı açıklanmalıdır. Bonolar ve uzun vadeli senetlere ilişkin iskonto veya prim de ayrıca açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 44).

UMS 1’de, netleştirme (hesapların birbiriyle mahsubu) konusunda yer alan açıklamada, netleştirmeye ilişkin yasal bir hak bulunmadığı takdirde hesapların birbiriyle mahsup edilemeyeceği belirtilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 45).

Standartta, özkaynaklara ilişkin verilen açıklamalar paylara bölünmüş sermaye, ödenmiş sermaye, hibe edilmiş sermaye ve dağıtılmamış karlara ilişkin tanımlamaları kapsamaktadır. Paylara bölünmüş sermaye, adi hisse senetleri veya imtiyazlı hisse senetlerinin nominal değerlerini kapsamaktadır. Standart uyarınca, imtiyazlı hisse senetleri, ihraç edilmiş hisse senetleri ve ödenmemiş sermaye tutarları açıklanmalıdır. Hibe edilmiş sermaye, hissedarlardan veya diğer dış kaynaklardan sağlanan arazi, bina veya teçhizat gibi nakit olmayan hibelerden oluşmaktadır. Dağıtılmamış karlar ise ayrılmış ve ayrılmamış olarak ikiye ayrılmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 45-46).

UMS 1’de bilanço formatına ilişkin bir örnek ek olarak verilmiş olsa da bu konuda bir zorunluluk getirilmemektedir. Ancak ek olarak verilen bilanço formatı örneğinde rapor formu esas alınmakta, varlıklar cari olmayan varlıklardan başlanarak daha sonra cari varlıklar gelmek üzere raporlanmakta varlıkların ardından ise sırasıyla özkaynaklar, cari olmayan kaynaklar ve cari kaynaklar sıralanmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 59).

UMS 1'in gelir tablosu açıklamaları ise, raporlama dönemi, gelir tablosu bileşenleri ve gelir tablosu düzenlenme ilkelerini kapsamaktadır. Gelir tablosu, standartta, bir işletmenin belirli bir dönem süresince gösterdiği ekonomik performansı ölçen finansal tablo olarak tanımlanmıştır. Standartla raporlama dönemi bir yıl olarak belirlenmiş, istisnai durumlar söz konusu olduğunda bunun dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmiştir (Epstein, Mirza, 2000, s. 75).

UMS 1'de gelir tablosu kalemleri, gelirler, işletme faaliyet sonuçları, finansman maliyetleri, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen ortaklık ve katılım ortaklıklarının kar ya da zararının payları, vergi giderleri, olağan faaliyetlerden doğan kar veya zarar, olağanüstü kalemler, azınlık hisseleri, dönem net karı veya zararı kalemleri başlıkları altında açıklanmıştır. (Epstein, Mirza, 2000, s. 77).

UMS 1, gelir tablosunun formatına ilişkin iki alternatif sınıflandırma yöntemi (niteliksel şema ve fonksiyonel şema) sunmaktadır. Niteliksel şemada, maliyet ve harcamalar, karakteristiklerine göre sınıflandırılır. Fonksiyonel şemada ise harcamaların amacına göre üretim, dağıtım ve yönetim gibi sınıflandırılır. İşletmeler bu sınıflandırmalardan herhangi birini seçmekte serbest bırakılmıştır (Epstein, Mirza, 2000, s. 77).

Standartta gelir tablosu bileşenleri açıklamalarıyla birlikte yer almaktadır. Satışlar ve diğer faaliyet gelirleri, işletmenin dönem boyunca müşterilerine mal/hizmet satışından sağladığı gelirler olarak tanımlanmakta ve iskonto ve iadelerin de net satışların belirlenebilmesi için gelir tablosunun bu bölümünde yer alması gerektiği açıklanmaktadır. Satışların maliyeti bölümü için ticaret ve üretim işletmeleri için ayrı ayrı açıklamalar yer almaktadır. Faaliyet giderleri satış harcamaları ve yönetsel harcamalar olarak ikiye ayrılmaktadır. Kazanç ve kayıplar, işletmenin ikincil işlemlerinden doğan, döviz çevirisinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, grev etkisi gibi kalemler olarak açıklanmaktadır. Diğer gelir ve giderler ise, işletmenin esas faaliyetiyle ilişkili olmayan faiz gelir ve giderleri, temettü gelirleri gibi gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Ayrı açıklanması gereken kalemler ise, işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan kar veya zararın içinde olan ancak açıklanması işletmenin performansının sunulmasında önemli olan kalemlerdir. Durdurulan faaliyetler, olağan faaliyetlere ilişkin gelir vergisi ve



olağanüstü kalemlere ilişkin tanımlar da standartta yer almaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 85).

UMS 1’de özkaynak değişim tablosu da tanımlanmaktadır. Aslında standart, işletme sermayesinde meydana gelen değişimlerin belirli bir dönem için raporlanmasında iki alternatif sunmaktadır. Buna göre işletmeler ya özkaynak değişim tablosu hazırlamalı ya da sadece dönemin gelir tablosunda raporlanan gelir, gider, kazanç ve kayıpların net etkisini kapsayacak bir tahakkuk etmiş kazanç ve kayıplar tablosu hazırlamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 85).

### **2.1.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunumunun Karşılaştırılması**

17/06/1999’da yeniden düzenlenmiş olan ve 01/01/2000 tarihinde yürürlüğe giren TMS 1 “Finansal Tabloların Sunumu” da, genel amaçlı finansal tabloların sunulmuş esaslarını, hem işletmenin bir önceki dönem tablolarıyla hem de diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmaya olanak verecek şekilde belirlemektedir. UMS 1’de olduğu gibi tutarlılık, önemlilik, netleştirme ve bilgilerin birleştirilmesi kavramları açıklanmakta, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında izlenecek yöntem, uyulacak kurallar ve açıklanacak ilkeler belirlenmektedir (TMS 2001, s. 17).

TMS 1’in UMS 1’den farklılaştığı noktalardan birisi, UMS 1’de verilen finansal tablolara ek olarak TMS 1’de kar dağıtım tablosunun da yer almasıdır. Ayrıca, UMS 1’de tabloların formatları konusunda bir zorunluluk getirilmezken, TMS 1’de finansal tablolara ilişkin formatlar verilmekte ve zorunlu kılınmaktadır. Aslında, TMS 1 ile verilen bu formatlar, UMS 1’in öngördüğü şekilde içermesi gereken kalemleri kapsamaktadır ve UMS 1’in format konusunda bir sınırlandırma getirmemesinden dolayı TMS 1 ile UMS 1 bu kapsamda birbiriyle uyumludur.

Bir diğer farklılık ise, TMS 1’de uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar içinde yer almasından kaynaklanmaktadır. UMS 1’de ise, ticari alacakların, 12 aydan uzun bir sürede paraya dönüşmemesi durumunda bile, cari varlıklar içinde yer alması öngörülmüştür. Aynı şekilde UMS 1’de kaynaklara ilişkin açıklamalar kısa/uzun vadeli ayrımı altında verilmiş,



ancak ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlarında 12 aydan uzun vadeli olsa bile kısa vadeli yabancı kaynaklar altında sınıflandırılması öngörölmüştür. TMS 1’de ise uzun vadeli ticari borçların, uzun vadeli yabancı kaynaklar altında yer alması öngörölmekte ve UMS 1 ile TMS 1 arasındaki farklılık da bu noktadan kaynaklanmaktadır.

Öz kaynaklar grubu için de UMS 1 ile TMS 1’in genel olarak uyumlu olduğu söylenebilir. Tespit edilen tek farklılık UMS 1’de açıklanan “Hibe edilmiş sermaye” kalemidir. Bu kalem, hissedarların sermaye olarak işletmeye koydukları nakit olmayan arazi, menkul kıymet, bina ve teçhizat gibi varlıklardan oluşmaktadır. TMS 1’de ise böyle bir kalem yer almamaktadır.

UMS 1’de özkaynak değişim tablosuna alternatif olarak tahakkuk etmiş kazanç ve kayıplar tablosu da yer almaktadır. TMS 1’de ise yalnızca öz kaynak değişim tablosundan bahsedilmektedir ancak UMS 1’de özkaynak değişim tablosuna ilişkin olarak öngörölen sunulması gerekli asgari bilgileri, TMS 1’de verilen öz kaynak değişim tablosu içermektedir. İki standart arasında öz kaynak değişim tablosuna ilişkin bir uyumsuzluk bulunmamakla birlikte, UMS 1’de alternatif olarak verilen tahakkuk etmiş kazanç ve kayıplar tablosunun TMS 1’de yer almaması farklılığa neden olmaktadır.

### **2.1.2. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

Seri: XI, No: I sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde, muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar açıklanmaktadır. İlgili SPK Tebliği’nin, UMS 1’den farklılaştığı noktalardan birisi, UMS 1’in sunulmasını zorunlu kıldığı tablolara ek olarak, kar dağıtım tablosu ile fon akım tablosunun sunulmasını zorunlu kılması ve yine UMS 1’de sunulması zorunlu kılınan özkaynak değişim tablosunun, SPK Tebliği’nde yer almamasından kaynaklanmaktadır.

UMS 1’de finansal tabloların formatlarına ilişkin bir sınırlandırma getirmezken, ilgili SPK Tebliği, sunulacak finansal tablo formatlarını belirlemekte ve bu format dışına çıkılmasını yasaklamaktadır.

Bir diğer farklılık ise, ilgili SPK tebliğinde, uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar içinde yer almasından kaynaklanmaktadır. UMS 1’de ise, ticari alacakların, 12 aydan uzun bir sürede paraya dönüşmemesi durumunda bile, cari varlıklar içinde yer alması öngörülmüştür. Aynı şekilde UMS 1’de kaynaklara ilişkin açıklamalar kısa/uzun vadeli ayrımı altında verilmiş, ancak ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlarında 12 aydan uzun vadeli olsa bile kısa vadeli yabancı kaynaklar altında sınıflandırılması öngörülmüş ve ilgili SPK Tebliği ile arasındaki farklılık da, tıpkı TMS 1’de olduğu gibi bu noktadan kaynaklanmıştır.

UMS 1’de açıklanan netleştirme kavramından ilgili SPK Tebliğinde bahsedilmemesi de bu iki düzenleme arasında saptanan farklılıklardan biridir.

### **2.1.3. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

İlgili MSUGT ile işletmelerin düzenlemekle yükümlü oldukları finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olarak verilmiş ve belirli büyüklüğün üzerindeki işletmelerin yukarıda sayılan finansal tabloları hazırlamaları zorunlu kılınmıştır. İlgili MSUGT ile belirlenen büyüklük haddinin altında kalan işletmeler ise sadece bilanço ve gelir tablosunu hazırlamakla yükümlüdürler. UMS 1 bütün işletmelerin bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosu hazırlamalarını öngörmekteyken, ilgili MSUGT ile iki farklı düzenleme getirilmektedir. Buna göre, MSUGT, belirli büyüklüğün UMS 1’in hazırlanmasını zorunlu kıldığı tablolara ek olarak fon akım tablosu ve kar dağıtım tablosunun da hazırlanmasını zorunlu kılmakta, söz konusu büyüklüğün altında kalan işletmeler için ise UMS 1 ile hazırlanması öngörülen, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosunun hazırlanmasını gerekli kılmamakta ve bu durum iki standart arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır.

İlgili MSUGT ayrıca, finansal tablo formatlarının nasıl olması gerektiğini açıklamakta ve UMS 1’in tersine, açıklanan formatta sunum yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

UMS 1’de yer alan netleştirme kavramına ilişkin açıklamalar ilgili MSUGT’de yer almamaktadır.

Daha önce açıklandığı gibi UMS 1’uyarınca ticari alacaklar ve ticari borçlar vadelerine bakılmaksızın cari varlıklar altında raporlanmaktayken, MSUGT ile belirlenen Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar uzun vadeli ticari borçların da uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde yer almaktadır.

UMS 1’de özkaynak değişim tablosuna alternatif olarak verilen tahakkuk etmiş kazanç ve kayıplar tablosu MSUGT kapsamında yer almamaktadır. Ancak, MSUGT ile belirlenen öz kaynak değişim tablosu UMS 1’de özkaynak değişim tablosuna ilişkin olarak öngörülen sunulması gerekli asgari bilgileri içermektedir.

## 2.2. UMS 2 Stoklar

UMS 2 Stoklar, 1 Ocak 1995’ten itibaren yürürlüğe girmiştir. UMS 2’nin bazı paragrafları Mayıs 1999’da UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar ve UMS 41 Tarım ile düzeltilmiştir. UMS 2’ye ilişkin bir adet SYKT bulunmaktadır ( SYKT 1: Uygunluk-Stoklar İçin Farklı Maliyet Formülleri) (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 2, genel olarak, stokların tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirilmesiyle ilgili konuları belirlemekte ve açıklamaktadır. Amaç, bilanço tarihinde işletmenin varlığı olarak elinde bulunan stokların gerçeğe uygun değeriyle gösterilebilmesi ve dönemsel gelirle ilgili doğru tespitini yapılabilmesi için, maliyetler ile gelirlerin belirlenmesidir. Standartta, stoklara ilişkin belirli tanımlamalar yapılmakta, stokların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, satın alma ve dönüştürme maliyetleri, birleşik ve yan ürün, direkt maliyetleme, stok değerlendirme yöntemleri, net gerçekleştirilebilir değer ve raporlanacak bilgiler açıklanmaktadır (Yaveroğlu, 2001, s.12).

UMS 2, stokların, ilk kayda alınmalarından sonra, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesini öngörmektedir. Stok maliyetleri, satın alma, dönüştürme ve stokların mevcut durum ve konuma getirmek için gerçekleşen tüm diğer maliyetleri kapsamalıdır. Stokların satın alma maliyetleri, alış fiyatı, taşıma, sigorta ve

stokların tedarikiyle ilgili maliyetleri içermelidir. Ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri indirimler stok maliyetinden düşülmelidir. Net gerçekleşebilir değer ise, stokun satış fiyatından satışa ilişkin maliyetinin düşülmesiyle ulaşılan değerdir. (Epstein, Mirza, 2000, s. 178).

Dönüştürme maliyetleri ise, üretimle direkt ilişkilendirilebilen direk işçilik gibi maliyetleri içermelidir. Sabit genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, faaliyet hacim ölçüsü olarak normal kapasite kullanılmalı, düşük üretim seviyelerinde ise, dağıtılmayan kısım, dönem gideri kabul edilmelidir. Bütün araştırma maliyetleri ile geliştirme maliyetlerinin büyük kısmı, pazarlama, satış maliyetleri, depolama maliyetleri, normalin üstünde ilk madde malzeme ve işçilik ve diğer üretim maliyeti kayıpları stok maliyetlerine dahil edilemeyen maliyetlerdir (Epstein, Mirza, 2000, s. 179).

Birleşik ürünlerin maliyetleri tam olarak belirlenemezse, rasyonel bir dağıtım yapılmalıdır. Standart, rasyonel dağıtıma örnek olarak, satış değerine göre dağıtım yapılması verilmiştir. Yan ürünlerin ise, net gerçekleşebilir değerle ölçülmesi ve bu değerlerin ana ürünün maliyetinden düşülmesi öngörülmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 179).

UMS 2, ayrıca, tam maliyet yönteminin kullanılmasını gerekli kılmakta, yönetsel ihtiyaçlar doğrultusunda işletme içine bilgi sağlamak içinse, değişken veya direkt maliyet yöntemlerinin kullanılabileceğini açıklamaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 180).

UMS 2, stok değerlendirme yöntemlerini de belirlemiş ve her yöntemle ilgili açıklamalar yapmıştır. Gerçek parti maliyeti yönteminin, birbiriyle ikame edilemeyen, mal veya hizmet üretimi ya da özel projeler için ayrılmış ve üretilmiş stokların maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılması zorunludur. Bunun dışında tavsiye edilen yöntemler olarak FIFO ile Ortalama Maliyet Yöntemi, izin verilen yöntem olarak ise LIFO verilmektedir. Standartta perakende yönteminden de bahsedilmekte, bu yöntemin belirli sektörlerde kullanılabilmesi belirtilmekte ancak bu yöntemin uygulanışına ilişkin açıklamalar yapılmamaktadır. (Epstein, Mirza, 2000, s. 181).

Stok maliyetleri, stoklara ilişkin gelirlerin oluřtuđu dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların deęerinin net gerçekleřebilir deęere indirgenmesi için ayrılan stok deęer dūřuklūęu karřılıkları ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 196).

Net gerçekleřebilir deęere iliřkin tahminler her bir stok kalemi için ayrı ayrı belirlenmelidir. Ancak benzer stok kalemlerinin birlikte deęerlendirilmesi uygun gōrōlmüřtür. Her dönem, net gerçekleřebilir deęer gözden geerilmelidir. Net gerçekleřebilir deęerde bir deęiřiklik söz konusu olduęunda, deęer dūřuklūęu iptal edilmeli ve stoklara iliřkin yeni net gerçekleřebilir deęer maliyet deęeriyle karřılařtırılmalı ve bu deęerlerden dūřuk olanıyla gōsterilmelidir. Stok deęer dūřuklūęunun iptali söz konusu olduęunda, ilgili tutar o dönemin satıřların maliyetinden dūřölür (Epstein, Mirza, 2000, s. 196).

Bunların dışında UMS 2, temel stok değerleme yōntemini yasaklamaktadır. Temel stok değerleme yōntemine gōre, belirli seviyede stok yatırımı işletmenin normal olarak faaliyetini sūrdürebilmesi için gereklidir. Temel stok tarihi maliyetle değerlenir ve temel stok değerindeki dūřüřler, yerine koyma maliyeti ile satışların maliyetine yansıtılmalıdır. Bu yōntem, uygulamada nadiren kullanılmakta ve FIFO yōntemiyle benzer sonuçları vermektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 204).

UMS 2, ayrıca, standart maliyet yōnteminin kullanılmasına, düzeltmelerin yapılması koşuluyla izin verilmekte ve tarım, orman ürünleri, canlı hayvan stokları ve madenlerin satış fiyatından elden çıkarma maliyetlerini dūřerek değerlenmesini öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 204).

Ayrıca, stokların değerlemede benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yōntemleri, stokların toplam kayıtlı değerleri ve bunların sınıflandırılması, net gerçekleşebilir değerle muhasebeleştirilen stokların net defter değeri tutarı, stok değer dūřuklūęünün iptalinden kaynaklanan dönem gelirleri, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin nedenleri, borçlara teminat olarak gōsterilen stokların tutarı UMS 2'nin raporlanmasını gerekli gōrdüęü bilgilerdir. Bunların dışında birde LIFO yōnteminin kullanılması durumunda, diğer yōntemlerden birisinin kullanılmış olması durumunda ne

gibi farkların ortaya çıkacağı, finansal tablolar dipnotlarında açıklanması gerekli kılınmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 206).

UMS 2 ile ilgili Standart Yorumlama Komitesi Tebliği ise, aynı özellikteki stoklar için tek bir maliyet yönteminin kullanılması gerektiğini açıklamaktadır (Yaveroğlu, 2001, s. 13).

### **2.2.1. UMS 2 Stoklar ile TMS 13 Stoklar'ın Karşılaştırılması**

Stoklar ile ilgili 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren TMS 13 Stoklar, neredeyse UMS 2'nin aynısıdır. Yukarıda bahsedilen açıklamaların çok büyük kısmı, TMS 13'ün de içeriğini oluşturmaktadır. Saptanabilen tek önemli farklılık, stok değer düşüklüğünün iptaliyle ilgilidir. UMS 2, stok değer düşüklüğü karşılığının iptalini, dönemin satışların maliyetinden indirgenmesi yoluyla muhasebeleştirilmesini öngörmekteyken, TMS 13, bu iptalin konusu kalmayan karşılık olarak kaydedilerek dönem gideri olarak gösterilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Bunun dışında UMS 2, stok maliyetlerine katılmaması gereken maliyetler içinde araştırma maliyetlerini vermekteyken, TMS 13 bu konuda herhangi bir açıklama yapmamaktadır. Ancak, TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nde de araştırma maliyetlerinin oluştuğu dönemde giderleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır.

Ayrıca, UMS 2'ye ek olarak TMS 13'te raporlanacak bilgiler arasında stokların toplam sigorta değeri de bulunmaktadır.

Bunun dışında UMS 2 ile kullanılmasına izin verilmeyen temel stok değerlendirme yönteminden ve standart maliyet yönteminin kullanılmasına ilişkin açıklamalardan, TMS 13'te hiç bahsedilmemekte ancak bu durum UMS 2'ye uyumsuzluk anlamına gelmemektedir.



### 2.2.2 UMS 2 Stoklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması

Seri: XI, No: 17 sayılı SPK Tebliği'nde de, UMS 2'de olduğu gibi, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesi öngörülmüştür ancak ilgili SPK Tebliği'nde stokların elde edilme maliyetleri yerine net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi için, net gerçekleşebilir değerlerin elde etme maliyetine göre %10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi şartı konulmuştur.

İlgili SPK tebliğinde ayrıca, stok maliyetlerinin hesaplanmasında FIFO, LIFO ve hareketli ortalama yöntemlerinden birinin veya belirli durumlar için özel sipariş maliyet yönteminin uygulanması şart koşulmuştur. İlgili tebliğin, UMS 2'den farklılaştığı nokta ise, LIFO yönteminin kullanılması durumunda, diğer yöntemlerden birisinin kullanılmış olması durumunda ne gibi farkların ortaya çıkacağı, finansal tablolar dipnotlarında açıklanması gerekliliğinin getirilmiş olmamasından kaynaklanmaktadır.

İlgili SPK Tebliği'nde net gerçekleşebilir değer esasının uygulanabileceği durumlar ile net gerçekleşebilir değerlerin belirlenmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Bu açıklamalar UMS 2 ile verilen açıklamalarla uyumludur ancak, UMS 2'de verilen açıklamalara göre daha kapsamlıdır.

Bilanço ve gelir tablosunda raporlanması gereken bilgilere ilişkin olarak, ilgili SPK Tebliği'nde, stoklara uygulanan değerlendirme yöntemlerinin açıklanması, dönem içinde ayrılan karşılık giderleri ve stok maliyeti hesaplama sistemlerinin açıklanması istenmektedir. UMS 2 ile stoklara ilişkin finansal tablo dipnotlarında yapılması öngörülen açıklamalardan, net gerçekleşebilir değerle muhasebeleştirilen stokların net defter değeri tutarı, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin nedenleri, borçlara teminat olarak gösterilen stokların tutarı ve LIFO yönteminin kullanılması durumunda, diğer yöntemlerden birisinin kullanılmış olması durumunda ne gibi farkların ortaya çıkacağına ilişkin açıklamalar ise ilgili SPK Tebliği'nde finansal tablolar dipnotlarında açıklanması gerekli bilgiler arasında yer almamaktadır.



Stoklara ilişkin olarak, yukarıda açıklanan konular dışında, SPK Tebliğlerinde ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul, emtia ve diğer stoklara ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

### **2.2.3. UMS 2 Stoklar ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de, stokların maliyet değeriyle değerlendirilmesi gerektiği ancak stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi durumunda, stoklar için karşılık ayrılabilmesi ve bu tutarın "Karşılık Gideri" olarak kaydedilmesi gerektiğini belirtilmektedir. Bu bağlamda ilgili MSUGT, stokların değerlendirilmesinde net gerçekleşebilir değerin kullanılmasına olanak sağlayacak hesapları içermekte ve her ne kadar stokların net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanıyla değerlendirilmesini öngörmese de, UMS 2'nin uygulanmasına elverişli gözükmemektedir.

MSUGT'nin UMS 2'den farklılaştığı nokta, UMS 2'nin, stok değer düşüklüğü karşılığının iptalini, dönemin satışların maliyetinden indirgenmesi yoluyla muhasebeleştirilmesini öngörmesi, ilgili MSUGT'nin ise "Karşılık Giderleri" hesabının "Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına aktararak kapatılmasını gerekli kılmamasıdır.

MSUGT'de, stok değerlendirme yöntemleriyle ilgili düzenlemelere gidilmemiş ancak gelir tablosunun 9 No'lu dipnotunda ağırlıklı ortalama, ilk giren ilk çıkar, hareketli ortalama vs. gibi stok değerlendirme yöntemlerinin belirtilmesi istenerek mevzuattaki yöntemlere atıfta bulunulmuştur (Demir, 2000, s. 141).

MSUGT'de, UMS 2'den farklı olarak, bilanço dipnotlarına ilişkin açıklamalarda, stok değerlendirme yöntemi olarak, LIFO yönteminin kullanılması durumunda, diğer yöntemlerden birisinin kullanılmış olması durumunda ne gibi farkların ortaya çıkacağına ilişkin bir açıklama yapılması gereği belirtilmemiştir.

İlgili MSUGT'de, finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalara ilişkin olarak dönemin karşılık giderleri ile stok değerlendirme yöntemlerinin açıklanması

öngörülmekte, UMS 2 ile stoklara ilişkin raporlanması gerekli kılınan, stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri, net gerçekleşebilir değerle muhasebeleştirilen stokların net defter değeri tutarı, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin nedenleri, borçlara teminat olarak gösterilen stokların tutarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır.

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de yer alan hesaplar her ne kadar stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesine olanak sağlasa da VUK ve TTK'da yer alan düzenlemeler gereğince ( VUK Madde 262, 274, 275, 276, 277, 278 ve TTK Madde 461), stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bilançoda maliyet değeri ile gösterilir ( Demir, 2000, s. 138).

Stoklara ilişkin olarak, yukarıda açıklanan konular dışında, MSUGT'de, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mallar, diğer stoklar ve stok değer düşüklüğü'ne ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Ancak, MSUGT ile getirilen stoklara ilişkin düzenlemeler, UMS 2 ile getirilen düzenlemelere göre çok daha dar kapsamlıdır.

UMSK, yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartlarının geliştirilmesine yönelik çalışmaları kapsamında, UMS 2 Stoklar için hazırlanan taslakta, standartta izin verilen alternatif yöntem olarak verilen LIFO yönteminin elimine etmektedir. Bu değişikliğin 2003'ün ilk yarısında yürürlüğe girmesi beklenmekte ancak çalışmamızın yapıldığı tarih itibariyle yürürlüğe girmemiş bulunmaktadır. Yinede, UMS 2'ye ilişkin değişikliklerin yürürlüğe girmesiyle birlikte yukarıda bahsedilen konularda ve ülkemizdeki düzenlemelerle yapılan karşılaştırmalarda çeşitli farklılıklar meydana gelecektir (KPMG, 2002, s. 1).

### **2.3. UMS 7 Nakit Akım Tablosu**

UMS 7 Nakit Akım Tablosu standardı, 1 Ocak 1994 tarihinden sonra başlayan dönemler için hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. Bu standardın amacı, bir işletmenin nakit ve nakde eşdeğer kalemlerindeki değişimlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışlarına göre sınıflandırılarak nakit akım tablosunda sunulmasıdır (Yaveroğlu, 2001, s. 14).

UMS 7'nin içeriği, nakit ve nakde eşdeğer varlıkların tanımları, işletme, yatırım, finansman faaliyetlerinin ayrımı ve açıklanması, doğrudan ve dolaylı yöntemlerle ilgili açıklamalar, yabancı paralı işlemlere ilişkin nakit akımları, iştiraklerin, bağlı ortaklıkların ve diğer iş birimlerinin satın alınması ve satılmasına ilişkin nakit akımları ve nakit akımlarıyla ilgili raporlanması gerekli diğer bilgilerden oluşmaktadır.

UMS 7'ye göre, nakit akım tablolarının ilk amacı, işletmenin bir dönemi boyunca meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilginin sağlanmasıdır. İkinci amaç ise, işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin bilgi sağlamaktır (Epstein, Mirza, 2000, s. 89).

Standarda göre bilanço ve gelir tablosunun yanında nakit akım tablosunun sunulması işletmenin finansal yapısı hakkında daha ayrıntılı bilgi sağlamakta ve işletmenin değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlayabilmesi için nakit akımlarının tutarlarını ve zamanlamalarını etkileyebilme gücünü göstermektedir. Ayrıca, finansal tablo kullanıcılarına varlık, kaynak ve özkaynaklardaki değişimleri değerlendirmede ek bilgi sağlamakta, aynı işlemler için kullanılan farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek diğer işletmelerle faaliyet performansının karşılaştırılabilirliğini arttırmakta ve gelecek nakit akımlarının tutar, zamanlama ve kesinliğine ilişkin bilgiler vermektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 92-93).

Bu standarda göre, nakit akımları sadece nakit ve nakde eşdeğer varlık hareketlerini içermelidir. Nakit giriş ve çıkışların direkt olarak etkilemeyen işlemler bu tablonun kapsamına alınmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklanır (Epstein, Mirza, 2000, s. 93).

Nakit ve nakde eşdeğer varlıklar, nakit (kullanımı sınırlandırılmamış), vadesiz banka mevduatı ve vadesi üç ay ve daha kısa olan yatırımlardan oluşmaktadır. UMS 7 uyarınca, döneme ilişkin nakit akışlarının finansal, yatırım ve işletme faaliyetleri olarak sınıflandırılması gerekmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 94).

Yatırım faaliyetleri maddi duran varlıklar, diğer uzun vadeli varlıklar ve ticari amaçla elde tutulmayan sermaye araçlarının edinim ve elden çıkarımına ilişkin faaliyetlerden oluşmaktadır. Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımlarına örnek olarak bağlı menkul

kıymet, bağılı ortaklık, iştirakler ve diğere maddi duran varlıklara ilişkin nakit giriş ve çıkışları, maddi duran varlık alış ve satışından kaynaklanan nakit akımları verilmiştir (Epstein, Mirza, 2000, s. 94-97).

Finansman faaliyetleri işletme sahiplerine dönen ve işletme sahiplerinden sağlanan kaynakları ifade etmektedir. Ayrıca, kısa/uzun vadeli borçlanmayla sağlanan kaynaklar ile bunların ödemelerini de kapsar. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarına örnek olarak hisse senedi ve diğere özkaynak araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri, uzun/kısa vadeli borçlardan sağlanan nakit girişleri, temettü ödemeleri, şirket hisselerinin geri satın alınması, finansal kiralama işlemlerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları verilmiştir (Epstein, Mirza, 2000, s. 94-97).

İşletme faaliyetleri ise finansman ve yatırım faaliyetleri dışında kalan işlemleri kapsamaktadır. Genel olarak, gelir tablosunda raporlanan kalemlerle ilgili nakit akışlarıdır. İşletme faaliyetleri, bir işletmenin temel gelir yaratma faaliyetidir, mal alımını, üretimini ve hizmet sağlamayı içerir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarına örnek olarak mal/hizmet satışından sağlanan nakit girişleri, ticari amaçla elde tutulan sermaye veya borç senetlerinin satışından sağlanan nakit girişleri, tahsil edilen faiz, temettü gelirleri, mal alışlarına, üretimine ve diğere hizmetlere ilişkin ödemeler, personele ödemeler, vergi ödemeleri, faiz ödemeleri, ticari amaçlı sermaye veya borç senedi alımı verilmiştir (Epstein, Mirza, 2000, s. 94-97).

UMS 7, işletmelerin, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit çıkışlarının direkt veya endirekt yöntemlerden birine göre raporlamasını öngörmektedir. Standart tarafından direkt yöntem tavsiye edilen yöntem olarak verilmektedir. Direkt yöntemde nakit akımlarını etkileyen kalemler gösterilir. Standartta, direkt yöntemi kullanan işletmeler, müşterilerden sağlanan nakit, temettü ve faiz gelirleri (bunlar yatırım faaliyetleri altında da sınıflandırılabilir), personele ve tedarikçilere ödenen nakit, faiz ödemeleri (finansal faaliyetler altında da sınıflandırılabilir), gelir vergisi ödemeleri, diğere faaliyetler nakit giriş ve çıkışlarını içeren temel sınıflandırmayı yapmalıdır. Direkt yöntemin en önemli avantajı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin net geliri ile nakit akımları arasındaki ilişkiyi daha iyi kavramasını sağlamasıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 98-99).

Endirekt yöntemin hazırlanmasının kolaylığından dolayı kullanımı yaygındır. Bu yöntem, net faaliyet sonuçları ile nakit akımları arasındaki farklılıkları temel alır. Endirekt formata, net kar/zarardan başlanır ve nakdi etkilemeyen gelir ve gider kalemlerinin bu tutara eklenmesi ve bu tutardan çıkarılması yoluyla işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakde ulaşılır (Epstein, Mirza, 2000, s. 100).

UMS 7’de işletme faaliyetlerinden ortaya çıkan nakit akımlarına ilişkin bir yöntemden daha bahsedilmektedir. “Düzeltilmiş Endirekt Yöntem” adı verilen bu yöntemde, endirekt yöntemde olduğu gibi başlangıç noktasını net kar/zarar oluşturmaz. Bunun yerine, gelir tablosunda raporlandığı şekilde gelir ve giderler başlangıç noktası olarak alınır. UMS 7, bu yöntemlerin birisinin seçimini serbest bırakmış olsa da, direkt metodu önermektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 100-101).

UMS 7’ye göre, nakit akım tablosunun brüt girişler ve brüt çıkışlar kullanılarak hazırlanması öngörülmekte ancak, nakit akımlarının net tutarları üzerinden raporlanabileceği iki istisna durumdan bahsetmektedir. Buna göre, devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları için ve müşteri adına yapılan nakit giriş ve çıkışları için net yöntemin kullanımı serbest bırakılmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 102).

Standart uyarınca, yabancı paralı işlemler (yabancı ülkelerdeki iştirakler dahil), ayrı bir nakit akım tablosu hazırlamalı ve söz konusu tabloları nakit akımının olduğu dönem için geçerli döviz kurunu veya dönemin ağırlıklı ortalama kurunu kullanarak, raporlayan işletmenin para birimine çevirmelidirler. Çevrimi yapılmış nakit akım tablosu daha sonra konsolide nakit akım tablosunun hazırlanmasında kullanılır (Epstein, Mirza, 2000, s. 103).

UMS 7, ayrıca, finansal kurumların belirli faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının (müşteri adına yapılan nakit ödemeleri veya tahsilatları, sabit vade tarihlerine ilişkin depozitolarla ilgili nakit akımları gibi), net yöntemle göre raporlanmasına izin vermektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 104).

UMS 7 uyarınca, ticari faaliyet veya finansman faaliyetleri kapsamında yapılanlar hariç olmak üzere, futures, forward, option, swap sözleşmeleri yatırım faaliyetleri olarak

sınıflandırılmalıdır. Olağandışı kalemlere ilişkin nakit akışları ait oldukları faaliyete göre işletme, yatırım veya finansman faaliyetleri altında ayrı olarak gösterilmelidir. Nakit ve nakde eşdeğer varlıklar açıklanmalı, nakit akım tablosundaki tutarları ile bilançoda raporlanan aynı kalemlere ilişkin tutarlar arasında bir farklılık varsa uyumlaştırılmalıdır. İştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer iş birimlerinin satın alınmasından veya satılmasından ortaya çıkan nakit akışları “yatırım faaliyetleri” altında ayrı olarak raporlanmalıdır. (Epstein, Mirza, 2000, s. 104).

UMS 7, nakit akım tablosu düzenlenirken, nakit ve nakde eşdeğer varlıklara ilişkin önemli tutarların grup tarafından kullanılmayacak tutarlarının, nedenleriyle birlikte finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını zorunlu kılmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 105).

### **2.3.1. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile TMS 3 Nakit Akım Tablolarının Karşılaştırılması**

01/01/1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS 3 Nakit Akış Tabloları, UMS 7 ile büyük ölçüde uyumludur. Saptanabilen farklılıklardan biri, UMS 7’de işletme faaliyetlerine ilişkin olarak bahsedilen ve kullanımına izin verilen endirekt yöntem ile düzeltilmiş endirekt yöntemin TMS 3’te yer almamasıdır. Ancak, UMS 7’de tavsiye edilen yöntem olarak verilen direkt yöntemin, TMS 3 ile zorunlu kılınması iki standart arasında herhangi bir uyumsuzluğa neden olmamaktadır.

UMS 7 ile TMS 3 arasında saptanan bir diğer farklılık ise, TMS 3’te futures, forward, option ve swap sözleşmelerinin sınıflandırılmasına ilişkin bir açıklamanın yer almamasından kaynaklanmaktadır.

Yukarıda sayılan farklılıklar dışında, TMS 3, UMS 7 ile getirilen düzenlemelerin hepsini kapsamaktadır.



### 2.3.2. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması

SPK'nın Seri: XI, No: I sayılı tebliği çerçevesinde düzenlenmesi öngörülen nakit akım tablosunun, UMS 7 ile uyumlu olduğundan söz edilemez. İlgili SPK tebliği uyarınca hazırlanacak nakit akım tablolarına ilişkin verilen açıklamalardan nakit akımlarının "Dönem Başı Nakit Mevcudu", "Dönem İçi Nakit Girişleri", "Dönem İçi Nakit Çıkışları", "Dönem Sonu Nakit Mevcudu" ve "Nakit Artış ve Azalışı" başlıkları altında sınıflandırdığı, dolayısıyla UMS 7'nin öngördüğü işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri sınıflandırmasına uyulmadığı görülmektedir.

İlgili SPK Tebliği'nde, yalnızca, nakit akım tablosunda yer alan kalemlere ilişkin açıklamalar yer almakta, bunun dışında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

UMS 7 ile nakit akım tablolarının ilk amacı, işletmenin bir dönemi boyunca meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilginin sağlanması, ikinci amacı ise, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin sınıflandırılmış bilgi sağlamaktır. SPK ile getirilen düzenleme, UMS 7 ile belirlenen ilk amacı gerçekleştirmeye olanak sağlamakla birlikte, ikinci amaca hizmet etmekte yetersiz kalmaktadır.

### 2.3.3. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin Karşılaştırılması

1, 2, 3 No'lu MSUGT'nin öngördüğü nakit akım tablosunun da, UMS 7 ile uyumlu olduğundan bahsedilemez. Bu uyumsuzluk, nakit akımlarının işletme, finansman, yatırım faaliyetleri altında sınıflandırılmamasından kaynaklanmaktadır. İlgili SPK tebliği uyarınca hazırlanacak nakit akım tablolarına ilişkin verilen açıklamalarda olduğu gibi MSUGT'nde de, nakit akımlarının "Dönem Başı Nakit Mevcudu", "Dönem İçi Nakit Girişleri", "Dönem İçi Nakit Çıkışları", "Dönem Sonu Nakit Mevcudu" ve "Nakit Artış ve Azalışı" başlıkları altında sınıflandırdığı görülmektedir.

Ayrıca ilgili MSUGT'ye göre, nakit akım tablosu, sadece belirli büyüklüğün üzerindeki işletmelerin (MSUGT sıra no:10'a göre 2000 yılı aktif toplamı 1,8 trilyon lira veya net satışları 4 trilyon lirayı aşan mükellefler) raporlamakla yükümlü oldukları ek finansal



tablolar olarak verilmekte, bu büyüklüğün altında kalan işletmelerin ek finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmamaktadır. UMS 7’de ise nakit akım tablosunun hazırlanması bütün işletmeler için zorunlu kılınmaktadır.

İki düzenleme arasında yukarıda sayılan farklılıklardan yola çıkarak, UMS 7 ile nakit akım tablolarının amacı olarak belirlenen, işletmenin bir dönemi boyunca meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilginin sağlanmasının ve işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin sınıflandırılmış bilgi sağlanmasının, MSUGT ile getirilen düzenleme ile karşılanamadığı söylenebilir.

#### **2.4. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler**

1993’te revize edilip, 1 Ocak 1995’ten itibaren yürürlüğe giren UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişikliklerin bazı paragrafları UMS 35 Durdurulan Faaliyetler ve UMS 40 Gayrimenkul Yatırımları ile düzeltilmiştir. UMS 8’e ilişkin olarak bir adet SYKT (SYKT 8: UMS’nin İlk Defa Uygulanışında Muhasebe Temeli) yayımlanmıştır (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 8 ile amaçlanan, işletmelerin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilmesine olanak sağlayacak muhasebe uygulamalarının ve bu tablolarda raporlanması gerekli bilgilerin belirlenmesidir (IAS 2000, s. 736). Bu amaçla, gelir tablosundaki olağandışı kalemler, durdurulan faaliyetler gibi bazı kalemlerin sınıflandırılması, açıklanması ve muhasebeleştirilmesi esasları belirlenmekte, ayrıca muhasebe tahminlerindeki ve politikalarında değişiklikler ile temel hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebe uygulamaları açıklanmaktadır (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 8 uyarınca, başka bir uluslararası muhasebe standardında aksi belirtilmedikçe, bir dönemde gerçekleşen tüm gelir ve giderler, o döneme ilişkin net kar veya zararın hesaplanmasına dahil edilmelidir (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 8, dönem net karı/zararının belirlenmesinde, olağandışı kalemlerden kaynaklanan kar/zararın, gelir tablosunda, olağan faaliyet karı/zararından sonra ayrı olarak gösterimini öngörmektedir. Olağandışı kalemler, yönetimin kontrolü dışında oluşan ve nadir rastlanan olaylardır. Standartta, olağandışı kalemlere örnek olarak varlıkların kamulaştırılması ve deprem ve diğer doğal afetler verilmiştir (<http://www.iasb.org.uk>).

Olağan faaliyetlerden doğan, büyüklük, nitelik ve sıklık derecesi bakımından normalin üzerinde olan gelir veya gider kalemleri, ayrıca dipnotlarda açıklanmalıdır. Durdurulan faaliyetlerle ilgili yapılması gereken açıklamalar, UMS 35'le belirlenmiştir (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 8 muhasebe değişikliklerinin raporlanmasında üç uygulama belirlemekte ve her değişiklik türü için hangi yöntemin kullanılacağını açıklamaktadır. Bunlar, önceki olayları kapsayan (geçmişe dönük) uygulama, cari dönemi kapsayan (şimdiki) uygulama ve gelecekteki olayları kapsayan (beklenen) uygulama olarak tanımlanmıştır. Önceki olayları kapsayan uygulama, muhasebe değişikliğinin etkisinin düzeltilmesi için bütün cari dönem ve önceki dönem finansal tablolarına uygulanır. Önceki dönem finansal tabloları değişiklik dikkate alınarak yeniden düzenlenmelidir. Cari dönemi kapsayan uygulama, muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisinin, cari dönem gelir tablosunda özel bir kalem olarak raporlanmasını dolayısıyla önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmemesini öngörür. Gelecekteki olayları kapsayan uygulamada ise, sadece cari dönem ve/veya gelecek dönem finansal tablolarında değişikliğin etkisi yansıtılır, önceki tablolarda bir düzeltme yapılmadığı gibi dönemin gelir tablosunda değişikliğin kümülatif etkisi de açıklanmaz (Epstein, Mirza, 2000, s. 738).

Muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan değişiklikleri etkisi, gelecekteki olayları kapsayan uygulama ile yani cari dönem ve/veya gelecek dönem finansal tablolarında düzeltilmelidir. Söz konusu değişikliğin etkisinin tutarı ve niteliği açıklanmalı, eğer değişikliğin etkisi tutar olarak saptanamıyorsa, bu durum da dipnotlarda açıklanmalıdır (<http://www.iasb.org.uk>).

Muhasebe politikasında değişiklikle kastedilen, işletmenin bir Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkesi'nden diğerine geçmesidir. UMS 8'e göre, muhasebe politikası terimi, muhasebe ilkeleri, mevcut uygulamalar, kurallar ve yöntemlerden oluşmaktadır. Örneğin

stok değerlemede ortalama yöntemden, FIFO yöntemine geçiş bir muhasebe politikası değişikliğidir. Standartta ayrıca muhasebe politikası değişikliği olarak kabul edilmeyecek durumlar da verilmiştir. Bunlar, daha önce meydana gelen olay ve işlemlerden oldukça farklı olan olay ve işlemler için bir muhasebe politikasının kabulü ve daha önce hiç olmamış veya önemsiz olan olaylar ve işlemler için yeni bir muhasebe politikasının kabulünü içerir (Epstein, Mirza, 2000, s. 739).

Muhasebe politikalarında değişiklik UMS 8 uyarınca önceki olayları kapsayan (geçmiş dönük) uygulama ile raporlanmalıdır. Söz konusu uygulama kapsamında muhasebe politikalarında bir değişikliğin raporlanmasına ilişkin olarak UMS 8 biri tavsiye edilen, diğeri izin verilen uygulama olarak iki yöntem belirlemiştir. Tavsiye edilen yöntemde göre, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini yansıtacak şekilde bütün önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmesi, söz konusu etkinin, yeni muhasebe politikası her zaman kullanıldığı varsayımıyla hesaplanması ve değişikliğin kümülatif etkisinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabında raporlanması gerekmektedir. Kullanımına izin verilen diğer yöntemde ise, muhasebe politikasında değişikliğin etkisine ilişkin düzeltme, dağıtılmamış karlar hesabıyla değil cari dönem net kar/zararının belirlenmesine dahil edilerek yapılır. Muhasebe politikasındaki değişikliğin nedeni açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 740).

Muhasebe politikasında değişiklik, ancak, yasa veya standart koyucu bir kuruluş tarafından gerekli görülürse veya değişiklik finansal tablolarda işlemlerin ve olayların daha uygun sunumunu sağlayacaksa, yapılabilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 740).

Kümülatif etki, etkilenen bütün önceki dönemler için hem yeni muhasebe politikası hem de eski muhasebe politikasına göre vergiden önce gelirin hesaplanması ile belirlenir. Her bir önceki dönem için iki gelir arasındaki fark saptanır. Daha sonra bu fark, vergi etkileri için düzeltilir, son olarak her bir önceki dönem net vergi farkları toplanır ve bu tutar cari dönemin başı için kümülatif etki düzeltmesini ifade eder (Epstein, Mirza, 2000, s. 740).

Temel hataların düzeltilmesi, ya önceki dönem finansal tablolarında düzeltme yapılması (tavsiye edilen yöntem) ya da cari dönem kar/zararının düzeltilmesi (izin verilen

yöntem) yoluyla yapılır. Tavsiye edilen yöntemle önceki dönem finansal tablolarında düzeltme yapılması durumunda, temel hatanın düzeltilmesi dönem başı dağıtılmamış karlar hesabıyla yapılır ve temel hatanın düzeltilmesine ilişkin olarak, hatanın niteliği, cari dönem ve sunulan her bir dönem için düzeltmenin tutarı, karşılaştırmalı bilgiye dahil edilenlerden önceki dönemlerle ilgili düzeltmenin tutarı ve karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlendiği veya bunu yapmanın pratik olmadığı açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 748).

#### **2.4.1. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler'in Karşılaştırılması**

01/01/1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, genel olarak UMS 8 ile uyumludur. UMS 8'de olağan kar veya zarar ile olağandışı kalemlere ilişkin yer alan açıklamaların tamamı, TMS 10'da da yer almaktadır.

UMS 8 ile TMS 10 arasında saptanabilen farklılıklardan biri, UMS 8'de muhasebe politikalarında değişikliğe ilişkin olarak tavsiye edilen yöntemden (muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini yansıtacak şekilde bütün önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmesi, söz konusu etkinin, yeni muhasebe politikası her zaman kullanıldığı varsayımıyla hesaplanması ve değişikliğin kümülatif etkisinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabında raporlanması), TMS 10'da hiç bahsedilmemesi, onun yerine, UMS 8'in önceki döneme ilişkin değişikliğin belirlenemediği durumlar için öngördüğü, gelecekteki olayları kapsayan (beklenen) uygulama ile değişikliğin etkisinin cari dönem ve gelecek dönem finansal tablolarına yansıtıldığı yöntemin verilmesi ile UMS 8'de izin verilen yöntem olarak açıklanan düzeltme yönteminin (cari dönem net kar/zararının düzeltilmesi) verilmesidir.

UMS 8 ile TMS 10 arasında saptanan bir diğer farklılık da, temel hataların düzeltilmesi konusundadır. Her iki standartta da temel hataların düzeltilmesi, ya önceki dönem finansal tablolarında düzeltme yapılması ya da cari dönem kar/zararının düzeltilmesi yoluyla sağlanır. Farklılık, UMS 8'de önceki dönem finansal tablolarında

düzeltilmesi durumunda, temel hatanın düzeltilmesinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabıyla, TMS 10'da ise dönem başı olağanüstü yedekler veya geçmiş yıl zarar tutarlarıyla sağlanmasından kaynaklanmaktadır.

#### **2.4.2. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

Seri: XI No: I sayılı SPK tebliği Madde 43, 44 ve 45'te sırasıyla olağanüstü ve önceki döneme ait gelir ve giderler, muhasebe politikalarında değişiklikler ve tahminlerde ortaya çıkan değişikliklere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Madde 43'le verilen olağanüstü kalemlere ilişkin açıklamalar UMS 8 ile uyumludur.

İlgili SPK tebliği Madde 44'te verilen muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin açıklamalarda, söz konusu değişikliğin cari dönem finansal tablolarına yansıtılması öngörülmektedir. UMS 8 ise muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini yansıtacak şekilde bütün önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmesini, önceki döneme ilişkin değişikliğin belirlenemediği durumda, değişikliğin etkisinin cari dönem ve gelecek dönem finansal tablolarına yansıtılmasını öngörmekte ve bu durum iki düzenleme arasında bir farklılığa yol açmaktadır.

İlgili SPK tebliğinde, karşılaştırmalı mali tabloların söz konusu muhasebe politikası değişikliklerine göre düzeltilmesi veya değişikliklerin parasal etkilerinin dipnotlar aracılığıyla açıklanması konusunda işletmeler serbest bırakılmış olsa da, UMS 8'in değişikliğin kümülatif etkisinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabında raporlanması gereğini karşılayamamaktadır.

Madde 45'te ise tahminlerde ortaya çıkan değişikliklere ilişkin açıklama yer almaktadır. Buna göre söz konusu değişiklikler, değişikliğin gerçekleştiği dönemde düzeltilmelidir. UMS 8 ise muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan değişikliklerin etkisinin, cari dönem ve/veya gelecek dönem finansal tablolarında düzeltilmesini öngörmekte ve dolayısıyla her iki düzenleme muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan değişiklikler konusunda uyumlu görülmektedir.

İlgili SPK tebliğinde temel hataların düzeltilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta ancak, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin verilen açıklamada bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan muhasebe hata ve hilelerinin düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir. UMS 8’de düzeltmeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar verildiği göz önüne alınırsa bu konuda da iki uygulama arasında farklılık olduğu açık olmakla birlikte ilgili tebliğde en azından düzeltme yapılması gerektiğine ilişkin bir açıklama bulunmaktadır.

Tebliğde, ayrıca, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bu değişikliklerin parasal etkileri, işletmenin gayri safi kar oranları üzerinde önemli etkisi bulunan muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri, bilanço dipnotlarında açıklanması gerekli bilgiler olarak verilmekte ve UMS 8 ile finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekli bilgiler konusunda uyumlu olmaktadır.

#### **2.4.3. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 No’lu MSUGT’de yalnızca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ve olağandışı gelir ve giderlere ilişkin açıklama bulunmakta, UMS 8’in kapsamına giren muhasebe tahminlerindeki değişikliklerine sadece bilanço dipnotlarında yer verilmekte, temel hataların düzeltilmesine ilişkin ise, herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

UMS 8, dönem net karı/zararının belirlenmesinde, olağandışı kalemlerden kaynaklanan kar/zararın, gelir tablosunda, olağan faaliyet karı/zararından sonra ayrı olarak gösterimini öngörmektedir. İlgili MSUGT uyarınca verilen gelir tablosu formatı da bu doğrultuda hazırlanmıştır.

Muhasebe politikalarındaki değişikliğe ilişkin olarak ilgili MSUGT’de verilen açıklama muhasebe politikalarında, cari dönem ve gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik söz konusu olduğunda, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanması ve değişikliğin mali tablolara etkilerinin gösterilmesidir. UMS 8’de ise muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini yansıtacak şekilde bütün önceki dönem



finansal tablolarının yeniden düzenlenmesi, söz konusu etkinin, yeni muhasebe politikası her zaman kullanıldığı varsayımıyla hesaplanması ve değişikliğin kümülatif etkisinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabında raporlanması gerektiği açıklanmaktadır. Bu konuda her iki düzenleme arasında tam bir uyum olduğundan bahsedilemese de ilgili MSUGT'de de en azından bu konuda bir açıklama yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

MSUGT'de bilanço dipnotlarında, işletmenin gayri safi kar oranları üzerinde önemli etkisi bulunan muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin bilginin ve bunların parasal etkilerinin açıklanması istenmekte ancak, muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin yapılması gerekli düzeltmelere ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

## **2.5. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama**

UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama, 1 Temmuz 1998 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu standardın kapsamını, işletmelere ait finansal bilgilerin, iş alanları (sektörel) ve coğrafi bölge bazında raporlanmasına ilişkin esasların belirlenmesi oluşturmaktadır. UMS 14'ün, hisse senetlerini halka arz etmiş olan veya piyasaya borçlanma senedi ihraç etmiş olan şirketler, halka açılma aşamasında olan şirketler tarafından uygulanması gereklidir. Bu kapsamda olmayan ancak sektörel ve bölgesel bilgilerini raporlamak isteyen işletmeler de bu standardın gerekliliklerine uymak zorundadır (Yaveroğlu, 2001, s. 21-22).

Amaç, farklı risk ve kar profiline sahip sektörlerin ve coğrafi bölgelerin ayrımını yapmaktır. UMS 14, sadece raporlanacak coğrafi bölge veya sektörlerin tanımlanmasına değil, aynı zamanda, raporlamada coğrafi bölgenin mi yaksa sektörün mü birincil bölümlenme olarak ele alınacağına ilişkin açıklamalara da yer vermektedir.

UMS 14 uyarınca, raporlamada birincil bölümlenme ve ikincil bölümlenme ayrımı, işletmenin karşı karşıya kaldığı risk ve kar kaynağının, üretilen mal veya hizmetlerden mi yoksa farklı pazarlarda ve farklı ülkelerde faaliyet göstermekten mi kaynaklandığına bağlıdır. Birincil bölümlenme için raporlanacak bilgiler, ikincil bölümlenmeye göre çok daha fazla olacaktır (Epstein, Mirza, 2000, s. 722).



UMS 14, işletmenin sektörel ve bölgesel bölümlenmesini ve bunların birincil ve ikincil bölümlenme olarak belirlenmesini, kendi iç raporlama sistemine bakarak yapması gerektiğini belirtmektedir. İç raporlama sisteminin, sektörel ve bölgesel bölümlenme tanımlarını karşılamada yetersiz kaldığı durumda, bölümlenmenin belirlenmesinde standartta verilen kriterler uygulanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 723).

Standart hem sektörel hem de coğrafi bölümlenmenin nasıl yapılması gerektiği konusunda, dikkate alınması gereken faktörleri vermiştir. Buna göre, sektörel bölümlenmede, mal veya hizmetlerin nitelikleri, üretim sürecinin niteliği ve kullanılan teknoloji, mal veya hizmetlerin satıldığı pazarların türleri, ürünler için dağıtım kanalları, düzenleyici çevre gibi faktörler göz önünde bulundurularak bir gruplandırma yapılmalıdır. Coğrafi bölümlenmede ise, faaliyetlerin yakınlığı, politik ve ekonomik çevrelerin benzerliği, farklı coğrafi alanlardaki faaliyetler arasındaki ilişkiler, döviz riskleri ve belirli ülkelerle bütünleşmiş riskler dikkate alınmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 723).

Organizasyonel iç göstergelerin sektörel ve bölgesel bölümlenmeyi tanımlamada yetersiz kaldığı durumda, birincil ve ikincil bölümlenmenin belirlenmesinde aşağıda açıklanan kriterler kullanılmalıdır. Herhangi bir bölümün raporlanabilmesi için, o bölüm, gelirin büyük kısmını dış müşterilere satışlardan kazanmalıdır ve aşağıda verilen kriterleri sağlamalıdır. Bu kriterler aşağıda listelenmiştir ve UMS 14 uyarınca, bu kriterlerden birisinin geçerli olması durumunda o bölüm raporlanır (Epstein, Mirza, 2000, s. 724).

- 1) Bölümün iç müşterilerle ilişkileri ve dış müşterilere satışlarından doğan geliri, bütün işletmenin toplam gelirin %10'u veya daha fazlası olmalıdır.
- 2) Bölümün kar/zararı, işletmenin kar/zararının %10'u veya daha fazlası olmalıdır.
- 3) Bölümün varlıkları, işletmenin toplam varlıklarının %10'u veya daha fazlası olmalıdır.

UMS 14, önceki dönem bu kriterleri sağlayarak raporlanacak bölümler içinde yer almış bir bölümün, cari dönemde bu kriterleri sağlamaması halinde, işletme yönetiminin bu bölümün önemli olduğuna inanmasının, cari dönemde de o bölüm için raporlama yapılabilmesine olanak sağlayacağını açıklamaktadır. Ancak, standart uyarınca, cari dönemde bu kriterleri sağlayan bir bölüm, önceki dönem bu kriterleri sağlamadığından

dolayı raporlanmamış olsa da , karşılaştırmalı bilgi sağlamak amacıyla, önceki döneme ilişkin açıklamalarıyla sunulmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 724).

UMS 14 uyarınca işletmeler, sektörel bölümlenimin mi yoksa coğrafi bölümlenimin mi birincil bölümlenim olacağına karar vermelidir. Bu belirleme, daha önce belirtildiği gibi, risk ve karın baskın kaynağına bağlıdır. Sonuçta, eğer stratejik kararlar faaliyetlerin coğrafi yerleşimi çerçevesinde alınıyorsa, coğrafi bölümlenim birincil bölümlenim olarak raporlanacaktır. Eğer kararlar ürün ve hizmetler çerçevesinde şekilleniyorsa, sektörel bölümlenim birincil bölümlenim olarak raporlanacaktır. Her iki durumda da birincil olarak seçilmeyen ikincil bölümlenim olarak raporlanacaktır (Epstein, Mirza, 2000, s. 726).

UMS 14'te birincil bölümlenime ilişkin raporlanacak bilgiler, bölüme ilişkin gelir (iç ve dış müşterilerden), kar/zarar, faiz ve temettü gelirleri ile faiz gideri, bölümün toplam varlıkları, bölüme ilişkin yükümlülükler, bölüm varlıklarını edinmek için yapılan harcamalar, bölüm varlıklarının amortisman gideri toplamı, bölüme ilişkin olağandışı kalemlerin nitelik ve tutarları, bölümün performansını açıklamada gösterge olan gelir ve gider kalemleri olarak verilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 726).

İkincil bölümlenime ilişkin raporlanacak bilgiler ise, bölümün dış müşterilere satışlarından doğan geliri, bölümün varlıklarının toplam tutarı, toplam yatırım harcamalarıdır. Bunların dışında, UMS 14'te, bölümler arası fiyatlandırma esaslarının ve tutarlarının, bölümlenimde bir değişiklik söz konusu olması halinde bu değişikliğin nedenlerinin ve etkilerinin açıklanması öngörülmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 727).

### **2.5.1. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması'nın Karşılaştırılması**

1 Ocak 1997'de yürürlüğe giren TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması'nın UMS 14 ile tam bir uyumun söz konusu olduğundan bahsedilemez.

Saptanan ilk farklılık standardın uygulanacağı işletmelere ilişkin kriterlerden kaynaklanmaktadır. UMS 14'te, bu standardın, hisse senetlerini halka arz etmiş olan veya piyasaya borçlanma senedi ihraç etmiş olan şirketler ile halka açılma aşamasında olan

şirketler tarafından uygulanması gerektiği belirtilmekte iken TMS 11 halka açık şirketler, bağlı ortaklıklar ve ekonomik açıdan önemli olan diğer şirketlerin finansal bilgilerini bölümlere göre raporlaması gerektiği belirtilmektedir.

UMS 14, sadece raporlanacak coğrafi bölge veya sektörlerin tanımlanmasına değil, aynı zamanda, raporlamada coğrafi bölgenin mi yaksa sektörün mü birincil bölümlenme olarak ele alınacağına ilişkin açıklamalara da yer vermektedir. UMS 14'te ısrarla üzerinde durulan birincil ve ikincil bölümlenmeden TMS 11'de hiç bahsedilmemekte, işletmelerin ister sektörel ister bölgesel bazda ya da her iki bazda birden bölümlenmeye gidebilecekleri belirtilmektedir.

TMS 11'de verilen bölümlere ilişkin raporlanması gereken bilgilere ilişkin birincil bölümlenme ve ikincil bölümlenme ayrımı yapılmamış ve raporlanacak bilgiler konusunda UMS 14'e göre daha yüzeysel ve dolayısıyla yetersiz kalmıştır.

UMS 14'te hem sektörel hem de coğrafi bölümlenmenin nasıl yapılması gerektiği konusunda, dikkate alınması gereken faktörler verilmiştir. Bu konuda TMS 11 ile UMS 14 arasında uyumun sağlandığı görülmüştür. Ancak yine de genele bakıldığında TMS 11'in UMS 14 ile uyumlu olduğundan bahsedilemez.

Ne SPK tebliğlerinde ne de MSUGT'de bu konuda bir açıklamaya rastlanmamıştır. Çalışma kapsamında incelenen düzenlemeler arasında bu konudaki tek çalışma TMS 11'dir.

## **2.6. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar**

1 Ocak 1995'te yürürlüğe girmiş olan UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 1997 yılında UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile değiştirilmiştir. UMS 16'nın bazı paragrafları da UMS 22 Şirket Birleşmeleri, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler, UMS 40 Gayrimenkul Yatırımları ve UMS 41 Tarım standartlarının yürürlüğe girmesiyle yeniden düzenlenmiştir. Standarda ilişkin olarak iki adet SYKT (SYKT 14: Maddi Duran Varlıklar-Değer Düşüşleri ve Muhtemel Zararların Tazmin Edilmesi, SYKT 23: Maddi Duran Varlıklar-Büyük Bakım ve Onarım Maliyetleri)

yayımlanmıştır. Standardın içeriğini maddi duran varlıklar ile ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesi oluşturmaktadır (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 16, sabit kıymetlerin işletme kayıtlarında varlık olarak yer alabilmeleri için, bu varlıkların, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlayacak olmaları ve maliyetlerinin güvenilir olarak belirlenebilmesi gerektiğini açıklamaktadır (Yaveroğlu, 2001, s. 24).

Bu standarda göre maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet değeriyle muhasebeleştirilirler. Varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan bütün maliyetler varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Varlıkların inşa edilmesi durumunda katlanılan borçlanma maliyetleri ve kur farkları yatırım tamamlanuncaya ve kullanılabilir hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenebilir. Ancak alınan borç için ertelenmiş ödeme koşulları söz konusuysa, faiz aktifleştirilemez, gider olarak kaydedilir. Bunların dışında, varlığın ekonomik ömrünü uzatan, kapasitesini arttıran, faaliyet maliyetini azaltan harcamalar varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Normal bakım onarım harcamaları dönem gideri olarak kaydedilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 242).

Maddi duran varlıklar aktifleştirildikten sonra amortismanına tabi tutularak net defter değeriyle gösterilirler. Bu UMS 16 tarafından tavsiye edilen yöntem olarak verilmiştir. Uygulanabilir diğer yöntem ise varlıkların belirli aralıklarla yeniden değerlemeye tabi tutulması ve yeni değerleri üzerinden amortismanına tabi tutularak yeni net defter değerleriyle gösterilmeleridir (<http://www.iasb.org.uk>).

Standart uyarınca, sınırsız ömre sahip olan arazi ve arsalar dışındaki bütün maddi duran varlıklar, varlığın maliyetinden hurda değerinin çıkarılmasıyla ulaşılan değer üzerinden, rasyonel ve sistematik bir maliyet dağıtım yöntemi (amortisman yöntemi) ile, faydalı ömürleri boyunca, amortismanına tabi tutulurlar (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 16'ya göre, varlığın faydalı ömrü, teknolojik değişimler, normal yıpranma, fiziksel kullanımı ve varlığın kullanımına ilişkin yasal ve diğer sınırlandırmalar gibi çeşitli faktörler göz önüne alınarak belirlenir. Varlığın faydalı ömrüne ilişkin tahminler dönemsel

olarak gözden geçirilmeli ve faydalı ömürde bir değişiklik olduğu saptanırsa, değişikliğin olduğu dönemden itibaren finansal tablolara yansıtılmalıdır (<http://www.iasb.org.uk>).

Varlığın hurda değeri ise varlığın edinim tarihinde belirlenir ve değiştirilmez. UMS 16'da, yalnızca eşit tutarlı amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yönteminden bahsedilse de, varlığın maliyetinin dağıtımında kullanılacak sistematik ve rasyonel olunması koşuluyla, kullanılacak amortisman yöntemlerine ilişkin bir sınırlandırma getirilmemektedir (IAS 2000, s. 244). Ancak, kullanılan amortisman yöntemi dönemsel olarak gözden geçirilmeli ve eğer farklı bir yöntemin kullanılmasının daha uygun olduğuna karar verirse, bu değişiklik muhasebe tahmininde değişiklik olarak değerlendirilmeli ve değişikliğin etkisi cari dönem ve gelecek dönem finansal tablolarına yansıtılmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 251).

Özellikle enflasyonist ortamlarda kullanılan yeniden değerlendirme yöntemi, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle gösterilmesini sağlar. UMS 16 ile gerçeğe uygun değerini, varlığın elden çıkarılması ile elde edecek gelir veya piyasa değeri olarak açıklamaktadır. UMS 16 uyarınca, varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulurlarsa, amortisman bu yeni değer üzerinden ayrılır. Varlığa ilişkin hurda değer de yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Standart uyarınca, varlıklar bir kere yeniden değerlemeye tutulursa, uygun aralıklarla yeniden değerlemeye devam edilmelidir. Ayrıca, maddi duran varlıkların bir kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa, diğer bütün kalemler de (örneğin makinelerden birisi yeniden değerlendirilmişse geri kalan bütün makineler de yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır) yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 252-254).

UMS 16'da, yeniden değerlendirme sonucunda saptanan varlığın net defter değerinin varlığın gerçeğe uygun değerini aşamayacağı belirtilmektedir. Yeniden değerlendirme sonucu varlığın değerinde oluşan artışlar öz kaynaklar içinde ayrıca yeniden değerlendirme artışı olarak kaydedilmelidir. Ancak, eğer daha önce varlık için değer düşüklüğü söz konusu olmuş ve bu değer düşüklüğü gider kaydedilmişse, daha sonra bu varlığın yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan artış da gelir kaydedilmelidir. Daha önceden yeniden değerlemeye tutulmuş bir varlık için değer düşüklüğü söz konusu olması durumunda ise,

söz konusu değer düşüklüğü yeniden değerlendirme artışı hesabından indirilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 254).

UMS 16 uyarınca, yeniden değerlendirme artışı hesabına kaydedilen değer artışları, dağıtılmamış karlar hesabına, varlık amorti edildikçe aktarılabilir veya varlık elden çıkarılıncaya yada kullanımı sona erinceye kadar bu hesapta tutulabilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 255).

Varlığın yıl içinde edinilmesi durumunda standartta iki tür uygulamadan bahsedilmektedir. Bütün yılın amortismanı varlık edinildiğinde ayrılır ve varlığın elden çıkarıldığı yıl için amortisman ayrılmaz ya da amortismanın belirli kısmı varlık edinildiği yılda ayrılır kalan kısım ise varlığın elden çıkarıldığı yıl için ayrılır (kist esası) (Yaveroğlu,2001, s. 24).

Standart uyarınca, maddi duran varlığın elden çıkarılması durumunda, varlığın net defter değeri ile varlığın elden çıkarılmasıyla sağlanan kazanç arasındaki fark gelir veya gider olarak kaydedilir (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 16'da, maddi duran varlıklara ilişkin olarak, kullanılan kayda alma temeli (tarihi maliyet ya da yeniden değerlendirme), kullanılan amortisman yöntemi, varlıkların faydalı ömürleri ve amortisman oranları, birikmiş amortismanların dönem başı ve dönem sonu tutarları, varlığa ilişkin değer düşüklüğü tutarları, varlık üzerindeki sınırlandırmalar, rehin, ipotek veya teminata olanlar, inşa edilen varlıklar için yapılan harcamalar, yeniden değerlendirme fonunun dönem içindeki hareketi, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş maddi duran varlıkların tarihi maliyet tutarı, maddi duran varlıkların dönem içi hareketleri raporlanması gerekli bilgiler olarak öngörülmektedir (<http://www.iasb.org.uk>).

### **2.6.1. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar'ın Karşılaştırılması**

01/01/1997 yılında yürürlüğe giren TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, UMS 16 ile genel hatlarıyla uyumludur. Sadece ayrıntıda



bazı farklılıklar saptanmış ancak söz konusu farklılıkların genel çerçevede bir uyumsuzluğa neden olmadığı görülmüştür.

Bu farklılıklardan biri UMS 16'da, inşa edilen varlıklar için katılan borçlar için ertelenmiş ödeme koşulları söz konusu olduğu bir durumlar için yer alan açıklamalara, TMS 8'de yer vermemesidir.

İki standart arasında saptanan bir diğer farklılık da UMS 16'da maddi duran varlıkların bir kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa, diğer bütün kalemlerin de yeniden değerlemeye tabi tutulması gerektiğinin açıklanması, TMS 8'de ise bu tür bir açıklama yapılmamış olmasıdır.

Ayrıca UMS 16'da varlık için daha önce bir değer düşüklüğü söz konusu olması durumunda, daha sonra bu varlığın yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan artışın gelir kaydedilmesini öngörülmekteyken TMS 8'de bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

UMS 16'da yeniden değerlendirme artışı hesabına kaydedilen değer artışlarının, varlık amorti edildikçe dağıtılmamış karlar hesabına aktarılabilmesine veya varlık elden çıkarılınca ya da kullanımı sona erinceye kadar yeniden değerlendirme artışı hesabında tutulabilmesine ilişkin açıklamalar yer almakta TMS 8'de ise sadece yeniden değerlendirme artışlarının, özkaynaklardaki sermaye yedekleri grubunda gösterilmesi gerektiğine ilişkin açıklama bulunmaktadır.

Bir diğer farklılık ise UMS 16'da varlığın yıl içinde edinilmesi durumunda söz konusu olacak uygulamalara ilişkin açıklamaların TMS 8'de yer almamasından kaynaklanmaktadır.

Ayrıca, TMS 8'de, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine ilişkin iki yöntemden bahsedilmektedir. Temel yöntem olarak verilen, varlığın gerçeğe uygun değerinin bilirkişi olarak saptanmasıdır. Uygulanabilir diğer yöntem olarak verilen ise, yeniden değerlendirme uygulamasında mevcut mevzuatın dikkate alınmasıdır. UMS 16'da ise yeniden değerlemenin varlığın piyasa değeri dikkate alınarak yapılması öngörülmektedir.



TMS 8’de temel yöntem olarak verilen yöntem ile UMS 16’nın öngördüğü yöntem birbiriyle uyumludur. TMS 8’de temel yöntem ek, uygulanabilir yöntem olarak yeniden değerlendirilmede mevzuatın dikkate alınmasına ilişkin açıklama bulunmaktadır.

UMS 16 ile TMS 8’in karşılaştırılmasında, amortismanla ilişkin konularda TMS 9 Amortisman Muhasebesi de dikkate alınmıştır. Bunun nedeni uluslararası muhasebe standartları arasında daha önce amortismanlar için yayımlanmış standardın yürürlükten kaldırılarak, amortisman konusuna ilişkin açıklamaların UMS 16 çerçevesinde verilmesidir. Amortisman konusunda, her iki standart arasında herhangi bir uyumsuzluk saptanmamıştır.

Yukarıda açıklanan küçük farklılıklar dışında iki standardın genel çerçevede uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak, TMS 8 kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar ilr özel tükenmeye tabi varlıklar, UMS 16’nın kapsamında yer almamaktadır. Bu konulara ilişkin karşılaştırmalar, UMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar kapsamında incelenmiştir.

## **2.6.2. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

Seri: XI No: I sayılı SPK tebliğinde, maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin, Madde 30’da verilen açıklamalarda maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme uygulaması hariç elde etme maliyetine göre değerlendirileceği belirtilmekte ve varlığın amaçlanan şekilde kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan maliyetlerin varlığın maliyetine eklenebileceği açıklanmaktadır. Madde 31’de ise normal bakım onarım giderlerin varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilemeyeceği, varlığın kapasitesini artırıcı giderlerin ise maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Bu bağlamda varlığın değerlemesine ilişkin ilgili SPK Tebliği’nde verilen açıklamaların UMS 16 ile aynı doğrultuda olduğu görülmektedir.

İlgili SPK Tebliği Madde 37’de, yeniden değerlendirme konusunda mevzuat hükümlerine uyulması öngörülmektedir. Mevzuat ile UMS 16’nın uyumu aşağıda mevzuat ile UMS 16’nın karşılaştırılması çerçevesinde ele alınmıştır.

Madde 38 ve Madde 39 çerçevesinde ise, amortisman muhasebesinin konusu ve amortisman hesaplama ilkeleri açıklanmıştır. Tebliğle amortisman konusunda verilen açıklamalar, UMS 16 ile uyumlu görülmüştür. Ancak amortismanlara ilişkin raporlanması gereken bilgilere ilişkin olarak, ilgili SPK tebliğinde sadece bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında birikmiş amortismanlardaki yeniden değerlendirme artışlarının ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası değerlerinin raporlanması öngörülmekte, UMS 16 çerçevesinde raporlanması gerekli diğer bilgilerden bahsedilmemektedir.

İlgili SPK tebliğinde, UMS 16'da, inşa edilen varlıklar için katlanılan borçlar için ertelenmiş ödeme koşulları söz konusu olduğu bir durumlar için yer alan açıklamalara, varlığın yıl içinde edinilmesi durumunda söz konusu olacak uygulamalara, yeniden değerlemenin varlığın piyasa değeri dikkate alınarak yapılmasına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır.

İlgili SPK tebliğinde, maddi duran varlıklara ilişkin, UMS 16 kapsamında geniş ve detaylı açıklamalar yer almamakla birlikte, mevcut açıklamaların da UMS 16 ile aynı doğrultuda olduğu görülmüştür.

### **2.6.3. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de, maddi duran varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu olarak tanımlanmaktadır. MSUGT'de, maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması öngörülmekte, birikmiş amortismanların maddi duran varlıklardan bir indirim kalemi olarak gösterilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Yeniden değerlendirme artışlarının ise öz kaynaklar içerisinde sermaye yedekleri altında izlenmesi öngörülmektedir.

Bunların dışında ilgili MSUGT'de maddi duran varlıklara ilişkin olarak bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında, maddi duran varlıkların cari dönem içindeki hareketlerine ilişkin

bilgiler ile amortisman hesaplama yöntemlerine ilişkin bilgilerin açıklanması gerekli kılınmaktadır.

Görüldüğü gibi ilgili MSUGT'de maddi duran varlıklara ilişkin olarak UMS 16'da verilen açıklamalara göre çok daha yüzeysel açıklamalar söz konusudur. Bu yüzeysel açıklamalar UMS 16 ile bir uyumsuzluk teşkil etmemekte ancak yukarıda UMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da açıklanan konulardan hiçbiri MSUGT kapsamında açıklanmadığından dolayı, bu iki düzenleme arasında karşılaştırma yapmak mümkün olmamaktadır.

#### **2.6.4. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile Vergi Usul Kanununun Karşılaştırılması**

Vergi Usul Kanunu, varlıkların değerlemesi, amortisman ve yeniden değerlendirme konusuna çeşitli yaptırımlar getirmiştir ve hem TMS 8'de hem de Seri: XI No: I sayılı SPK tebliğinde mevzuattaki bu yaptırımlara atıfta bulunulması nedeniyle, çalışmamızın bu kısmı VUK ile UMS 16'nın karşılaştırılmasına ayrılmıştır.

VUK uyarınca (Madde 269- Madde273), işletmelerin sahip olduğu tesisat ve makinalar dahil gayrimenkuller ve demirbaş eşyalar, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Söz konusu varlıkların maliyet bedellerine, satın alma veya inşa ve imal giderlerine gümrük, nakliye ve montaj giderleri ile normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki varlığın iktisadi kıymetini arttırıcı nitelikteki giderler eklenir. Bu bağlamda, VUK'nun varlıkların değerlendirilmesine ilişkin olarak verdiği açıklamalar UMS 16 ile uyumludur.

Yeniden değerlendirme konusunda VUK'nin mükerrer Madde 298 ile verdiği açıklamalara göre, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin amortismanına tabi varlıklarını ve bu varlıklara ilişkin amortismanları her hesap dönemi sonunda yeniden değerlemeye tutabilirler. Ancak varlıkların maliyet bedellerine eklenmiş olan kur farkları yeniden değerlendirme kapsamına girmez. UMS 16'da kur farklarının yeniden değerlendirme kapsamına girip girmemesine ilişkin bir açıklama bulunmamasıyla birlikte bunun nedeni varlıkların yeniden değerlendirilmesinde piyasa değerinin esas alınmasıdır.

Kanunda, varlıkların ve varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılarak değerlemeye tabi tutulması, yeniden

değerlemeden doğan artışın, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilmesi ve yeniden değerlemeden sonra varlıkların yeni değerleri üzerinden amortisman tabi tutulması gerektiği öngörülmektedir. UMS 16'da yeniden değerlendirme alternatif yöntem olarak verilmiştir ve varlıkların yeniden değerlendirilmesinde piyasa değerinin esas alınması öngörülmüştür. Bu konuda iki düzenleme arasında farklılık vardır ancak kanunla belirlenen oranın uygulanması sonucu varlığın değerinin piyasa değerine yakın bir değere sahip olması söz konusu olursa ki kanun uyarınca değerlemede esas alınması gereken yeniden değerlendirme oranı bir önceki yılın aynı dönemine göre DİE'nin yayımladığı TEFE'de meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır, bu farklılık bir uyumsuzluk teşkil etmez.

Yine VUK mükerrer Madde 298'de, yeniden değerlemeye tabi tutulan varlıkların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesaplanma şekillerinin amortisman kayıtlarında ayrıntılı gösteriminin gerektiği açıklanmakta ve bu düzenleme UMS 16 ile uyumlu olmaktadır. Ayrıca, yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya oranın düşük uygulanmasından dolayı, geçmiş yıllara ilişkin yeniden değerlendirme yapılamayacağı ve hesap dönemi içinde aktife giren varlıklar için yeniden değerlendirme yapılamayacağı belirtilmektedir. UMS 16'da ise bu tür açıklamalar yer almamakla birlikte, VUK'nin, UMS 16'da varlıkların yeniden değerlendirilmiş değerlerinin piyasa değerine göre ayarlanması ilkesine uymadığı görülmektedir.

VUK'de amortismanla ilişkin yapılan düzenlemelerde, Madde 314 ile boş arazi ve arsaların amortisman tabi olmadıkları belirtilmektedir ve bu açıklama UMS 16'nın konu ile ilgili açıklamasıyla aynıdır.

Madde 315 ve mükerrer Madde 315 ile normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemleri açıklanmış ve normal amortisman yöntemi için kullanılacak amortisman oranının en fazla %20, azalan bakiyeler yöntemi için ise en fazla %40 olabileceği belirtilmiştir. Amortisman oranlarının uygulanmaya başlandıktan sonra değiştirilemeyeceği ve amortisman sürelerinin 1/amortisman oranı olarak belirlenmesini öngörmüştür. UMS 16'da ise kullanılacak amortisman yöntemine ilişkin bir sınırlandırma getirilmemekte ancak standardın içeriğinde normal ve azalan bakiyeler yöntemine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. UMS 16'da amortisman süresi için, varlığın faydalı ömrünün esas alınması gerektiği açıklanmaktadır. Bu konuda da bir farklılık olduğu gözükmele beraber, VUK'ya

aykırı düşmeden de, işletmelerin faydalı ömrü serbestçe saptayabilecekleri (kullanılacak oranın ayarlanmasıyla) görülmektedir.

Ayrıca VUK uyarınca normal amortisman yöntemine başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceğini ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği belirtilmiştir. Amortisman yönteminin değiştirilmesi, UMS 16 uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak kabul edilmekte ve bu değişikliği cari ve gelecek dönem tablolarına yansıtılarak gerçekleştirilebileceği öngörülmekte ve bu konuda iki düzenlemenin birbirinden farklı olduğu görülmektedir.

VUK'da maddi duran varlıklara ilişkin yukarıda açıklanan konular dışında bir düzenleme getirilmemektedir. VUK'da verilen açıklamalar, UMS 16 ile getirilen düzenlemelerin tamamını kapsamamaktadır.

## **2.7. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri**

UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri, 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren başlayan dönemler için hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. UMS 17'nin bazı paragrafları UMS 40 Gayrimenkul Yatırımları ve UMS 41 Tarım standartlarının yürürlüğe girmesiyle değiştirilmiştir. Bu standartla amaçlanan finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması gereken kiralama sözleşmelerinde uygulanması gerekli muhasebe politikalarının hem kiraya veren hem de kiralayan taraf için belirlenmesidir (Yaveroğlu, 2000, s. 26).

UMS 17 uyarınca, kiracı açısından, kiralama sözleşmesi, muhasebe ve raporlama amaçları için, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmalıdır. UMS 17, bir kiralama sözleşmesinin sınıflandırılmasının, anlaşmanın formundan çok işlemin özüne dayanılarak yapılması gerektiğini belirtmektedir. Eğer, kiralama işlemine konu olan varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün fayda ve riskler kiracıya devrediliyorsa, söz konusu kiralama sözleşmesi, finansal kiralama olarak sınıflandırılmalıdır.

UMS 17 bir kiralama sözleşmesinin finansal kiralama olarak sınıflandırılabilmesi için sekiz kriter belirlemekte, bu kriterlerden ilk beşinden herhangi birinin sağlandığı

durumlarda, söz konusu kiralama sözleşmesinin finansal kiralama olarak sınıflandırılması gerektiğini, kalan son üç kriterden birinin sağlanması durumunda ise söz konusu kiralama sözleşmesinin finansal kiralama olarak sınıflandırılabilirliğini belirtmektedir. Söz konusu kriterler, kiralama işleminin sonunda varlığın mülkiyetinin kiracıya geçmesi, kira sözleşmesi, kiracıya varlığı gerçek değerinin büyük ölçüde altında bir fiyata satın alma seçeneği sunması, varlığın devredilemeyeceği durumlarda bile, kira süresinin varlığın faydalı ömrünün büyük bölümünü kapsamaması, minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerine eşit veya daha fazla olması, kiralamaya konu olan varlığın yalnızca kiracı tarafından kullanılabilmesi, kiracının kiralama sözleşmesini feshi durumunda, kiralayana zararlarının kiracı tarafından üstlenilmesi, varlığın hurda değerindeki değişimlerden doğacak kiracıya ait kar ve zararların kira saptamasında dikkate alınması, kira tutarlarının piyasa fiyatlarının çok altında kalması durumunda bile, kiracının sözleşmeyi devam ettirebilmesidir. (Epstein, Mirza, 2000, s. 511).

UMS 17, kiralayan açısından da kiralama sözleşmelerinin finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasını öngörmektedir. Yukarıda bahsedilen sekiz kriterden herhangi birinin kiracı tarafından sağlanması durumunda, söz konusu kiralama sözleşmesi kiralayan tarafından da finansal kiralama olarak sınıflandırılmalıdır. Ancak standart farklı koşulların söz konusu olması durumunda kiralayan ile kiracının aynı sözleşme için farklı sınıflandırma yapılmasının da mümkün olabileceğini belirtmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 513).

UMS 17, daha öncede belirtildiği gibi kiralama sözleşmelerini kiracı ve kiralayan açısından ayrı ayrı ele almaktadır. Kiracının finansal tablolarında, bir kiralama işleminin finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması gerektiği daha önce belirtilmişti. Faaliyet kiralaması için uygulanacak muhasebeleştirme yöntemi, finansal kiralamaya göre oldukça basittir. Kira ödemeleri, ödemeler yapıldıkça kira süresi boyunca, eşit tutarlarda gider kaydedilmelidir. Kira tutarları, kiralanan varlığın gerçek fiziksel kullanımını daha iyi temsil edeceği düşünülen başka bir sistematik temel bulunmuyorsa, eşit tutarlarda gider kaydedilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 515).

Kiracı açısından daha önce bahsedilen sekiz kriterden herhangi birinin sağlanması durumunda finansal kiralama olarak kaydedilen kiralama işlemi, kiracının bilançosunda,



aktifinde bir varlık ve pasifte bir yükümlülük olarak yer almalıdır. Bilançoda varlık ve yükümlülük olarak yer alması gereken bu tutar, kiralamaya konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 516).

Kiralama işleminin, kiralamaya konu varlığın kiracıya mülkiyetinin devredilmesi veya kiracının söz konusu varlığı gerçek değerinin önemli ölçüde altında bir değerle satın alması kriterlerini (ilk iki kriter) sağlaması durumunda, UMS 17 uyarınca, söz konusu varlık tahmini faydalı ömrü esas alınarak amortismanına tabi tutulmalıdır. Diğer kriterlerin sağlanması nedeniyle finansal kiralama olarak sınıflandırma yapılması durumunda ise söz konusu varlık, kiralama süresi veya faydalı ömürden kısa olanı temel alınarak amortismanına tabi tutulmalıdır. Kiracı, amortismanına tabi diğer varlıkları için uyguladığı muhasebe politikalarını aynen kiralamaya konu olan varlık için de uygulamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 517).

UMS 17, kiralayan açısından kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini de açıklamaktadır. Kiralayan açısından faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılan kiralama işlemleri, kiralayanın bilançosunda “kiralanan varlık yatırımı” başlığı altında gösterilmelidir. Bu hesap, maddi duran varlıklarla birlikte veya maddi duran varlıklar hesabına yakın olarak raporlanmalı ve amortisman, kiralayanın kendine ait maddi duran varlıklarına uyguladığı şekilde ayrılmalıdır. UMS 17, faaliyet kiralamalarının, kiralayanın işlerinin önemli bir kısmını teşkil ettiği durumlarda, kiralayanın, her bilanço tarihinde, her bir varlık kalemi tutarı ile birlikte ilgili birikmiş amortisman tutarının da açıklanması gerektiğini belirtmektedir. Faaliyet kiralaması için elde tutulan varlıklar genelde bilançoda maddi duran varlıklara dahil edilir. Kiralayan tarafından elde edilen kira gelirleri, kira dönemi boyunca, eşit tutarlarda gelir olarak kaydedilir. Faaliyet kiralamalarından kaynaklanan maliyetler, kiralayan tarafından ya gelir tahakkuk ettikçe kiralama süresi boyunca amorti edilir ya da oluştukları dönemde gider kaydedilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 522).

Kiralayan açısından gerçekleştirilen finansal kiralama işlemi bir satış işlemi olarak değerlendirilir ve finansal tablolarda kiraya verilen varlığa yapılan net yatırım tutarı kadar bir finansal kiralama alacağı olarak kaydedilir (Yaveroğlu, 2001, s. 26). Yine, kiralayan



açısından, finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin brüt yatırım tutarı, minimum kira ödemelerinin toplamına, garanti edilmemiş hurda değer eklenmesiyle bulunur. Brüt yatırım ile brüt yatırımı oluşturan bu iki bileşenin bugünkü değerleri arasındaki fark “kazanılmamış faiz geliri” olarak kaydedilir. UMS 17, ortaya çıkan faiz gelirin, kiralayanın net yatırım tutarı üzerinden sabit bir dönemsel getiri oranı yaratacak şekilde tahakkuk ettirilmesini öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 523).

UMS 17’de finansal kiralama açıklanırken, “birden çok yatırımın kiralınması”na da yer verilmiş ancak bu konu detaylı bir şekilde açıklanmamıştır (Epstein, Mirza, 2000, s. 531).

UMS 17 satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralları da belirlemektedir. Satış ve geri kiralama işlemi, varlığın sahibinin, varlığı satması ve aynı varlığın sattığı kişiden hemen kiralınması işlemidir. Burada, varlığın fiziksel olarak transferi söz konusu değildir (Epstein, Mirza, 2000, s. 531).

UMS 17’ye göre satış ve geri kiralama işlemine konu olan kiralama işleminin finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olmasına göre uygulanacak muhasebe yöntemi belirlenmelidir. Finansal kiralama işlemi söz konusuysa, satış gelirin varlığın net defter değerini aşan kısmı, kiracı-satıcı tarafından gelir olarak muhasebeleştirilmez, söz konusu tutar ertelenir ya da kiralama dönemi boyunca itfa edilir. Geri kiralama işlemi bir faaliyet kiralaması niteliğinde olduğu durumda, işlemin gerçeğe uygun değerle gerçekleştirildiği açık ise, ortaya çıkan kar ya da zarar hemen tahakkuk ettirilir. Satış fiyatı gerçeğe uygun değerinden düşükse ortaya çıkan fark zarar olarak tahakkuk ettirilmelidir. Ancak, zararın gelecekteki düşük fiyatlı kira ödemeleri ile karşılanabilmesi mümkünse, söz konusu tutar ertelenerek varlığın beklenen kullanım süresi içinde kira ödemelerinin yüzdelere göre itfa edilmelidir. Yine faaliyet kiralamasında satış fiyatı gerçeğe uygun değerden yüksekse, gerçeğe uygun değeri aşan tutar ertelenmeli ve varlığın beklenen kullanım ömrü boyunca itfa edilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 532).

Faaliyet kiralamasında, satış ve geri kiralama tarihindeki gerçeğe uygun değer kiralamaya konu varlığın net defter değerinden düşükse, gerçeğe uygun değer ile net defter değeri arasındaki fark zarar olarak muhasebeleştirilir. Finansal kiralamaya konu olan

varlığın değerinde bir düşüş olması durumunda, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. (Epstein, Mirza, 2000, s. 532).

UMS 17’de hem kiralayan hem de kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak raporlanması gerekli bilgiler de ayrıntılı olarak verilmiştir.

### **2.7.1. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi’nin Karşılaştırılması**

01/01/2002 tarihinde yürürlüğe giren TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, UMS 17 ile neredeyse tamamen uyumlu bulunmuştur. Saptanan küçük farklılıklar olsa da bunlar uygulamada bir uyumsuzluğa neden olacak öneme sahip değildir.

TMS 17, kiracı açısından finansal kiralama işlemine konu olan varlıkla ilgili ortaya çıkan borçların, bilançonun pasifinde uzun vadeli ve kısa vadeli ayrıma uygun olarak raporlanmasını öngörmekte, UMS 17’de ise bu detaya inilmemektedir.

Kiralayan açısından faaliyet kiralamalarına konu olan varlığın, UMS 17, kiralayanın bilançosunda “kiralanan varlık yatırımı” başlığı altında gösterilmesini öngörmektedir. TMS 17 ise bu konudaki açıklama, kiralanan varlıkların kiralayanın bilançosunda varlığın niteliğine uygun grupta raporlanması şeklindedir.

TMS 17, üretim ve ticaret şirketlerinin varlıklarını faaliyet kiralamasına verdiklerinde, söz konusu kira gelirlerini, diğer faaliyetlerden doğan gelir ve karlar grubunda raporlamalarını öngörmekteyken, UMS 17’de böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

Son olarak, UMS 17’de birden çok yatırımın kiralınmasına ilişkin de kısa bir açıklama yapılmakta, TMS 17 de ise bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ne SPK Tebliği’nde ne de MSUGT’de herhangi bir açıklama yapılmamaktadır. Ancak, MSUGT’yle belirlenen tek düzen hesap planı, kiralama işlemlerinin UMS 17 uyarınca muhasebeleştirilmesine olanak

sağlamaktadır. Örneğin 301 ve 401 no'lu hesaplar kısa ve uzun vadeli finansal kiralamadan doğan borçlar olarak kullanılabilir. Yine duran varlıklar grubu altında, finansal kiralama ile alınan makine ve teçhizatlar raporlanabilir (Sayılğan, 2001, s. 117).

## 2.8. UMS 18 Gelirler

UMS 18 Gelirler, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu standartla, gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler belirlenmektedir (Yaveroğlu, 2001, s.27).

UMS 18 uyarınca, gelirler, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı belirlendiğinde ve bu fayda güvenilir olarak ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilir. UMS 18, üretilen veya satın alınan malların satışından elde edilen gelirleri, hizmet satışından sağlanan gelirleri ve işletme varlıklarının diğer işletmeler veya kişiler tarafından kullanımından doğan hakları (faiz geliri, temettü geliri, patent, ticari marka gibi) gelir olarak tanımlamaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 209).

Bu standart, finansal kiralamaya ilişkin gelirler, öz varlık yönteminin kullanımı sonucu oluşan bağlı ortaklıklara ve iştiraklere ilişkin temettüler, sigorta işletmelerinin sigorta sözleşmelerinden doğan gelirler, UMS 39'da açıklanan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişikliklerden doğan gelirler, orman ürünleri, tarım ve hayvancılık, madencilik faaliyetlerinden ve diğer dönen varlık değerlerindeki değişimlerden doğan gelirleri kapsamamaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 209).

UMS 18, gelirlerin, tahsil edilen veya tahsil edilebilir olan varlıkların gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesini öngörmektedir. UMS 18 uyarınca, bir işleme ilişkin gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan anlaşmayla belirlenir. Gelire ilişkin gerçeğe uygun değer, tahsil edilen veya edilebilir tutardan iskontolar indirilerek ulaşılan değerdir. Gelirler genellikle nakit ve nakde eşdeğerlerden oluşmaktadır. Ancak nakit veya nakde eşdeğerlerin ertelenmesi durumunda, gerçeğe uygun değer tahsil edilen veya edilecek olan gelirin nominal tutarından az olur. Gerçek değer ile nominal değer arasındaki fark (vade farkı), faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 210).

Benzer mal veya hizmetlerin değişimi söz konusu olduğunda, bu değişim bir gelir oluşturmaz. Farklı türden mal veya hizmetlerin değişimi söz konusu olduğunda gelir tahakkuk ettirilir. Bu yolla sağlanan gelir, tahsil edilen veya edilecek olan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeriyle ölçülür (Epstein, Mirza, 2000, s. 210).

UMS 18'de, malların satışından sağlanan gelirin tahakkuk ettirilebilmesi için, işletmenin alıcıya, malın mülkiyetine ilişkin önemli risk ve faydaları devretmiş olması, malın mülkiyetine ilişkin yönetsel hak ve kontrolünü devretmiş olması, tahakkuk ettirilecek gelirin güvenilir olarak ölçülebilmesi, mal satışından kaynaklanan ekonomik faydalardan işletmenin yararlanmasının mümkün olması ve mal satışına ilişkin maliyetlerin güvenilir olarak belirlenebilmesi gerektiği açıklanmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 212).

UMS 18, belirli bir döneme ilişkin gelirlerin, bunları elde etmek için yapılan harcamalarla karşılaştırılmasını ve söz konusu giderlerin saptanamadığı durumlarda gelirin tahakkuk ettirilmeyip, ertelenmesini öngörmektedir (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 18 uyarınca, hizmet satışından kaynaklanan gelir de, güvenilir olarak tahmin edilebildiğinde tahakkuk ettirilir. Hizmetten kaynaklanan gelir, bilanço tarihi itibariyle tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilir. Verilen hizmete ilişkin gelirlerin güvenilir olarak tahmin edilebilmesi için, verilen hizmete ilişkin gelir tutarının gerçeğe yakın olarak belirlenebilmesi, hizmetten kaynaklanan ekonomik faydadan işletmenin yararlanması mümkün olması, hizmetin tamamlanma yüzdesinin, bilanço gününde güvenilir olarak tahmin edilebilir olması, hizmetten kaynaklanan maliyetler ile hizmetin tamamlanmasına kadar katlanılacak tüm maliyetlerin güvenilir olarak tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Daha önceden gelir olarak kaydedilmiş tutarın, tahsilatına ilişkin bir belirsizlik söz konusu olursa, bu tutar gider kaydedilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 213).

Standartta, işletme varlıklarının diğer işletmeler veya kişiler tarafından kullanımından doğan faiz geliri, temettü geliri ve haklara (patent, ticari marka) ilişkin gelirlerin tahakkuk ettirilebilmesi için, söz konusu işleme ilişkin ekonomik faydanın işletmeye akışının mümkün olması ve gelirin tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi gerektiği öngörülmektedir. Standartta, bu tür işlemlere ilişkin gelirin tahakkukunda, esas alınacak temel ilkeler de belirlenmiştir. Faiz gelirleri, ait olduğu raporlama dönemlerindeki

kullanım süreleri esas alınarak kayda alınır. Haklardan kaynaklanan gelirlerin raporlama dönemine ilişkin tutarları sözleşme koşulları çerçevesinde tahakkuk ettirilir. Temettü gelirleri ise, kar paylarına ilişkin ödemenin kesin olarak onaylandığı tarihte kayıtlara alınmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 215).

UMS 18 ayrıca, gelirlere ilişkin raporlanması gerekli bilgileri de açıklamaktadır. Gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikaları, tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, dönem içinde tahakkuk eden satışlara, hizmetlere ve diğer olağan faaliyetlere (faiz, temettü, haklar) ilişkin gelirlerin kategoriler itibariyle tutarları, mal ve hizmet değişiminden kaynaklanan gelirlerin kategoriler itibariyle tutarları finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 215).

### **2.8.1. UMS 18 Gelirler ile TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler'in Karşılaştırılması**

TMUDESK, bu konuya ilişkin olarak 4 no'lu standart olan "Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler"i yayınlamıştır. 01/01/1997 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TMS 4, UMS 18 ile neredeyse tamamen uyumlu olarak hazırlamıştır.

İki düzenleme arasında saptanabilen farklılıklardan biri, UMS 18'de yer alan mal veya hizmet değişiminde gelir tahakkukuna ilişkin açıklamalardan TMS 4'te bahsedilmemesidir.

UMS 18 ile TMS 4 arasında saptanan bir diğer farklılık ise, UMS 18'de, belirli bir döneme ilişkin gelirlere ilişkin giderlerin saptanamadığı durumlarda gelirin tahakkuk ettirilmeyip, ertelenmesi öngörülmekteyken, TMS 4'te gelire ilişkin giderlerin saptanamaması durumunda Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler olarak raporlanması gerektiğinin açıklanmasıdır. Bu konuda da iki standardın uyumlu olduğu sadece TMS 4'te daha ayrıntılı bilgi verildiği görülmektedir.

### **2.8.2. UMS 18 Gelirler ile SPK Tebliği'nin Karşılaştırılması**

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde, gelir tablosuna ilişkin genel bilgiler bölümünde, bütün gelir ve giderlerin tahakkuk ettikleri tarih itibariyle kayıtlara geçirilmesi gerektiği,

bütün gelir ve giderlerin kaynakları itibariyle tasnif edilip, her gelir grubunun ilgili olduğu gider grubu ile karşılaştırılması gerektiği ve işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelir ve giderleri ile olağanüstü gelir, gider, kar ve zararlarının gelir tablosunda ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği açıklanmaktadır. İlgili Tebliğde yer alan bu açıklamalar, UMS 18 ile getirilen düzenlemelerle uyumludur.

UMS 18 uyarınca, gelirler, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı belirlendiğinde ve bu fayda güvenilir olarak ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilir. UMS 18, üretilen veya satın alınan malların satışından elde edilen gelirleri, hizmet satışından sağlanan gelirleri ve işletme varlıklarının diğer işletmeler veya kişiler tarafından kullanımından doğan hakları (faiz geliri, temettü geliri, patent, ticari marka gibi) gelir olarak tanımlamaktadır. İlgili SPK Tebliğinde ise gelirin tanımı yer almamaktadır. Ancak, UMS 18 ile gelir tanımında yer alan kalemlerin tümü, Tebliğ'in öngördüğü gelir tablosunda yer almaktadır.

İlgili SPK Tebliği, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın yokluğundan başka, UMS 18'in uygulanmasına olanak sağlayacak bütün hesapları içermektedir. İlgili SPK Tebliği'nde, UMS 18'de öngörüldüğü şekilde, gelirler mal/hizmet satışlarından ve diğer faaliyetlerden olmak üzere ayrılmaktadır. İki uygulama arasındaki fark, UMS 18'in, gelirin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer esas alınması gerektiğini öngörmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin UMS 18 uyarınca vadeli satışlarda, gerçeğe uygun değer, işlemin peşim satış değerini ifade etmekte, vadeden kaynaklanan faizin tahakkuk ettirilebilmesi için, raporlama dönemine ait sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle vade farkları gelir olarak kaydedilinceye kadar, ertelenmiş gelirler hesabında gösterilmelidir. (Akbulut, 2001, s. 36). Bunun anlamı, ilgili SPK Tebliği uyarınca, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının "satışlar" grubu içinde gösterilmesinin, UMS 18'e uyumsuzluğu temsil ettiği.

UMS 18'de ayrıca, mal veya hizmetlerin değişiminde gelirin tahakkuk ettirilmesine ilişkin açıklamalar, hizmet satışından kaynaklanan gelirin tahakkuk ettirilmesi için gerekli koşullar, hizmetten kaynaklanan gelirin tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilmesi konusunda açıklamalar, faiz geliri, temettü geliri ve haklara (patent, ticari marka) ilişkin gelirlerin tahakkukunda esas alınacak temel ilkeler, finansal tablo dipnotlarında yapılması



gereken gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikaları, tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, dönem içinde tahakkuk eden satışlara, hizmetlere ve diğer olağan faaliyetlere (faiz, temettü, haklar) ilişkin gelirlerin kategoriler itibariyle tutarları, mal ve hizmet değişiminden kaynaklanan gelirlerin kategoriler itibariyle tutarlarına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. İlgili SPK Tebliğinde ise yukarıda sayılan konularda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

UMS 18, belirli bir döneme ilişkin gelirlerin, bunları elde etmek için yapılan harcamalarla karşılaştırılmasını ve söz konusu giderlerin saptanamadığı durumlarda gelirin tahakkuk ettirilmeyip, ertelenmesini öngörmektedir. İlgili SPK Tebliği'nde bu konuda da bir açıklama bulunmamaktadır.

Yapılan karşılaştırma sonucu, ilgili SPK Tebliği ile getirilen gelire ilişkin düzenlemelerin, UMS 18'e göre çok dar kapsamlı olduğu ve iki düzenleme arasındaki en belirgin farklılığın, ilgili SPK Tebliği'nde ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın olmamasından kaynaklandığı görülmektedir.

### **2.8.3. UMS 18 Gelirler ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

MSUGT'de, gelir tablosu ilkeleri altında yapılan açıklamalarda, gerçekleşmemiş satışların, gelirin ve karların, gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenlerin gerçek tutarından az veya fazla gösterilmemesi gerektiği, belli bir dönemin satışları ve gelirlerinin bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılması gerektiği, arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararların meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmesi ve normal faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilmesi gerektiği yer almaktadır. MSUGT ile belirlenen bu ilkeler, UMS 18'in getirdiği düzenlemeler ile bu kapsamda uyumludur.

MSUGT, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın yokluğundan başka, UMS 18'in uygulanmasına olanak sağlayacak bütün hesapları içermektedir. MSUGT'de UMS 18'de öngörüldüğü şekilde, gelirler mal/hizmet satışlarından ve diğer faaliyetlerden olmak üzere ayrılmaktadır. İki uygulama arasındaki fark, UMS 18'de gelirin ölçülmesinde



gerçeğe uygun değerin esas alınması gerektiğini öngörmesinden kaynaklanmaktadır. Bunun anlamı, ilgili SPK Tebliği ile karşılaştırma kısmında da açıklandığı gibi, MSUGT uyarınca, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının “satışlar” grubu içinde gösterilmesinin, UMS 18’e uyumsuzluğu temsil ettiğiidir. İlgili MSUGT’de, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın bulunması halinde, reeskont işlemine de gerek kalmayacaktır (Sayarı, 2000, s. 21-22).

Yukarıda sayılan farklılıklar dışında, UMS 18’de yer alan, gelirin tanımına ilişkin ayrıntılı açıklamalar, mal veya hizmetlerin değişiminde gelirin tahakkuk ettirilmesine ilişkin açıklamalar, hizmet satışından kaynaklanan gelirin tahakkuk ettirilmesi için gerekli koşullar, hizmetten kaynaklanan gelirin tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilmesi konusunda açıklamalar, faiz geliri, temettü geliri ve haklara (patent, ticari marka) ilişkin gelirlerin tahakkukunda esas alınacak temel ilkeler, finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken gelirlere ilişkin açıklamalar, MSUGT’de yer almamaktadır.

## **2.9. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişimlerin Etkileri**

1 Ocak 1995 tarihinden itibaren başlayan dönemler için geçerli olan UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişimlerin Etkileri, işletmenin yabancı paraya dayalı işlemleri (yabancı parayla yapılan ihracat, ithalat, kredi alma ve kredi verme vbg.) ile işletmenin finansal tablolarına dahil edilen iştiraklerin, bölümlerin ve şubelerin yabancı paraya dayalı finansal tablolarının çevirilerinde uygulanır. Yabancı bir işletmedeki net yatırımının finansal korumasından kaynaklanan kur farkları dışında, yabancı paraya dayalı kalemlere ilişkin finansal koruma işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, UMS 21’in kapsamı dışındadır. Bu standarda ilişkin olarak SYK üç adet Tebliğ (SYKT 7: Euro İle İlgili Uygulamalar, SYKT 11: Ani Devalüasyonlar Sonucunda Oluşan Kar Farklarının Aktifleştirilmesi, SYKT 19: Raporlama Kuru-UMS 21 ve UMS 29 Kapsamında Mali Tabloların Hazırlanması) yayımlamıştır (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 21, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri de açıklamaktadır. Buna göre, yabancı paraya dayalı bir işlem, işletmenin muhasebe kayıtlarına işlemin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kayıt edilmelidir. Bilanço tarihinde ise, yabancı paraya dayalı parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak raporlanmalıdır.

Yabancı paraya dayalı parasal olmayan kalemler, tarihi maliyetleriyle değerlendirilmişse, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak, gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmişse, gerçeğe uygun değer saptandığı tarihteki döviz kuru kullanılarak raporlanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 773).

UMS 21 uyarınca, yabancı paraya dayalı işlemlerden doğan kur farkları, oluştukları dönemde gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidirler. Ancak, işletmenin, bir yabancı işletmedeki net yatırımının bir parçası olan parasal kalemlere ilişkin kur farkları istisnai bir durum olarak tanımlanmıştır ve böyle bir durumda, kur farkları, net yatırım elden çıkarılincaya kadar, raporlayan işletmenin finansal tablosunda özkaynağın bir bileşeni olarak sınıflandırılmalı; net yatırım elden çıkarılınca, gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidir. Benzer şekilde, raporlayan işletmenin, yabancı işletmedeki net yatırımının finansal korunması olarak muhasebeleştirilen yabancı paraya dayalı bir yükümlülüğünden doğan kur farkları da net yatırım elden çıkarılincaya kadar özkaynağın bir bileşeni olarak raporlanmalı, net yatırım elden çıkarılınca, gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 773).

UMS 21’de ayrıca, finansal korunmanın bir anlamı olmadığı ve yükümlülükleri etkileyen bir devalüasyon olması durumunda veya dövizle varlık edinimi söz konusu olması durumunda, kur farklarının varlığın değerine eklenebileceğini açıklanmaktadır. Ancak varlığın net defter değeri, yerine koyma maliyeti ile geri kazanılabilir değerden düşük olanını geçmemelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 788).

UMS 21’de, işletmelerin yabancı faaliyetlerinin sınıflandırılmasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, yabancı faaliyetlerin finansal tablolarının çevriminde kullanılacak yöntem, yabancı faaliyetlerin raporlayan işletmeyle olan finansman ve faaliyet ilişkilerine göre belirlenir. Yabancı faaliyete ilişkin sınıflandırma, söz konusu faaliyetlerin finansal tablolarının çevriminde izlenecek yöntemde belirleyicidir. UMS 21’e göre, yabancı faaliyetler iki kategoride sınıflandırılır. Bunlar, faaliyetleri raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler ve faaliyetleri raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olmayan yabancı ülkedeki faaliyetlerdir (yabancı işletmeler). Standartta ayrıca bir yabancı faaliyetin yabancı işletme olarak sınıflandırılması için gerekli koşulları da açıklamaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 772).

UMS 21'e göre faaliyetleri raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler, raporlayan işletmenin kendi işlemleri gibi çevrime tabi tutulmalıdır. Standartta, yabancı ülkedeki faaliyetlerin finansal tablolarının çevriminde uygulanacak kurallar açıklanmıştır. Buna göre, yabancı paraya dayalı parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak raporlanmalıdır. Yabancı paraya dayalı parasal olmayan kalemler, tarihi maliyetleriyle değerlendirilmişse, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak, gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmişse, gerçeğe uygun değerlerin saptandığı tarihteki döviz kuru kullanılarak raporlanmalıdır. Genel olarak, bütün gelir ve gider kalemleri, işlem tarihindeki kur kullanılarak çevrilmelidir. Ancak, amortisman gideri, varlığın alım tarihindeki kur ile veya varlık gerçeğe uygun değerle değerlendirilmişse, değerlemenin yapıldığı tarihteki kur ile yerel para birimine çevrilmelidir. Yine genel olarak, işletmenin önceki finansal tablolarındaki parasal kalemlerinin ilk raporlanmasındaki döviz kurları farklılıklarından doğan kur farkları, oluştukları dönemde gelir veya gider olarak kaydedilmelidir. Ancak, işletmenin, bir yabancı işletmedeki net yatırımının bir parçası olan parasal kalemlere ilişkin kur farkları istisnai bir durum olarak tanımlanmıştır ve böyle bir durumda, net yatırım elden çıkarılıncaya kadar, raporlayan işletmenin finansal tablosunda özkaynağın bir bileşeni olarak sınıflandırılmalı; net yatırım elden çıkarılınca, gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidir. Benzer şekilde, raporlayan işletmenin, yabancı işletmedeki net yatırımının finansal korunması olarak muhasebeleştirilen yabancı paraya dayalı bir yükümlülüğünden doğan kur farkları da net yatırım elden çıkarılıncaya kadar özkaynağın bir bileşeni olarak raporlanmalı, net yatırım elden çıkarılınca, gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidir. Ayrıca, maddi duran varlıkların maliyetleri ve amortismanları, varlığın edinim tarihindeki kur ile, eğer yeniden değerlemeye tabi tutulmuşlarsa, yeniden değerlendirme tarihindeki kur ile yerel para birimine çevrilmelidirler. Stoklar da edinim tarihindeki kur ile çevrilmelidirler. Ancak, stoklar, net gerçekleştirilebilir değer veya geri kazanılabilir değerle değerlendirilmişse, söz konusu değer belirlendiği tarihteki kur ile çevrime tabi tutulur (Epstein, Mirza, 2000, s. 773-774).

UMS 21'de faaliyetleri raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olmayan yabancı ülkedeki faaliyetlerin (yabancı işletmeler) finansal tablolarının çevriminde uyulması gerekli kurallar da açıklanmaktadır. Buna göre, yabancı işletmenin parasal ve parasal olmayan varlık ve kaynakları kapanış kuruyla, yabancı işletmenin hiperenflasyonlu bir ekonomide faaliyet gösterdiği durumlar dışında, gelir ve gider kalemleri işlem tarihindeki

kurla çevrilmeli ve ortaya çıkan tüm kur farkları net yatırım elden çıkarılıncaya kadar kar ve zarara yansıtılmadan özkaynak olarak sınıflandırılmalıdır. Yabancı işletmenin hiperenflasyonlu bir ekonomide faaliyet göstermesi durumunda, gelir ve gider kalemleri kapanış kuruyla çevrilmelidir (Yılmaz, 1998, s. 197).

Raporlayan işletme tarafından tamamen sahip olunmayan yabancı işletmenin konsolidasyonu sonucu, konsolide bilançoda azınlık hisseleri raporlanır. Standartta, çevrimden kaynaklanan birikmiş kur farklarının, azınlık hisselerine dağıtılması ve özkaynağın ayrı bir bileşeni olarak değil azınlık hisseleri olarak raporlanması öngörülmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 777).

UMS 21, bir yabancı işletmenin devralınmasından kaynaklanan şerefiyenin, yabancı işletmenin varlığı olarak kabul edilerek kapanış kuruyla çevrilmesini veya raporlayan işletmeye ait tarihi değerle kayıtlı bir parasal olmayan kalem olarak kabul edilip, işlem tarihindeki kurla çevrilmesini öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 777).

UMS 21, varlık ve kaynaklarının net defter değerlerinin, gerçeğe uygun değere göre düzeltilmesinde de bir yabancı işletmenin devralınmasından kaynaklanan şerefiye için kullanılan yöntemin aynen uygulanmasını öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 778).

Standartta, yabancı işletmelerin finansal tablolarının raporlayan işletme finansal tablolarıyla konsolide edilmesinde, grup içi parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarının elimine edilmemesi gerektiği açıklanmaktadır. Konsolidasyonda, bu tür kur farkları, gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeye devam edilmeli veya bu standartla istisnai durum olarak belirtilmiş durumlarda, net yatırım elden çıkarılıncaya kadar özkaynak olarak sınıflandırılmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 778).

UMS 21'e göre, raporlama yapan işletme ile yabancı işletmenin raporlama tarihleri farklıysa, yabancı işletmenin varlık ve kaynakları bilanço tarihindeki döviz kuru ile çevrilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 778).

Yabancı işletmenin elden çıkarılması durumunda, o zamana kadar özkaynağın ayrı bir bileşeni olarak kaydedilen birikmiş kur farklarının, elden çıkarmadan doğan kazanç veya

kaybın tahakkuk ettirildiği tarihte gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmelidir. Standartta, kısmen elden çıkarma söz konusuysa, birikmiş kur farklarının, elden çıkarma oranında gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmesi öngörülmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 778-779).

Yabancı faaliyetlerin sınıflandırılmasında bir değişiklik söz konusu olması durumunda, UMS 21, sınıflandırma değişikliği tarihinden itibaren, yeni sınıflandırmaya uygun prosedürlerin uygulanmasını öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 779).

UMS 21 uyarınca raporlanması gerekli bilgiler, dönemin gelir veya giderine eklenen kur farkları tutarları, varlığın net defter değerine eklenen kur farkları, özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak sınıflandırılan kur farkları ve bu tutarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler, önemli bir yurtdışı işlemin sınıflandırılmasında bir değişim söz konusu olursa, sınıflandırmadaki değişikliğin yapısı, değişimin nedeni, sınıflandırmadaki değişimin özkaynaktaki etkisi ve sınıflandırmadaki değişikliğin önceki dönem gelir tablolarına etkisinden oluşmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 789).

### **2.9.1. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişimlerin Etkileri ile TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi'nin Karşılaştırılması**

01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı, UMS 21 ile tamamen uyumludur.

İki standart arasında, uyumsuzluğa neden olacak herhangi bir farklılık bulunmamakla birlikte, TMS 12'nin bazı kavramların açıklanmasında daha fazla ayrıntıya indiği görülmüştür. Örneğin, yabancı paraya dayalı işlemler, UMS 21'de ithalat, ihracat, kredi alma ve kredi verme olarak tanımlanmakta, TMS 21'de ise, fiyatı yabancı para ile saptanan mal ve hizmet alım ve satımları, yabancı para birimi bazında borç alımı veya borç verilmesi, yabancı para birimine dayalı yapılan ve koşulları henüz yerine getirilmemiş bir anlaşmaya taraf olmak ve değeri yabancı para birimi ile ifade edilmiş bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılmasında yabancı kaynaklardaki artış veya azalışlar olarak açıklanmaktadır. Bunun dışında TMS 21'de, yabancı ülkelerdeki işletmelere ilişkin finansal tabloların Türk Lirasına (yerel para birimine) dönüştürülmesinde oluşan kur

farklarının nereden kaynaklandığı, yabancı ülkelerdeki faaliyetlerden kaynaklanan kur farklarının, raporlayan işletmenin nakit akışlarını neden etkilediği ve yabancı işletme ile raporlayan işletme arasındaki kur farklılıklarının, raporlayan işletmenin nakit akışlarını neden etkilemediğine ilişkin, UMS 21’de yer almayan açıklamalar bulunmaktadır.

### **2.9.2. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişimlerin Etkileri ile SPK Tebliği’nin Karşılaştırılması**

Seri: XI, No:1 sayılı SPK Tebliği, Madde 28’de, dövize dayalı işlemlerin, işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Bilanço dipnotlarına ilişkin verilen açıklamalar arasında ise, yabancı paralarla temsil edilen ve kur garantisi olmayan alacak ve borçlar ile aktifte mevcut yabancı paraların ayrı ayrı tutarları ve T.L.’ye dönüştürme kurları yer almaktadır. İlgili SPK Tebliği’nde dövize dayalı işlemlerin, işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin açıklama dışında, UMS 21’de yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin verilen açıklamalardan hiçbirisi yer almamaktadır.

31/12/2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” (Seri: XI, No: 21) Madde 14’te, yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların, ana ortaklığın bilançosunda gösterimine ilişkin hükümler yer almaktadır. İlgili Tebliğde faaliyetleri ana şirketin uzantısı olan (şube benzeri işletmeler) işletmeler ile şube benzeri dışında kalan bağımsız yabancı işletmelerdeki işlemlerin muhasebeleştirilmesi UMS 21’de olduğu gibi ayrı ayrı verilmiştir. Buna göre, faaliyetleri ana şirketin uzantısı olan (şube benzeri işletmeler) işletmelerin parasal kalemleri bilanço tarihindeki kur ile, parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki veya makul değerlerinin belirlendiği tarihteki geçerli kur ile Türk Lirasına çevrilir. Çevrimden kaynaklanan kur farkları gelir tablosuna yansıtılır. Şube benzeri dışında kalan işletmeler ise bağımsız yabancı işletmelerdir. Bu tip işletmelerin parasal ve parasal olmayan kalemleri bilanço gününde geçerli kurla, gelir ve gider kalemleri ise işlem gününde geçerli kurla Türk Lirasına çevrilir. Kur farkları özkaynak içinde, “Çevrim Farkları” hesabında, bunun ana ortaklık dışı paylara isabet eden kısmı “Ana Ortaklık Dışı Paylar” hesabında izlenir. Bunun dışında bir de yine aynı tebliğin 17. Maddesinde kanuni merkezleri yurt



dışında bulunan konsolide mali tablo kapsamındaki bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştirakler ile bunlara ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanması öngörülmektedir. Seri: XI, No:11 sayılı SPK Tebliği'nde, öngörülen açıklamalar UMS 21 ile uyumlu olsa da, ilgili SPK Tebliği kapsamında UMS 21'e göre çok dardır.

### **2.9.3. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişimlerin Etkileri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de de döviz kurlarındaki değişimlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, sadece gelir tablosunda "Kambiyo Karları" ve "Kambiyo Zararları" hesabı bulunmaktadır. Birde bilanço dipnotlarına ilişkin açıklamalar arasında yurtdışından alacaklar ile yurtdışına borçlara ilişkin döviz cinsi, miktarı, T.L. kuru ve toplam tutarının açıklanması öngörülmüştür.

UMS 21 ile getirilen düzenlemelerin hiçbiri MSUGT'de açıklanmamaktadır. Bu konuda Türkiye'deki bir diğer yasal düzenleme de sadece bankalar için Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmıştır. "Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemelerine Ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ" in 14. maddesinde "yabancı bir para birimi esas alınarak düzenlenen mali tabloların Türk Lirasına çevrilmesine ilişkin esaslar" belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme de sadece bankaları kapsamaktadır (Yılmaz, 1998, s. 172).

### **2.10. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri**

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren başlayan dönemler için hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. UMS 23'e ilişkin olarak bir adet SYKT (SYKT 2: Tutarlılık-Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi) bulunmaktadır. Bu standartla amaçlanan borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir (Yaveroğlu, 2000, s. 35).

UMS 23 uyarınca, borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde giderleştirilir. Standartta kullanımına izin verilen bir diğer yöntem de, bir özellikli varlığın üretimi, inşası veya satın alınması için yapılan borçlanmadan kaynaklanan faizin, o özellikli varlığın değerine dahil



edilerek aktifleştirilebilmesidir. Ancak bunun için, söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda getirmesinin mümkün olması ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir olarak saptanabilmesi gerekmektedir. UMS 23, özellikli varlık tanımını amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale getirilmesi uzun süreyi alan varlıklar olarak yapmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 279).

UMS 23, bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla borçlanıldığı durumlarda, bu borçlanmadan kaynaklanan maliyetlerden, söz konusu yatırımla ilgili borçlanmanın geçici olarak değerlendirilmesi sonucu elde edilen yatırım gelirlerinin düşülmesiyle, aktifleştirilecek borçlanma maliyetinin belirlenmesini öngörmektedir. Bazı durumlarda ise, genel amaçlı bir borçlanmadan, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için fon kullanılabilir. Bu gibi durumlarda standart, aktifleştirme tutarının, dönem boyunca mevcut genel amaçlı borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanan oranın söz konusu özellikli varlıklara yapılan harcamalara uygulanmasıyla bulunması gerektiğini açıklamaktadır. Ancak aktifleştirilen borçlanma maliyeti tutarı, o dönemde söz konusu varlıklar için katlanılan borçlanma maliyeti tutarını aşmamalıdır (<http://www.iasb.org.uk>).

Bir özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, UMS 23 uyarınca, söz konusu varlık için harcama yapıldığında, borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde ve ilgili varlığın amaçlanan şekilde kullanımı için gerekli faaliyetler başladığında, başlatılabilir ve bu koşullar sürdüğü sürece devam ettirilir. Standartta, bir özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale getirilmesi için yürütülen faaliyetlere ara verilmesi durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Ancak, faaliyetlere ara verilmesinin, inşa projesinin yapısından kaynaklanması ve normal kabul edilmesi durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir. Birbirinden bağımsız bölümlerden oluşan bir özellikli varlığın inşası sırasında bir bölümün kullanılır hale gelmesi durumunda o bölümle ilgili aktifleştirmeye son verilir. UMS 23'te ayrıca, proje tamamen sona erdiğinde ve bütün faaliyetler tamamlandığında, aktifleştirmenin durdurulması gerektiğini belirtilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 283).

UMS 23'te borçlanma maliyetlerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler de belirtilmiştir. Buna göre, borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikaları (borçlanma maliyetlerinin gider kaydedilmesi ya da aktifleştirilmesi), dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarının hesaplanmasında kullanılan oran, finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

### **2.10.1. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Karşılaştırılması**

01/01/2000 tarihinde yürürlüğe giren TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi incelendiğinde UMS 23 ile tamamen uyumlu olduğu görülmüştür. UMS 23'te borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin verilen açıklamaların tümü TMS 4'te de aynen yer almaktadır.

İki standart arasında ayrıntıda saptanan tek farklılık, UMS 23'te, özellikli varlığın inşasına ara verilmesi durumunda, verilen bu aranın projenin doğasından kaynaklanması söz konusuysa aktifleştirmeye devam edilebileceğine ilişkin açıklamanın yer alması, TMS 14'te ise bu konuda bir açıklamanın yer almamasıdır. Ancak bu önemsiz farklılık iki standart arasında bir uyumsuzluğa neden olmamaktadır.

### **2.10.2. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

SPK'nın Seri: XI No: 1 sayılı, Seri: XI No: 11 sayılı ve Seri: XI No: 14 sayılı tebliğlerinde borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Seri: XI No: 11 sayılı Tebliğde (Madde 33/B), " varlıkların elde edilme maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilir" açıklaması yer almaktadır. SPK'nın Seri: XI No: 1 sayılı Tebliği'ne göre ise (Madde 30), maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur arklarının aktifleştirilebileceği belirtilmektedir. SPK'nın ilgili tebliğinde verilen bu açıklamanın UMS 23'ten açık olarak farklılaştığı nokta, ilgili SPK tebliği uyarınca varlıkların aktifleştirilmelerinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan

kredilerden kaynaklanan kur farklarının aktifleştirilebilmesinden, UMS 23'te ise aktifleştirmenin, varlığın inşasının sona ermesiyle durdurulması gerektiğinin açıklanmasından kaynaklanmaktadır.

Seri: XI No: 14 sayılı Tebliğ'de ise, Tebliğin 30. Maddesinin son fıkra hükmü saklı kalmak üzere, varlıkların, aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilemeyeceği belirtilmekte, ancak, tebliğin 30. Maddesinin saklı tutulmasından dolayı UMS 23 ile ilgili SPK Tebliğleri arasındaki uyumsuzluk ortadan kalkmamaktadır.

Ayrıca, ilgili SPK tebliğinde, UMS 23'ün aksine, "özellikli varlık" tanımı yapılmamakta ve bu durum aktifleştirmenin özellikli varlık dışındaki varlıklar içinde söz konusu olabileceği durumunu ortaya çıkarmakta ve UMS 23'le bir uyumsuzluk yaratmaktadır (Yalkın, 2000, s. 10-11).

Seri: XI No: 11 sayılı Tebliğde, bilanço dipnotlarında dönemin finansman giderleri tutarının, dönem içinde tahakkuk eden finansman giderlerinden üretime verilenlerin, sabit varlık maliyetine verilenlerin ve doğrudan gider yazılanların açıklanması gerektiği öngörülmektedir. Ancak, UMS 23 borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak, borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikalarının (borçlanma maliyetlerinin gider kaydedilmesi ya da aktifleştirilmesi), dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin ve aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarının hesaplanmasında kullanılan oranın, finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını öngördüğünden dolayı, ilgili SPK Tebliği ile bu konuda getirilen düzenleme de UMS 23'e göre yetersiz kalmaktadır.

UMS 23'te yer alan, bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla borçlanıldığı durumlarda, söz konusu yatırımla ilgili borçlanmanın geçici olarak değerlendirilmesi durumunda aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerine, genel amaçlı bir borçlanmalardan, özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için kullanılan tutarın aktifleştirilmesine ve bir özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin ne zaman başlatılıp, ne zaman sona erdirileceğine ilişkin açıklamalar, ilgili SPK Tebliğlerinde yer alamamaktadır.

İlgili SPK Tebliğleri ile UMS 23'ün karşılaştırılmasından çıkarılacak sonuç, ilgili SPK Tebliğleri ile getirilen düzenlemelerin UMS 23'e göre yetersiz ve belli konularda UMS 23 ile uyumsuz olduğudur.

### **2.10.3. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de ise borçlanma maliyetleriyle ilgili olarak sadece finansman giderinin tanımı "işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer kalemleri kapsar" yapılmıştır. Bu tanımdan borçlanmadan kaynaklanan faizin varlığın maliyetine eklenebileceğine dair bir sonuç çıkmakta ancak bu konuda aydınlatıcı herhangi başka bir açıklama bulunmamaktadır.

MSUGT'de birde, bilanço dipnotlarında dönemin finansman giderleri tutarının, dönem içinde tahakkuk eden finansman giderlerinden üretime verilenlerin, sabit varlık maliyetine verilenlerin ve doğrudan gider yazılanların açıklanması gerektiği öngörülmektedir. Ancak, UMS 23 borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak, borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikalarının (borçlanma maliyetlerinin gider kaydedilmesi ya da aktifleştirilmesi), dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin ve aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarının hesaplanmasında kullanılan oranın, finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını öngördüğünden dolayı, MSUGT ile bu konuda getirilen düzenleme de UMS 23'e göre yetersiz kalmaktadır.

UMS 23'te yer alan, özellikli varlık tanımına, özellikli varlığın değerine dahil edilerek aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri için gerekli koşullara, bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla borçlanıldığı durumlarda, söz konusu yatırımla ilgili borçlanmanın geçici olarak değerlendirilmesi durumunda aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerine, genel amaçlı bir borçlanmalardan, özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için kullanılan tutarın aktifleştirilmesine ve bir özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin ne zaman başlatılıp, ne zaman sona erdirileceğine ilişkin açıklamalar, MSUGT'de yer alamamaktadır.

MSUGT ile UMS 23'ün karşılaştırılması sonucu, MSUGT'de, UMS 23'le getirilen düzenlemelerin neredeyse hiçbirinin yer almadığı görülmüştür.

## **2.11. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi**

UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi, 1988 tarihinde onaylanmış, 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu standart 1994'te yeniden formatlanmış, 1998'de ise bazı paragrafları UMS 39'a uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. UMS 27'ye ilişkin olarak bir adet SYKT (SYKT 12: Konsolidasyon-Özel Bir Amaç İçin Kurulan İşletmeler) mevcuttur. Bu standardın konusunu, ana şirketin kontrolü altındaki şirketler grubunun konsolide finansal tablolarının düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili gerekliliklerin belirlenmesi oluşturur. Kısaca UMS 27, konsolide edilecek finansal tabloların hazırlanması için gerekli esasları açıklamaktadır. Standartta ayrıca ana şirketin konsolide olmayan finansal tablolarında, bağlı ortaklıklarının nasıl muhasebeleştirileceği de belirlenmektedir (Yaveroğlu, 200, s. 38).

Bu standart, bağlı ortaklığın tanımını kontrol gücü ile ilişkilendirir. Ana şirket direkt veya endirekt olarak bağlı şirketin yarıdan fazla oy verme hakkına sahipse veya ana şirket, bağlı ortaklığın yarı veya daha az hissesine sahip olsa da, yapılan bir anlaşma gereği, yarıdan fazla oy verme hakkına sahipse, şirketin finans ve faaliyet politikalarını yönetebilme gücüne sahipse, ana şirketin bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücü vardır ve finansal tablolar konsolide edilmelidir.

UMS 27 uyarınca, bağlı şirket üzerindeki kontrolün geçici olduğu (yakın zamanda elden çıkarılması söz konusu ise) veya bağlı şirket fonlarının ana şirkete aktarılmasında uzun dönemli ciddi kısıtlamalar söz konusu olduğu durumlarda, bağlı şirket konsolidasyon dışı bırakılır ve UMS 39 Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme'ye göre muhasebeleştirilir. Bağlı şirketin faaliyet konusu, gruba dahil diğer şirketlerinkinden çok farklı da olsa gerekli açıklamalar yapılarak konsolidasyon anlamlı hale getirilir. Farklı faaliyet alanları nedeniyle bağlı ortaklık konsolidasyon dışı bırakılmamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 427). Ayrıca, ana şirket tamamen başka bir şirkete ait ise konsolide finansal tablo hazırlamayabilir. Ancak bu durum nedeniyle birlikte açıklanmalı, konsolide finansal

tabloları sunacak olan ana şirketin adı ve sicil kaydının bulunduğu yer belirtilmelidir (Durmuş, 1992, s.219).

Konsolidasyonda kullanılacak finansal tabloların kapanış tarihleri aynı olmalıdır. Farklılık olması durumunda bağlı ortaklıklar finansal tablolarını ana şirketin yıl sonu tarihine göre düzenlemelidir. Bunu yapmanın mümkün olmadığı durumlarda UMS 27, bu tarihler arasındaki fark 3 ayı geçmemek kaydıyla gerçekleşen önemli olaylara ilişkin düzeltme kayıtları yapılarak bağlı ortaklık finansal tablolarının konsolidasyona dahil edilmesine izin vermektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 428).

Konsolide tablolar aynı muhasebe ilkelerine göre hazırlanmalıdır. Ancak UMS 27 farklılıklar söz konusu olduğunda, işletmelerden birinin diğerine uygun şekilde kullandığı muhasebe yöntemini değiştirmesini değil, uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin yeterli açıklamaların yapılmasını öngörmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 428).

Bağlı ortaklığın faaliyet sonuçları konsolide finansal tablolara birleşme gününde dahil edilmelidir. Elden çıkarılan bağlı ortaklığın faaliyet sonuçları da, elden çıkarma gününe kadar konsolide finansal tablolara dahil edilmelidir. Bağlı ortaklığın elden çıkarılmasından doğan fark ise, konsolide gelir tablosunda gösterilmelidir. Finansal tabloların dönemler itibariyle karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla, finansal tablo dipnotlarında destekleyici bilgiler verilmelidir (Durmuş, 1992, s. 222).

Standart uyarınca, konsolide edilen bağlı ortaklıklardaki azınlık payına düşen zarar, bağlı ortaklığın özkaynağındaki azınlık payını aşarsa, bu fazlalık çoğunluk pay sahibinin borcuna yazılır. Bağlı ortaklık daha sonraki dönemlerde kar bildirdiğinde, daha önceki dönemlerde çoğunluk tarafından karşılanan zarar kapatılana kadar, azınlık kar payından mahsup edilir (Durmuş, 1992, s. 222).

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, ana şirketin ve bağlı şirketin finansal tabloları satır satır birleştirilerek, aktifleri, pasifleri, sermayesi, geliri ve harcamaları gibi birimleri bir araya getirilir. Ayrıca, ana şirketin, her bağlı şirketteki sermayesinin tutarı mahsup edilmeli, grup şirketleri arasındaki bakiye ve ticari işlemler, yine grup şirketleri arasındaki ticari işlemlerden doğan tahakkuk etmemiş karlar (bunlara stoklar ve sabit



varlıklar gibi aktiflerin defter değerleri dahildir) ve tahakkuk etmemiş zararlar tamamen mahsup edilmelidir. Bunun anlamı topluluk içi şirketlere ait bakiyeler ve işlemler ile gerçekleşmemiş zarar ve karların tümünün giderilmesi gerektiğidir. Tahakkuk etmemiş kar ve zararların mahsubundan doğan zaman farkları UMS 12 Vergilendirme doğrultusunda muhasebeleştirilir (Durmuş, 1992, s. 220).

Ana ortaklık, bağlı ortaklığa ait, grup dışında tutulan imtiyazlı hisselerle sahipse, temettüleri açıklanmış olsun veya olmasın bağlı ortaklığın imtiyazlı hisse senetlerine ilişkin temettülerden sonra, kendi payına düşen kar veya zararı hesaplar (Durmuş, 1992, s. 223).

Konsolide net varlıklar içindeki azınlık hisseleri, bağlı ortaklığın net varlıkları içindeki azınlık hissesi oranına eşit olacak şekilde, bilançoda borçlar toplamı ile özkaynaklarından ayrı olarak gösterilmelidir. UMS 27, azınlık hisselerine ait kar veya zararın gelir tablosunda ayrıca sunulmasını gerekli kılmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 430).

Ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıklar, maliyet yöntemi ile, UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi kapsamında özkaynaktan pay alma yöntemi ile veya UMS 39 Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme kapsamında satışa hazır finansal varlıklar olarak muhasebeleştirilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 430).

Bunların dışında konsolide finansal tablolarda topluluğa dahil bağlı ortaklığın adı, kayıtlı olduğu yer, sahip olunan sermaye, konsolidasyondan muaf tutulmuş olan bir şirket varsa, muaf tutulma nedeni, ana ortaklığın oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmadığı bağlı ortaklık ile ana ortaklık arasındaki ilişkinin mahiyeti, ana ortaklığın oylama gücünün yarısından fazlasına sahip olduğu ancak kontrolüne sahip olamadığı şirketin adı, bir şirketin satın alınması veya elden çıkarılmasının raporlama tarihindeki finansal durum üzerine etkisi, ana ortaklığın ayrı olarak hazırladığı finansal tablolarındaki bağlı ortaklık için kullanılan muhasebe yöntemi açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 430).



### **2.11.1. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile TMS 5 Konsolide Finansal Tabloların Karşılaştırılması**

01/01/1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar ile UMS 27 büyük ölçüde uyum içerisindedir. Ancak bu iki standardın karşılaştırılması sonucu bazı küçük farklılıklar saptanmıştır.

UMS 27 ana şirket veya bağlı ortaklıklarının, ana şirketin bağlı şirketteki karının dağıtımından doğan ödenecek vergi tutarının UMS 12 Gelir Vergisi Muhasebesi çerçevesinde hesaplanacağı belirtilmiştir. Şimdiye kadar yayınlanmış muhasebe standartları arasında vergilendirmeye ilişkin bir standart olmadığından, TMS 5'te bu tür bir açıklama bulunmamakta, konsolide edilen tüm bağlı ortaklıklara ilişkin vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarının toplamının konsolide finansal tablolardaki aynı başlıklı kalemin tutarını oluşturacağı belirtilmektedir.

TMS 5'te konsolidasyona tabi olan şirketlerden bir veya birkaçının topluluğun finansal tablolarının doğruyu ve gerçeği yansıtmalarını etkileyecek derecede önemli olmaması durumunda, bu şirket veya şirketlerin konsolidasyona dahil edilmeyebileceği açıklanmıştır. UMS 27'de ise böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

TMS 5'te konsolide bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin ilke ve esaslar başlığı altında, konsolidasyon ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Şerefiyenin nasıl hesaplanacağı, nasıl itfa edileceği, "bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüş karşılıkları", "iştirakler sermaye payları değer düşüş karşılıkları" ve "bağlı menkul kıymetler değer düşüş karşılıkları" ile ilgili hesapların düzeltilerek kapatılacağı, topluluk içi dönen ve duran varlık, stok alışverişleri sonuçları için yapılması gerekli düzeltmeler ve bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği, amortisman ve yeniden değerlemeye ilişkin yapılması gerekli düzeltme işlemleri açıklanmaktadır. UMS 27'de ise bu tür açıklamalar yer almamaktadır.

UMS 27'de ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıkların, maliyet yöntemi ile, UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi kapsamında özkaynaktan pay alma yöntemi ile veya UMS 39 Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme

kapsamında satışa hazır finansal varlıklar olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmakta, TMS 5'te ise ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıkların, TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi veya TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır.

UMS 27 ile TMS 5'in karşılaştırılması sonucu iki standardın ana hatlarıyla birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir. Ayrıntıda saptanan farklılıklar ise uyumsuzluğa neden olmayacak niteliktedir.

### **2.11.2. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

SPK'nın yayımlanmış olduğu, "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 21)" de genel hatlarıyla UMS 27 ile uyumludur. İlgili tebliğin 7. Maddesinin, e bendinde "bu tebliğde hüküm bulunmayan hallerde, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerinde yer alan kavram, ilke, standart ve formlara uyulması zorunludur. Bu Tebliğ ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde yer almayan hususlarda, uluslararası muhasebe standartlarına uyulur" açıklamasının yer alması, ilgili Tebliğde yer almayan konularda UMS 27'nin getirdiği düzenlemelerin uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca SPK Tebliğinin, SPK'ya kayıtlı şirketler için zorunlu olması da, uluslararası standartlarla uyumlu bir düzenlemenin uygulamada hayata geçirilmesi açısından çok önemlidir.

İlgili SPK Tebliğinin, UMS 27'den farklılaştığı noktalarından birisi, bağlı ortaklık tanımıdır. Tebliğde, bağlı ortaklık, ana ortaklığın direkt veya dolaylı olarak %50'den fazla oranda hisseye, oy hakkına veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına veya yönetim çoğunluğuna sahip olduğu işletmeler olarak tanımlanmaktadır. UMS 27'de olduğu gibi bağlı ortaklık tanımı ana ortaklığın kontrol gücünün bulunduğu şirketler olarak yapılmamakta ancak ilgili Tebliğde verilen açıklamalar kontrol gücünün varolmasını gerektirmektedir. Bu nedenle iki düzenleme arasında bir uyumsuzluk söz konusu değildir sadece tanımlar farklıdır.

Konsolidasyon kapsamı dışında tutulma şartları konusunda UMS 27'den farklı olarak ilgili SPK Tebliğinde, ana ortaklığın kontrol gücünün bulunduğu bağlı ortaklarından, küçük olması veya faaliyet hacminin düşük olması nedeniyle konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyenlerin, konsolidasyon dışında tutulabileceği belirtilmektedir.

İlgili SPK Tebliğinde, konsolide bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar, ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. UMS 27'de ise bu tür açıklamalara yer verilmemiş yalnız topluluk içi şirketlere ait bakiyeler ve işlemler ile gerçekleşmemiş zarar ve karların tümünün giderilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Ayrıca UMS 27'de "azınlık payları" olarak anılan hesap grubu ilgili SPK Tebliğinde "Ana Ortaklık Dışı Özsermaye" olarak adlandırılmaktadır.

UMS 27'de yer alan raporlanması gerekli bilgiler ilgili SPK Tebliği'nde de yer almakta ve bu açıklamalara ek olarak bir de konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki her bir ikili sermaye ilişkisi bazında şerefiye tutarlarının da açıklanması istenmektedir.

Bunların dışında ilgili SPK Tebliği'nde UMS 27'den farklı olarak ilk konsolide mali tabloların hazırlanması, konsolide mali tabloların bağımsız denetimi ve konsolidasyona dahil işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında kullanılacak standartlara ilişkin ek açıklamalar da yer almaktadır.

İlgili SPK Tebliği ile UMS 27'nin karşılaştırılması sonucu, ilgili SPK Tebliği'nin, UMS 27'ye göre bazı konularda daha ayrıntılı açıklamalar yaptığı görülmekle birlikte, iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu görülmüştür. İlgili Tebliğ'ce "...bu tebliğde yer almayan hususlarda,... uluslararası muhasebe standartlarına uyulur" açıklamasının yapılması da, iki düzenleme arasındaki farklılıkları minimuma indirmektedir.

### **2.11.3. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

1, 2, 3 no'lu MSUGT'de, sadece Tek Düzen Hesap Planı içinde, bağı ortaklıklara ilişkin tanım yapılmakta, konsolidasyona ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ayrıca, UMS 27'de "azınlık payları" olarak anılan hesap, Tekdüzen Hesap Planı içinde yer almamaktadır.

MSUGT ile getirilen düzenlemeler arasında UMS 27 kapsamında yer alan açıklamaların hiçbiri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT'de konsolidasyon konusunda herhangi bir düzenlemenin getirilmemiş olması, ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

### **2.12. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi**

UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi standardı 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren geçerli olmakla beraber 1994'te yeniden formatlanmıştır. 1998'de UMS 36 ve UMS 39'a, 1999'da ise UMS 10 ve UMS 37'ye uygun olarak standartta gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Ekim 2000'de de UMS 28'in bazı paragrafları değiştirilmiştir ancak düzeltilen bu paragraflar UMS 39'un ilk uygulanışı sırasında yürürlüğe girecektir. UMS 28'e ilişkin olarak iki adet SYKT (SYKT 3: İştiraklerle Yapılan İşlemlerden Kaynaklanan Gerçekleşmemiş Gelir ve Giderlerin İptali, SYKT 20: Özkaynaktan Pay Alma Yöntemi-Zararların Kaydı) yayımlanmıştır (<http://www.iasb.org.uk>). Bu standartla amaçlanan işletmelerin iştiraklerini ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirlenmesidir.

Standartta, bir işletmeye yapılan yatırımın iştirak olarak nitelendirilebilmesi için gerekli görülen "önemli etkiye sahip olma" durumunun tanımı yapılmaktadır. Her zaman geçerli olmamakla birlikte, bir işletmenin dolaylı veya dolaysız iştirak payı %20 ve üzerindeyse işletmenin bu iştirak üzerinde önemli etkinliğe sahip olduğu varsayılır (Yaveroğlu, 2001, s. 38). UMS 28'de iştirak üzerinde, önemli etkinliğin var olduğunun göstergesi olarak, iştirakin yönetim kurulunda veya eşit derecede bir makamında yatırımcının temsil edilmesi, politika belirleme sürecine katılabilme, yatırımcı ile iştirak arasındaki önemli

işlemler, iki işletme arasında yönetici personelin değişimi ve temel teknik bilginin sağlanması verilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 366).

UMS 28, önemli etkinliğin bulunduğu iştirak yatırımlarının özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ancak, eğer bir iştirakin, yakın bir gelecekte elden çıkarılması düşünülüyorsa veya bir iştirakin, faaliyetlerini uzun süreli sınırlandırmalar altında gerçekleştirmesinden dolayı yatırımcıya fon transferi yapmasının oldukça sınırlı olması durumunda, iştirakin muhasebeleştirilmesinde özkaynak yöntemi değil maliyet yöntemi kullanılır (Epstein, Mirza, 2000, s. 366).

Standartta, yatırımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak özkaynak yöntemi ile maliyet yöntemi açıklanmıştır. Özkaynak yönteminde, iştirakler önce maliyet değeri ile muhasebeleştirilirler. Daha sonraki dönemlerde ise iştirakin net aktiflerinde oluşan değişiklikler, iştirak oranına göre iştirak eden şirketin kayıtlarına yansıtılır. İştirak eden şirketin gelir tablosu, iştirakin alım tarihinden sonraki faaliyet sonuçlarından iştirak eden şirkete düşen payı da kapsar (Yaveroğlu, 2001, s. 29). Maliyet yöntemine göre ise yatırımcı, yatırım yaptığı şirketteki yatırımı maliyet bedeli ile kayda alır. Yatırımdan sağlanan kar payları ise ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilir (Durmuş, 1992, s. 228).

UMS 28 uyarınca, yatırımcı, iştiraktaki önemli etkinliğini yitirdiği ancak yatırımın tamamen veya kısmen devam ettiği durumlarda, iştirakin yakın bir gelecekte elden çıkarılmasının düşünüldüğü durumlarda veya iştirakin faaliyetlerini uzun süreli sınırlandırmalar altında gerçekleştirmesi durumunda, bu koşulların ortaya çıktığı tarihten itibaren özkaynak yöntemini kullanmaktan vazgeçer (Durmuş, 1992, s. 228).

Standart, konsolide finansal tablolarda yer alan iştirakler ile bireysel finansal tablolarda yer alan iştiraklerin muhasebeleştirilmesini ayrı ayrı açıklamaktadır. Konsolide finansal tablo hazırlayan bir yatırımcının konsolide öncesi (bireysel) finansal tablolarında iştirakler, yatırımcının konsolide finansal tablolarında hangi yöntem kullanılmışsa (özkaynak veya maliyet yöntemi) aynı yöntemle muhasebeleştirilir veya yatırımcının uzun vadeli yatırımlarının muhasebe politikasına uygun olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş değeri ile UMS 39'a uygun olarak gösterilir. Konsolide finansal tablo hazırlamayan bir yatırımcı ise iştiraklerini konsolide finansal tablo hazırlanması

durumunda hangi yöntem uygun olacaksa (özkaynak veya maliyet yöntemi) o yöntemle değerlendirmeli veya yatırımcının uzun vadeli yatırımlarının muhasebe politikasına uygun olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş değeri ile UMS 39'a uygun olarak göstermelidir. Ancak, yatırımcının konsolide finansal tablo hazırlaması durumunda, iştirak için özkaynak yönteminin uygulanmasının uygun olması ve işletmenin iştirakini maliyet yöntemi veya uzun vadeli yatırım politikasına göre UMS 39'a uygun olarak göstermesi durumunda, öz kaynak yöntemi kullanılsaydı, bunun etkisinin ne olacağı yatırımcı tarafından açıklanmalıdır (Durmuş, 1992, s. 232-233).

Önemli etkinliğin olduğu iştiraklerin alımında söz konusu olan, yatırım maliyeti ile iştirakin belirlenebilir gerçeğe uygun net aktif değerinin yatırımcının payına düşen kısmı arasındaki fark, UMS 22 İşletme Birleşmeleri'ne göre muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri arasındaki fark, şerefiye olarak muhasebeleştirilmeli ve UMS 22'ye uygun olarak genellikle 5 yılı aşmayacak şekilde veya en çok 20 yıl içinde amorti edilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 371).

Yatırımcı, özkaynak yönteminin uygulanmasında, iştirakin son finansal tablolarını kullanmalıdır. Bunlar yatırımcının finansal tablolarını hazırladığı tarihten farklıysa, iştirakler yatırımcının kullanımı için, yatırımcının raporlama tarihi itibarıyla finansal tablo hazırlarlar. Bunun yapılmasının pratik olmadığı durumlarda, farklı raporlama tarihli finansal tablolar kullanılabilir ancak tutarlılık ilkesi gereği raporlama tarihleri arasındaki fark her dönem itibarıyla tutarlı olmalıdır (Durmuş, 1992, s. 230).

Yatırımcı ile iştirakin benzer olaylar için farklı muhasebe politikaları kullandıkları durumda, yatırımcı, özkaynak yönteminin uygulanması sırasında, iştirakin finansal tablolarında gerekli ayarlamaları yapmalıdır. Bu ayarlamaların hesaplanmasının pratik olmadığı durumlarda ise, gerekli açıklamalar finansal tablo dipnotlarında yapılır (Durmuş, 1992, s. 230).

İştirakin başkalarına ait imtiyazlı hisse senetleri mevcutsa, yatırımcı imtiyazlı hisse senetleri için gerekli ayarlamaları yaparak kendi payına düşen kar veya zararı hesaplar (Durmuş, 1992, s. 230).



Özkaynak yönteminde, eğer yatırımcının iştirakten payına düşen zararı, yatırımın devreden miktarına eşit veya daha fazla ise, yatırımcı bu zarardaki payını hesaba almayı durdurur ve yatırım sıfır değeri ile gösterilir. İlave zararlar ancak yatırımcı iştirak adına bir takım yükümlülükler altına girmiş veya ödemeler yapmış ise hesaba katılır. Eğer iştirak daha sonraki dönemlerde kar ederse, yatırımcı bu kardan, kendi payına düşen kar daha önce hesaba katılmayan net zararlara eşit olduktan sonra kalan kısmını kar olarak hesaba alır (Durmuş, 1992, s. 230).

UMS 28 uyarınca, iştiraklerdeki yatırımlardan doğan gelir vergileri, UMS 12 gelir vergisi standardına göre muhasebeleştirilir (Durmuş, 1992, s. 231).

İştirake yapılan yatırımın değerinde geçici olmayan bir düşüş söz konusuysa, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'ne göre yatırımın kayıtlı değeri azaltılır (Durmuş, 1992, s. 231).

Dipnotlarda önemli iştiraklerin listesi, iştirak payları, iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler açıklanmalıdır. Ayrıca bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan muhtemel yükümlülükler ve olaylara ilişkin açıklamalar da yapılmalıdır. Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler bilançoda uzun vadeli aktiflerde ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir. Yatırımcının bu tür iştiraklerden payına düşen kar/zarar da yine gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak yer almalıdır. (Durmuş, 1992, s. 233).

### **2.12.1. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi'nin Karşılaştırılması**

01.01.1997 tarihinde yürürlüğe girmiş olan, TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi, UMS 28 ile neredeyse tamamen uyumludur. İki standart arasında bazı noktalarda saptanan farklılıklar ise, uyumsuzluğa neden olmamaktadır.

UMS 28'de, konsolide finansal tablo düzenlemeyen ana şirketin bireysel finansal tablolarında, iştiraklerin maliyet esasına göre veya UMS 39'a göre satışa hazır finansal varlık olarak gösterilmesi durumunda, yatırımcının, iştirak için özkaynak yöntemini



uygulanması durumunda bunun etkisinin ne olacağını açıklanmasını gerekli kılmakta ancak TMS 6'da böyle bir ifade bulunmamaktadır.

UMS 28'de yatırımcının iştirakin satın alınmasından sonra payına düşen kar veya zararda amortisman tabi varlıkların, rayiç bedelleri üzerinden ayrılan amortisman bedelleri ve satın alma bedeli ile yatırımcının iştirakin net aktiflerinden kendi payına düşen kısmın rayiç bedeli arasındaki farkın itfa edilmesi gibi hususların etkisini göstermek için gerekli ayarlamaların yapılması gerekli kılınmaktayken, TMS 6'da böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

Ayrıca UMS 28, iştiraklerdeki yatırımlardan doğan gelir vergilerinin, UMS 12 gelir vergisi standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiğini öngörmekteyken TMS 6'da bu konuda da bir açıklama bulunmamaktadır. Bunun nedeni Türkiye Muhasebe Standartları arasında gelir vergisine ilişkin bir standardın olmamasıdır.

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin UMS 28'e göre bilançoda uzun vadeli aktiflerde ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir. TMS 6'da ise daha ayrıntıya inilmiş ve bu tür iştiraklerin bilançoda finansal duran varlıklar altında ayrı bir kalem olarak raporlanması öngörülmüştür.

UMS 28 ile TMS 6'nın karşılaştırılması sonucu iki standardın ana hatlarıyla birbiriyle uyumlu olduğu görülmüştür.

### **2.12.2. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması**

SPK'nın bu konuyla ilgili olarak yayımlanmış olduğu Seri: XI, No: 21 sayılı "Sermaye Piyasalarında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"inde iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar belirlemektedir.

İlgili Tebliğde, iştiraklerin UMS 28'de olduğu gibi özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Tebliğde, önemli etkinlik kavramına

değnilmese de iştirakin tanımı yapılırken önemli etkinliğin var olduğu yatırımların iştirak olarak nitelendirilmesi, bu konuda UMS 28 ile bir uyumsuzluğun söz konusu olmadığına göstergesidir. Ancak, ilgili tebliğde UMS 28'de açıklanan maliyet yönteminden hiç bahsedilmemektedir. Ayrıca, UMS 28'de özkaynak yönteminin uygulanmasının uygun olmadığı durumlar için verilen açıklamalar da ilgili Tebliğde yer almamaktadır.

İlgili SPK tebliğinde, özkaynak yönteminin uygulanması ayrıntılarıyla verilmekte, özellikle pozitif ve negatif şerefiyenin hesaplanması, kayda alınması ve itfası konusunda UMS 28'de olmayan detaylı açıklamalara yer verilmektedir. Tebliğde ayrıca iştiraklerin olağanüstü gelir ve giderlerinden kaynaklanan özkaynak değişikliklerinin gelir tablosunda diğer olağanüstü kalemlerle veya ayrı bir olağanüstü kalem olarak gösterilebileceği belirtilmektedir. UMS 28'de ise bu tür özkaynak değişikliklerinin gelir tablosunda yalnızca ayrı bir olağanüstü kalem olarak raporlanmasına izin verilmektedir.

Yine ilgili tebliğde ana ortaklığın iştirakin zararlarındaki payının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar verilmektedir. Bu açıklamalar ise UMS 28 ile tamamen uyumlu görülmüştür.

Yukarda açıklanan hususlar dışındaki konulara tebliğde yer verilmemiştir. Ancak ilgili Tebliğ'ce "...bu tebliğde yer almayan hususlarda,... uluslararası muhasebe standartlarına uyulur" açıklamasının yapılması, iki düzenleme arasındaki farklılıkları minimuma indirmektedir. Sonuç olarak, ilgili tebliğin kapsamı UMS 28'e göre dar olmakla birlikte özkaynak yönteminin uygulanması hususunda yukarıda bahsedilen farklılıklar dışında Tebliğ, genel hatlarıyla UMS 28 ile uyumlu görülmüştür.

### **2.12.3. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Karşılaştırılması**

MSUGT ile UMS 28'in karşılaştırılması sonucu iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olmadığı saptanmıştır.

MSUGT'de iştirakler hesabının tanımı, işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği

hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesap olarak verilmektedir. MSUGT'ye göre, iştirak ilişkisi ise, sermaye payı dikkate alınmaksızın en az %10 oranında oy hakkı veya yönetime katılma hakkının bulunması durumunda söz konusudur. UMS 28'de ise iştiraklere ilişkin "önemli etkinlik" kavramı açıklanmakta ve standart uyarınca, her zaman geçerli olmamakla birlikte %20 oranında oy hakkına sahip olmak önemli etkinliğin olduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca, UMS 28'de iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemlerin kullanımında, iştirakler üzerinde önemli etkinliğe sahip olunup olunmaması kriterinin belirleyici olduğu açıklanmaktadır. MSUGT'de ise önemli etkinlik kavramı yer almamaktadır.

Ayrıca, MSUGT'de yer alan iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama UMS 28'de açıklanan maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemlerinin ikisine de uymamaktadır. MSUGT'nin öngördüğü uygulamaya göre, iştiraklerin bünyesinde iç kaynaklardan sermaye artışı sonucu elde edilen bedelsiz hisse senetleri iştirak defterine eklenmekte ve iştiraklerden elde edilen nakit kar payları ise gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Söz konusu uygulama ne özkaynak yöntemine ne de maliyet yöntemine uymamaktadır (Çiftçi, 200, s. 98).

Yukarıda açıklanan konular dışında, MSUGT ile iştiraklere ilişkin herhangi başka bir açıklama yer almamaktadır. MSUGT, hem UMS 28'in içeriğini oluşturan konuların birçoğunu kapsamadığı gibi, MSUGT ile iştiraklere ilişkin getirilen düzenlemeler de, UMS 28 ile uyumsuzdur. Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT'de iştirakler konusunda kapsamlı bir düzenlemenin getirilmemiş olması, ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

## **2.12. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 1989 yılında onaylanmış, 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Standart, 1994 yılında yeniden formatlanmış ancak içeriğinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (<http://www.iasb.org.uk>). Bu standartla amaçlanan, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının raporlanması ile ilgili esasları belirleyerek, sunulan bilgilerin anlamlı olmasını sağlamaktır (Yaveroğlu, 2000, s. 41).

Standartta yüksek enflasyonlu ekonominin göstergeleri açıklanmaktadır. Bir ülke nüfusunun geneli, servetlerini parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı yabancı paralarda tutmayı tercih ediyorsa, nüfusun geneli parasal işlemlerini istikrarlı yabancı para birimleri ile yapıyorsa, faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmışsa, üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100'ü geçerse, o ülkede yüksek enflasyon olduğu kabul edilir (Durmuş, 1992, s. 234).

UMS 29, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bütün şirketlerin finansal tablolarının, temel alınacak endeks yardımıyla yıl sonu genel fiyat seviyesini yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bilançodaki bütün parasal olmayan kalemler ile gelir tablosunda ve nakit akım tablosunda yer alan bütün işlemler düzeltmeye tabi tutulmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 878). Standartta, hem tarihi maliyete dayalı hem de cari maliyete dayalı olarak hazırlanmış finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bilgiler verilmektedir.

UMS 29 uyarınca, tarihi maliyet esasına dayalı olan finansal raporlama sistemlerinde düzenlenecek bilançolarda, parasal kalemler zaten yerel para birimi satın alma gücüne göre ifade edildiklerinden düzeltmeye tabi tutulmazlar. Endekse bağlı tahvil ve borçlar gibi fiyatlardaki değişime bir anlaşma ile bağlanmış parasal varlık ve borçların tutarları anlaşmaya koşullarına dayanarak ayarlanır. Parasal olmayan kalemlerin cari değerleri ise, bilanço tarihindeki genel fiyat seviyesi endeksine göre belirlenir. Bazı parasal olmayan kalemler, alım günlerindeki değerlerinden farklı bir değerle bilançoya aktarılırlar. Örneğin, bina, fabrika ve teçhizatlar yeniden değerlendirilmiş olabilir. Böyle durumlarda, bilançoya aktarılan tutarların bilanço tarihindeki değerlerinin gerçeğe uygun değer olduğu kabul edilerek düzeltme yapılmaz. Ancak, eğer son yeniden değerlendirme tarihi bilanço tarihinden daha önceki bir tarihte yapılmışsa, yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltme yapılmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 879).

UMS 29 uyarınca, parasal olmayan bir kalemin genel fiyat seviyesine göre düzeltilmiş değeri, söz konusu kalemin geri kazanılabilir değerini aşarsa, bu varlıklar geri kazanılabilir değeri ile gösterilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 879).

Sermaye hesapları da düzeltme işlemine tabi tutulurlar. Ödenmiş sermaye hesapları oluştukları dönemden itibaren genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre düzeltilirler. Yeniden değerlendirme fonları elimine edilir. Dağıtılmamış karlar hesabı ise bütün bilanço hesapları düzeltmeleri yapıldıktan sonra dengeleyici hesap olarak kullanılır veya her yılın kazancının o yıla ilişkin endeks yardımıyla düzeltilmesi yoluyla düzeltilir. Yeniden düzenlenmiş yedek akçeler ise bilançodaki ayarlanmış diğer kalemlerden elde edilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 880).

Enflasyonun etkisi genellikle borçlanma maliyetlerinde fark edilir. Hem borçla finanse edilen sermaye giderlerinin yeniden düzenlenmesi hem de borçlanma maliyetinin enflasyonu telafi eden kısmının kapitalize edilmesi uygun değildir. Borçlanma maliyetinin bu kısmı elimine edilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 880).

Gelir tablosundaki bütün gelir ve gider kalemleri ise, finansal tablolara kaydedildikleri tarihten itibaren fiyatlar genel endeksi değişimlerine göre yeniden düzenlenirler. Nakit akım tablosunun bütün kalemleri de yıl sonu satın alma gücüne göre düzeltmeye tabi tutulmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 880).

Bir enflasyon döneminde parasal varlık ve parasal borçların fiyat düzeylerine bağlanmadığı ortamda, parasal borçlarından fazla parasal varlık tutan bir işletme alım gücünü kaybeder ve parasal varlıklarından fazla parasal borcu olan bir işletme ise alım gücü kazanır. UMS 29 uyarınca, parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç ve kayıplar, parasal olmayan varlıkların, öz sermaye ve gelir tablosu kalemlerinin yeniden düzenlenmesi ile endekse bağlı varlık ve borçların ayarlanması sonucu oluşan farktan hesaplanır. Kazanç ve kayıp, parasal varlık ve parasal borçlar arasındaki farkın ağırlıklı ortalamasına fiyatlar genel endeksindeki değişimin uygulanması ile de tahmin edilebilir. Parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç veya kayıplar net kara dahil edilir (Durmuş, 1992, s. 237).

UMS 29'a göre cari maliyete dayalı olarak hazırlanmış bilançolarda cari maliyet ile gösterilen parasal kalemler yeniden düzenlenmezler. Endekse bağlı borç senetleri gibi fiyat değişimlerine bağlı parasal kalemler anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilmelidir. Parasal olmayan kalemler de zaten yıl sonu değerleriyle veya geri kazanılabilir değerleriyle

gösterildiklerinden tekrar düzeltmeye tabi tutulmazlar. Sermaye hesapları tarihi maliyete dayalı finansal tablolarda olduğu gibi düzeltilmelidir. Yeniden değerlendirme hesapları elimine edilmelidir. Dağıtılmamış karlar hesabı ise dengeleyici hesap görevi görecektir (Epstein, Mirza, 2000, s. 880).

Gelir tablosundaki tüm tutarlar fiyatlar genel endeksi uygulanarak bilanço gününde geçerli endekse göre yeniden düzenlenir. Ortaya çıkan parasal kazanç veya kayıplar tarihi maliyete dayalı tablolar için açıklanan şekilde düzeltilmelidir. Bu standarda göre yeniden düzenlenen finansal tablolarda karın, vergilendirilecek kardan farklılaşması söz konusu olacaktır. Bu da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne veya hakkına neden olacaktır. Söz konusu değişiklikler UMS 12 Gelir Vergisi'ne uygun olarak muhasebeleştirilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 882).

UMS 29'a göre, finansal tabloların önceki dönemle karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla, önceki dönem finansal tabloları da düzeltmeye tabi tutulmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 882).

Standart uyarınca, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde rapor hazırlayan bir ana şirketin yine yüksek enflasyonlu ekonomide faaliyet gösteren bağlı şirketleri var ise, bu bağlı şirketlerin mali tabloları konsolide edilmeden önce, raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir. Bağlı şirketin yabancı bir şirket olması durumunda o şirketin yeniden düzenlenmiş finansal tabloları dönem sonu kuruyla, ana şirket para birimine çevrilirler (Durmuş, 1992, s. 239).

UMS 29'a göre yeniden düzenlenmesi gereken finansal tablolar, genel alım gücündeki değişimleri yansıtan fiyatlar genel endeksi kullanılarak yeniden düzenlenmelidir. UMS 29 uygulandığında, finansal tabloların para birimindeki genel alım gücündeki değişime göre yeniden düzenlendiği, finansal tabloların tarihi maliyet yaklaşımı esasına mı cari maliyet yaklaşımı esasına mı dayandırıldığı, seçilen fiyat endeksinin çeşidi, bilanço günündeki seviyesi ve hem geçmiş dönem hem de cari dönemdeki hareketleri açıklanmalıdır (Durmuş, 1992, s. 240-241).



UMS 29 uyarınca, yüksek enflasyon sona erdiğinde bu standardın uygulanmasına da son verilir ve bir önceki dönem sonunda geçerli olan ölçü birimlerinden ifade edilen tutarlar, bir sonraki finansal tabloların başlangıç değerini oluşturur (Durmuş, 1992, s. 241).

### **2.12.1. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama'nın Karşılaştırılması**

01/01/1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama, ana hatlarıyla UMS 29 ile uyumludur. Selimoğlu'nun (2001, s. 102) da deyimiyle, TMS 2 ile UMS 29 standartları, içerik, amaç ve uygulama olarak aynı baza oturtulmuştur.

İki standart arasında saptanan farklılıklardan biri yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıkların düzeltilmesi konusunda UMS 29'un yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltme yapılmasını öngörmesi, TMS 2'nin ise, bu tür varlıkların yeniden değerlendirme tutarlarının dikkate alınmadan tarihi maliyetleri üzerinden yeniden düzeltilmesini gerekli kılmasından kaynaklanmaktadır.

Bir başka farklılık ise, parasal kalemlerin neden olduğu kazanç veya kaybın hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. UMS 29'a göre parasal kazanç ve kayıp ya parasal olmayan varlıkların, öz sermaye ve gelir tablosu kalemlerinin yeniden düzenlenmesi ile endekse bağlı varlık ve borçların ayarlanması sonucu oluşan farktan hesaplanır, ya da parasal varlık ve parasal borçlar arasındaki farkın ağırlıklı ortalamasına fiyatlar genel endeksindeki değişimin uygulanması ile tahmin edilir. TMS 2'ye göre ise, dönem başı bilançosundaki parasal varlık ve borçların farkı dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilir, dönem içinde net parasal kalemlerde artış veya azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri bu tutara eklenir veya çıkarılır, ulaşılan bu tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazanç veya kaybı gösterir.

Yukarıda açıklanan farklılıklar dışında, UMS 29 ile TMS 2 arasında herhangi başka bir farklılık ya da uyumsuzluk saptanmamıştır. TMS 5 ayrıca, UMS 29 ile getirilen düzenlemelerin tümünü içermektedir.



### 2.12.2. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması

SPK'nın Seri: XI, No: 21 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesine İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"i UMS 29'a göre oldukça ayrıntılıdır.

İki standart arasında saptanan farklılıklardan biri yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıkların düzeltilmesi konusunda UMS 29'un yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltme yapılmasını öngörmesi, ilgili SPK Tebliği'nin ise, bu tür varlıkların yeniden değerlendirme tutarlarının dikkate alınmadan tarihi maliyetleri üzerinden yeniden düzeltilmesini gerekli kılmasından kaynaklanmaktadır. İlgili SPK tebliği Madde 11'de "düzeltme işlemlerinde, 233 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan yeniden değerlemenin amortismanına tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması gerekir. Düzeltme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde bulunmuş yeni değerler üzerinden yapılır" açıklaması yapılmaktadır. Bu da UMS 29'un maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden, yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla düzeltme yapılması gerekliliğinden farklılaşmaktadır.

Bir başka farklılık ise, parasal kalemlerin neden olduğu kazanç veya kaybın hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. UMS 29'a göre parasal kazanç ve kayıp ya parasal olmayan varlıkların, öz sermaye ve gelir tablosu kalemlerinin yeniden düzenlenmesi ile endekse bağlı varlık ve borçların ayarlanması sonucu oluşan farktan hesaplanır, ya da parasal varlık ve parasal borçlar arasındaki farkın ağırlıklı ortalamasına fiyatlar genel endeksindeki değişimin uygulanması ile tahmin edilir. İlgili SPK Tebliği'ne göre ise, dönem başı bilançosundaki parasal varlık ve borçların farkı dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilir, dönem içinde net parasal kalemlerde artış veya azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri bu tutara eklenir veya çıkarılır, ulaşılan bu tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazanç veya kaybı gösterir.

Ayrıca, UMS 29’da belirtilmeyen net parasal pozisyon kar-zarar tablosunun hazırlanması, “enflasyona göre düzeltme defteri” tutulması zorunluluğu, kar dağıtımına ilişkin açıklamalar, ilgili SPK Tebliği kapsamında açıklanmaktadır.

MSUGT’de ise, UMS 29 ile getirilen düzenlemelerin hiçbiri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT ile, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama konusunda bir düzenlemenin getirilmemiş olması, özellikle uzun yıllardır yüksek enflasyon yaşanan ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

#### **2.14. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler**

UMS 37 Karşılıklar, Koşullu borçlar ve Koşullu Aktifler, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Temmuz 1998 tarihinde onaylanmıştır ve Temmuz 1999 tarihinden itibaren başlayan dönemler için geçerlidir (<http://www.iasb.org.uk>).

Bu standartla amaçlanan, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu aktiflerin tanımlanması ve kayda alınması ile ilgili ilkeler ile finansal tablo dipnotlarında bu konulara ilişkin açıklanması gereken bilgilerin belirlenmesidir (Yaveroğlu, 2001, s. 53).

UMS 37, “karşılık” terimi için ayrıntılı bir açıklama yapmaktadır. Karşılıklar, tutarları ve zamanlamaları belirsiz ancak varlıkları gelecek olaylara bağlı olmayan olası yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, karşılık ancak, işletmenin geçmiş bir olaya dayanan yasal veya yapısal mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, söz konusu yükümlülüğün, işletmeye ekonomik fayda sağlayan varlıklarla karşılanmasının talep edilmesi olasılığının bulunması ve yükümlülük tutarının güvenilir olarak tahmin edilebilmesi kriterlerinin sağlanması durumunda bilançoda tahakkuk ettirilmelidir. Standartta, mevcut yükümlülük, geçmişteki olay, ekonomik fayda sağlayan varlıkların olası çıkışı ve yükümlülüğün güvenilir tahmini kavramları ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 465).

Karşılıklara ilişkin olarak, standartta diğer önemli noktalar da açıklanmaktadır. Buna göre, karşılık olarak bilançoda temsil edilecek tahmini yükümlülüklerin tutarı,

yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak harcama tutarının en iyi tahmini olmalıdır. Bu en iyi tahmin, söz konusu yükümlülüğün beklenen değeridir ve işletmenin, mevcut yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ödeyeceği tutardır. Karşılığın en iyi tahminine ulaşmada olaylara ilişkin “risk ve belirsizlikler” de hesaba katılmalıdır. Ancak, belirsizlik nedeniyle aşırı karşılıklar veya şişirilmiş yükümlülükler yaratılmamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 466).

Standart ayrıca, karşılıklara ilişkin, bugünkü değer veya iskonto kullanımına da yer vermektedir. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı, yükümlülüğü karşılamak için gerekli harcamaların bugünkü değeri olmalıdır. UMS 37, kullanılacak iskonto oranının tahmini nakit çıkışlarıyla tutarlı olması gerektiğini, bunun da, ödenmesi gerekli tutara ilişkin bilanço tarihi ile tahmini yükümlülüğe ilişkin anlaşma tarihi arasında oluşan para değerindeki değişimleri yansıtan, nominal iskonto oranı olması gerektiğini açıklamaktadır (Epstein, Mirza, 2000, s. 466).

Bir yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin gerekli tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine ilişkin yeterli kanıt varsa, karşılık tutarına yansıtılmalıdır. Birçok olaya ilişkin riskler ve belirsizlikler de “karşılığa” ilişkin en iyi tahminin yapılmasında dikkate alınmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 467).

Bir varlığın elden çıkarılmasından elde edilecek gelirler, karşılığın ortaya çıkmasına neden olan olaylarla alakalı da olsa, karşılık tutarının belirlenmesinde dikkate alınmamalıdır (<http://www.iasb.org.uk>).

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin harcamaların diğer taraflarca ödenmesinin beklendiği durumlarda, işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda, bu ödemelerin tahsil edileceği kesinse, geri ödeme tutarı tahakkuk ettirilir. Söz konusu geri ödeme tutarı bilançoda aktif bir kalem olarak raporlanmalıdır. Ancak, karşılık gideri, gelir tablosunda, geri ödeme tutarı düşüldükten sonraki net tutarıyla gösterilmelidir (<http://www.iasb.org.uk>).

UMS 37 ayrıca, karşılıklara ilişkin değişikliklerin, her bilanço tarihinde gözden geçirilmesini ve mevcut en iyi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilmesini de öngörmektedir.

Standart uyarınca, yükümlülüğü yerine getirmek için varlıklarda azalma olma olasılığı ortadan kalktığı durumlarda, karşılık ters kayıtla kapatılmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 467).

Standart, bir karşılığın hangi harcamalara ilişkin olarak tahakkuk ettirilmişse, sadece o harcamalar için kullanılabilmesini açıklamakta ve bir harcamanın başka bir amaç için tahakkuk ettirilmiş bir karşılıkla karşılaştırılmasının uygun olmadığını belirtmektedir (Yaveroğlu, 2001, s. 53).

UMS 37'ye göre, gelecekteki faaliyet zararları için karşılık tahakkuk ettirilmemelidir (www.iasb.org.uk).

Standartta göre, işletmenin bir hakkını kısıtlayıcı sözleşmelere ilişkin yükümlülük tutarı ise karşılık olarak tahakkuk ettirilmelidir. Standart, bir hakkı kısıtlayıcı sözleşmeyi, sözleşmenin yerine getirilmesinde katlanılacak kaçınılmaz maliyetlerin, o sözleşmeden beklenen ekonomik faydaları aşması olarak tanımlamaktadır. Kaçınılmaz maliyetler ise, söz konusu sözleşmeye taraf olmayı sona erdirmenin minimum net maliyeti olarak açıklamaktadır. Bu maliyet, sözleşme hükümlerini yerine getirme maliyetleri ile sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan cezalardan düşük olmasıyla ölçülmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 468).

UMS 37 uyarınca, yeniden yapılanma maliyetleri için karşılık, ancak karşılıklara ilişkin genel kriterlerin sağlanması durumunda tahakkuk ettirilir. Yeniden yapılanmaya ilişkin yapısal yükümlülük ancak, en azından işletmeyi veya işletmenin bir bölümünü, etkilenen temel kısmı, fonksiyon ve hizmetlerine son verileceği için tazminat ödenecek yaklaşık çalışan sayısını, yeniden yapılanma için gerekli harcamaları ve planın uygulanmasına ilişkin bilgiyi tanımlayan yeniden yapılanmaya ilişkin detaylı bir planın olması durumunda ortaya çıkar. Yeniden yapılanmaya ilişkin yapısal bir yükümlülüğün ortaya çıkması için ayrıca, işletmenin, planın uygulanmasına başlayarak veya bu plandan etkilenecek olanlara plana ilişkin özellikleri açıklayarak, söz konusu yeniden yapılanma planının gerçekleşeceğine dair bir beklenti yaratmış olması gerekmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 469).

Yeniden yapılanmaya ilişkin olan karşılık tutarı sadece direk harcamaları kapsamalıdır. Direk harcamalar, hem yeniden yapılanma için ortaya çıkmalı hem de işletmenin olağan faaliyetleriyle ilişkili olmamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 468).

Yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılık tutarı, mevcut personelin eğitimini, yeni sistemler ve şebekeler için yatırım maliyetlerini ve pazarlama maliyetlerini kapsamamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 468).

Yeniden yapılanmaya ilişkin bilanço tarihinden önce alınan bir yönetim kararı veya kurul kararı, bilanço tarihinde yapısal bir yükümlülüğün ortaya çıkması için yeterli değildir. Bunun için, yeniden yapılanma planı uygulanmaya başlanmalı veya yeniden yapılanma planının özellikleri, bu plandan etkilenecekler, işletmenin bu planı gerçekleştireceği beklentisi yaratılarak açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 469).

Standartta yeniden yapılanmaya ilişkin örnekler, işletmenin faaliyetlerinin yapısında önemli bir etki yaratacak büyük bir yeniden örgütlenme, yönetim yapısında değişiklikler, bir ülke veya bölgedeki faaliyetlerin başka bir ülke veya bölgeye taşınması ve işletmenin bir hattının satışı veya kapatılması olarak verilmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 469).

Karşılıklara ilişkin olarak standartta, açıklanması gerekli bilgiler de verilmektedir. Standart uyarınca, her karşılık türüne ilişkin dönem sonu ve dönem başı defter değeri, dönem içinde ayrılan karşılıklar, dönem içinde kullanılan karşılıklar, kullanılmayıp kayıttan silinen karşılıklar, iskonto oranının değişmesinden kaynaklanan etki ve iskonto edilmiş tutarda zamanın geçmesinden kaynaklanan artış, yükümlülüğün tanımı, yükümlülüğün kaynaklanan işletme kaynaklarının azalışının tahmini zamanı, geri ödenmesi beklenen tutar açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 469).

UMS 37, koşullu borçları, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamen kontrolünde olmayan bir veya daha fazla belirsiz gelecekteki olayın meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşen yükümlülükler veya geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli kaynak çıkışının söz konusu olmaması yada yükümlülüğün tutarının güvenilir olarak belirlenememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. UMS 37, bir koşullu

borcun tahakkuk ettirilmemesi gerektiğini ancak söz konusu koşullu borca ilişkin açıklamanın finansal tablo dipnotlarında yapılması gerektiğini öngörmektedir. Koşullu borçlar, işletme kaynaklarında azalış olasılığının meydana gelip gelmediğinin saptanması amacıyla sürekli izlenir. İlk olarak koşullu borç olarak belirlenen yükümlülük için işletme kaynaklarında bir azalış olasılığın ortaya çıkması durumunda, azalış olasılığın ortaya çıktığı dönemde söz konusu koşullu borç için karşılık tahakkuk ettirilir (Epstein, Mirza, 2000, s. 473-474).

UMS 37, koşullu aktifleri, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamen kontrolünde olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olayın meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşme olasılığı bulunan aktifler olarak tanımlamaktadır. Koşullu aktifler genellikle işletmeye ekonomik fayda girişi olasılığının ortaya çıkmasına neden olan, planlanmayan ve beklenmeyen aktiflerdir. Koşullu aktifler tahakkuk ettirilmemeli ancak işletmeye ekonomik fayda girişinde artış olasılığı varsa finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 475).

#### **2.14.1. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler ile TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler'in Karşılaştırılması**

Yalkın'ın ifadesiyle (2001, s.1), "Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler" başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı son taslağı, TMUDESK tarafından ayın başlığı taşıyan 37 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı esas alınarak hazırlanmıştır. Yalkın, 37 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı'nın düzenleme komisyonunda Türkiye'yi temsilen üye olarak görev yapmıştır. Çalışmada, UMS 37 ile TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler'in karşılaştırılması sonucunda da, iki düzenlemenin neredeyse tamamen aynı olduğu görülmüştür. Bazı konularda TMS 19 daha detaylı bilgiler vermekte ve daha çok örneklemeye gitmektedir. Ancak gerek kapsam gerekse verilen açıklamalar açısından bu iki standart tamamen uyumlu bulunmuştur.



## 2.14.2. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler ile SPK Tebliğlerinin Karşılaştırılması

Seri:XI, No: I sayılı SPK Tebliği Madde 41’de şarta bağlı olaylar açıklanmaktadır. İlgili Tebliğ, şarta bağlı olaylar deyimini, bilanço tarihinde mevcut ve sonucu (kar veya zarar) gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olaylar olarak açıklamakta ve mali tabloların düzenlenmesi sırasında şarta bağlı olayların dikkate alınmasını öngörmektedir. UMS 37’de ise koşullu borçlar ve koşullu aktifler ayrı ayrı tanımlanmaktadır. UMS 37, koşullu borçları, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamen kontrolünde olmayan bir veya daha fazla belirsiz gelecekteki olayın meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşen yükümlülükler veya geçmişteki olaylarda kaynaklanan ve yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli kaynak çıkışının söz konusu olmaması yada yükümlülüğün tutarının güvenilir olarak belirlenememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Standartta, koşullu aktifler ise, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve varlıkları işletmenin tamamen kontrolünde olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olayın meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşme olasılığı bulunan aktifler olarak tanımlanmaktadır. İlgili SPK Tebliği ile şarta bağlı olaylar UMS 37’ye göre yüzeysel olarak açıklanmış olsa da iki düzenlemenin tanımları arasında herhangi bir uyumsuzluk söz konusu değildir.

İlgili Tebliğ’de şarta bağlı zararların, mali tabloların kesinleşme tarihinden önce makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde tahakkuk ettirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerektiği açıklanmakta, belli bir öneme sahip olan ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararların ise dipnotlarda açıklanması öngörülmektedir. UMS 37 ise, ilgili Tebliğin aksine, koşullu borcun tahakkuk ettirilmemesi gerektiğini ancak söz konusu koşullu borca ilişkin açıklamanın finansal tablo dipnotlarında yapılması gerektiğini öngörmektedir.

Tebliğde, şarta bağlı karların gerçekleşmesinin muhtemel bulunması durumunda yalnızca bilanço dipnotlarında açıklama yapılmasını öngörmekte ve bu konuda UMS 37 ile uyumlu olmaktadır.



İlgili SPK Tebliği'nde, koşullu borçlar ve koşullu aktifler dışında, UMS 37 ile getirilen düzenlemelere ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Tebliğde yer alan "karşılıklar" bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki değeriyle gösterebilmek için ayrılır. Bu bağlamda UMS 37 ile sözü edilen karşılık terimi ile ilgili SPK Tebliğinde sözü edilen karşılık terimi birbirinden farklıdır.

MSUGT'de ise UMS 37 kapsamında incelenen konulara ilişkin bir açıklama yer almamaktadır. MSUGT'de yer alan "karşılık" terimi de, SPK Tebliği'nde olduğu gibi, bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki değeriyle gösterebilmek için ayrılır ve dolayısıyla UMS 37'de açıklanan "karşılık" teriminden farklıdır.

## 2.15. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

UMS 38 Maddi Olmayan duran varlıklar, 1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. Bu standart, daha önceden yayımlanmış olan UMS 4 Amortisman Muhasebesi'nin maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hükümleri ile UMS 9 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nin yerine geçmektedir (<http://www.iasb.org.uk>).

Bu standartla amaçlanan, maddi olmayan duran varlıkların, aktifleştirilmesi ve doğrudan gider yazılması ile itfa paylarının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesidir. Ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda sunumu ve bu varlıklara ilişkin dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar ile geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ilkeleri de bu standartla belirlenmektedir (Yaveroğlu, 2001, s. 55).

UMS 38, maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için gerekli koşulları açıklamaktadır. Buna göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için ilgili varlığın, maddi olmayan duran varlık tanımına uyması, üzerinde tam bir kontrol gücünün bulunması, işletmenin şerefiyesinden açıkça ayırt edilebilir olması, maliyetinin güvenilir olarak belirlenebilmesi ve kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişinin olması gerekmektedir. UMS 38 uyarınca, işletme tarafından yaratılmış şerefiye, maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesi, diğer kaynaklardan ayrı bir varlığının bulunmaması ve raporlayan işletmenin kontrolünde olmaması gibi nedenlerden

dolayı yukarıda bahsedilen kriterleri sağlayamadığından, maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmemelidir. Genel olarak, yukarıda bahsedilen kriterleri sağlamayan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kaydedilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 291).

UMS 38 uyarınca, maddi olmayan duran varlıkların edinim koşulları, maliyetin ölçümünde belirleyicidir. Diğer varlıklardan ayrı olarak edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, maddi duran varlıklar gibi değerlendirilir. İlgili varlığın satın alma fiyatı ile amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale gelmesi için katlanılan ve varlığa direk olarak eklenebilen maliyetler toplamı, maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur (Epstein, Mirza, 2000, s. 292).

Bazı koşullarda, maddi olmayan duran varlıklar, işletme birleşmelerinin bir parçası olarak edinilirler. UMS 38'e göre, işletme birleşmelerinin bir parçası olarak edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, ilgili varlığın edinim tarihindeki gerçek değeridir. Eğer varlık için etkin bir piyasa mevcutsa, varlığın piyasa değeri, maliyet değeri kabul edilmelidir. Varlık için etkin bir piyasanın olmaması durumunda, varlığın değeri, edinim tarihindeki elde etme maliyeti olarak belirlenmelidir. İşletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilen maddi olmayan varlık değerinin güvenilir olarak belirlenememesi durumunda ise, ilgili varlık aktifleştirilmez, şerefîyeye eklenir (Epstein, Mirza, 2000, s. 293).

Standartta, devlet yardımıyla veya bir diğer varlıkla değiştirme yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine de değinilmektedir. UMS 38 uyarınca, devlet yardımıyla edinilen maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilmemeli ancak ilgili varlık raporlayan işletmenin faaliyetleri için önemliyse, finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 294).

UMS 38'e göre farklı tür maddi olmayan duran varlıklarla veya diğer varlıklarla, değiştirilme yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıklar, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeriyle, işlemle ilgili nakit transferi de hesaba katılarak değerlendirilmelidir. Benzer tür varlıkların değiştirilmesi yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıklar ise, verilen varlığın taşıdığı değerle, yine işlemle ilgili nakit transferi de hesaba katılarak aktifleştirilmelidir (Epstein, Mirza, 2000, s. 294).

UMS 38, işletme tarafından yaratılan, şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak çeşitli kurallar getirmektedir. Buna göre, araştırma harcamaları mutlaka giderleştirilmelidir. Aynı şekilde, kuruluş giderleri, eğitim maliyetleri, reklam giderleri, ticari unvan ve müşteri listeleri de aktifleştirilemez. Geliştirme maliyetleri ise, ilgili varlığın satışının ve kullanımının ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilebilir. Ancak, geliştirme maliyetleri bir kere giderleştirilmeye başlanırsa, daha sonra aktifleştirilemez ([http:// www. iasb. org. uk](http://www.iasb.org.uk)). İşletme tarafından yaratılmış maddi olmayan duran varlıkların, yukarıda açıklanan maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlaması durumunda, ilgili varlıkların maliyeti, bu varlıkların yaratılması, üretimi ve amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale gelmesi için katlanılan giderlerin toplamıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 295).

UMS 38 uyarınca, devralma yöntemiyle birleşme sırasında ortaya çıkan şerefiye veya negatif şerefiye dışında maddi olmayan duran varlıklar tanımına girmeyen kalemlerle ilgili harcamalar giderleştirilmelidir. Satın alınan araştırma-geliştirme süreci ise, devralma sırasında gider olarak kaydedilmemeli, şerefiyenin bir parçası olarak muhasebeleştirilmelidir (Yaveroğlu, 2001, s. 55).

Standart uyarınca, ilk kayda alma tarihlerinden sonra maddi olmayan duran varlıklar, maliyet değerlerinden birikmiş itfa payları ile varsa değer düşüklüğü indirildikten sonraki tutarlarıyla değerlendirilmelidir. Alternatif yöntem olarak, maddi olmayan duran varlıklar, gerçeğe uygun değere göre belirlenmiş yeniden değerlendirilmiş değerlerinden, varlığa ilişkin birikmiş itfa payları ile değer düşüklüğü indirildikten sonraki tutarlarıyla değerlendirilmelidir. Ancak maddi duran varlıklara ilişkin standarttan (UMS 16) farklı olarak, yeniden değerlendirme ancak söz konusu varlık için etkin bir piyasanın var olması durumunda yapılabilir ([http:// www. iasb. org. uk](http://www.iasb.org.uk)).

UMS 38'e göre, maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak itfa edilmelidir. Ancak söz konusu varlıklara ilişkin faydalı ömür 20 yılı aşmamalıdır. İlgili varlığın faydalı ömrünün 20 yıldan fazla olduğuna ilişkin yasal bir hak var ise veya ilgili varlık faydalı ömrü 20 yıldan uzun olan bir başka varlığın ayrılmaz bir parçası ise ya da varlık için ikincil bir piyasa var ise, faydalı ömür 20 yılı aşabilir. Bu gibi

durumlarda, raporlayan işletme, ilgili varlık için en az yılda bir kez değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol etmeli ve söz konusu varlığın faydalı ömrünün 20 yılı aşmasının nedenlerini açıklamalıdır (Epstein, Mirza, 2000, s. 303).

Standartta, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak kullanılan itfa yöntemleri, faydalı ömür veya itfa oranları, dönem başı ve sonu birikmiş itfa payları, dönem boyunca giderleştirilmiş araştırma ve geliştirme harcamalarının finansal tablo dipnotlarında açıklanması öngörülmektedir (Epstein, Mirza, 2000, s. 306).

### **2.15.1. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ve TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nin Karşılaştırılması**

Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar kapsamında tek bir standart mevcut değildir. Ancak, TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ve TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri içerik olarak UMS 38'in kapsadığı konuları içerdiğinden, karşılaştırma yapılırken bu iki standart ele alınacaktır.

TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, maddi olmayan varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkları haklar, şerhiye, kuruluş, örgütendirme, arama, hazırlık ve geliştirme giderleri olarak sınıflandırmaya tabi tutmaktadır (TMS 2001, s. 171-172). UMS 38'de böyle bir sınıflandırmaya gidilmemekte ancak TMS 8'de sınıflandırılan her bir kalem, maddi olmayan varlıklar olarak UMS 38'de yer almaktadır. Bu da her iki standart arasında herhangi bir uyumsuzluk yaratmamaktadır.

TMS 8'de maddi olmayan duran varlıkların başka bir varlıkla değiştirilmesi yoluyla elde edilmesi konusunda herhangi bir açıklama bulunmazken, UMS 38 yukarıda bahsedildiği gibi bu konuya ilişkin açıklamalara yer vermektedir.

İlk aktifleştirmeden sonra maddi olmayan duran varlıkların değerlemesiyle ilgili olarak TMS 8'de söz konusu varlıkların amortismanına tabi tutularak net defter değeriyle gösterilmesi gerektiği açıklanmakta ancak UMS 38'de alternatif yöntem olarak verilen,

varlıkların gerçeğe uygun değerleri göz önüne alınarak yeniden değerlendirilmiş değerlerinden birikmiş itfa payları ile değer düşüklüğünün düşülmesi yoluyla değerlendirilmesinden bahsedilmemektedir. TMS 8’de yeniden değerlemeye tabi tutma yalnızca maddi duran varlıklar için alternatif yöntem olarak verilmektedir. İki standart arasında saptanılan en belirgin farklılık bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak TMS 8 ile UMS 38 arasında saptanan bir diğer belirgin farklılık da söz konusu varlıkların itfa sürelerine ilişkindir. UMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların en çok yirmi yıl içinde itfa edilmesi gerektiği belirtilmekteyken, TMS 8, maddi olmayan duran varlıkların aksine bir koşul olmadığı sürece beş yıllık bir süre içinde itfa edilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak, TMS 8’de de, UMS 38’e benzer şekilde ömrü sınırlı olmayan maddi duran varlıklara değinilmekte ve bu tür varlıkların itfa edilmesine ilişkin politikaların finansal tablo dipnotlarında açıklanması öngörülmektedir.

TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri, UMS 38’de araştırma ve geliştirme maliyetlerine ilişkin verilen açıklamalara göre daha geniş kapsamlıdır. Bu standartta, UMS 38’den farklı olarak araştırma ve geliştirme (ARGE) faaliyetleri için örnekler verilmekte, ARGE faaliyetlerindeki maliyet unsurları açıklanmaktadır. Bunun dışında, UMS 38’de olduğu gibi araştırma maliyetlerinin giderleştirilmesi, geliştirme maliyetlerinin ise bu maliyetlerden gelecekte ekonomik fayda sağlanması bekleniyorsa aktifleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır.

TMS 15’te, aktifleştirilmiş geliştirme maliyetlerinin en fazla 5 yıl içinde amorti edilmesi gerektiği belirtilmekte, UMS 38’de ise yukarıda da değinildiği gibi, maddi olmayan duran varlıklar için itfa süresinin yirmi yılı aşmaması gerektiği belirtilmektedir.

TMS 15’te verilen, ARGE faaliyetlerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yapılması gerekli açıklamalar ise UMS 38’de bütün maddi olmayan duran varlıklar için verilmektedir. İki standardın finansal tablo dipnotlarında raporlanmasını gerekli kıldığı açıklamalar birbiriyle uyumludur.

### 2.15.2. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile SPK Tebliği'nin Karşılaştırılması

SPK'nın Seri XI, No: 1 sayılı, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Madde 35'te araştırma ve geliştirme giderlerinin açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrı belirlenebilmesi, kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları, ürünün veya projenin teknik olarak gerçekleştirilebilir olması, yeni ürünün veya hizmetin pazarlanma veya işletme için yararlı olma imkanının bulunması ve projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması durumunda aktifleştirilebileceği ve aktifleştikleri dönemden itibaren de beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmeleri gerektiği açıklanmaktadır. İlgili Tebliğce, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için gerekli kılınan koşullar, UMS 38'ün geliştirme maliyetlerinin, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama kriterini sağlamakta ve bu bağlamda iki düzenleme uyumlu gözükmektedir. Ancak, ilgili Tebliğde, aktifleştirme konusunda, araştırma ve geliştirme giderlerinin ayırımına gidilmemekte ve buradan araştırma giderlerinin de aktifleştirilebileceği sonucuna ulaşılmakta ve bu durum da UMS 38'e uyumsuzluk teşkil etmektedir. Bunun nedeni, UMS 38'de yalnızca geliştirme maliyetlerinin, belirli koşullar sağlandığında aktifleştirilebileceğinin öngörülmesinden kaynaklanmaktadır.

Tebliğ ile UMS 38 arasında farklılık yaratan bir diğer konu ise maddi olmayan duran varlıkların itfa süreleridir. İlgili SPK Tebliği, aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirildikleri dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edilmesini zorunlu kılmaktadır. UMS 38'de ise maddi olmayan duran varlıkların itfa sürelerinin 20 yılı aşmaması gerektiği belirtilmektedir. Sonuç olarak iki düzenleme arasında itfa süresi konusunda bir uyumsuzluk söz konusu değildir, sadece farklılık söz konusudur.

İlgili Tebliğ, Madde 36'da ise, maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan; patent, lisans, know-how, işletme hakkı, marka ve benzeri hakların elde etme maliyeti ile değerlendirilmesi öngörülmektedir. UMS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin, ilgili varlığın satın alma fiyatı ile amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale gelmesi için



katlanılan ve varlığa direk olarak eklenebilen maliyetlerin toplamı olması gerektiği açıklanmaktadır. Buradan hareketle, maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin belirlenmesi konusunda iki düzenlemenin uyumlu olduğu söylenebilir. İlgili Tebliğ'de yukarıda sayılan hakların, yararlanma süreleri içerisinde veya yararlanma süreleri tespit edilmemişse 5 yıllık sürede itfa edilmesi öngörülmekte ve bu düzenleme de, UMS 38'de maddi olmayan duran varlıkların itfa sürelerinin 20 yılı aşmaması gerektiği açıklaması ile uyumsuzluk yaratmamaktadır.

İlgili SPK Tebliği Madde 34'te, kuruluş ve teşkilatlanma giderlerinin işletmenin isteğine bağlı olarak aktifleştirilebileceği veya giderleştirilebileceği belirtilmektedir. UMS 38'de ise kuruluş giderlerinin aktifleştirilemeyeceği belirtilmekte bu konuda iki standart arasında uyumsuzluk bulunmaktadır.

İlgili SPK Tebliği'nde, yeniden değerlendirme konusunda mevzuat hükümlerine uyulması gerektiği açıklanmaktadır. VUK Madde 269 uyarınca gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi maliyet değeriyle değerlendirilir ve ilgili Kanun'un mükerrer 298. Maddesinde yer alan açıklamalara göre yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler. UMS 38'de de, ilk kayda alma tarihlerinden sonra maddi olmayan duran varlıkların, maliyet değerlerinden birikmiş itfa payları indirildikten sonraki tutarlarıyla veya alternatif yöntem olarak, gerçeğe uygun değere göre belirlenmiş yeniden değerlendirilmiş değerlerinden, varlığa ilişkin birikmiş itfa payları indirildikten sonraki tutarlarıyla değerlendirilmeleri öngörülmektedir. Ancak, UMS 38, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemenin, ancak söz konusu varlık için etkin bir piyasanın var olması durumunda yapılabileceğini belirtmekte, ilgili mevzuatta ise böyle bir hüküm bulunmaması ve dolayısıyla ilgili SPK Tebliği ve UMS 38 bu konuda uyumsuzluk göstermektedir.

İlgili Tebliğ'de, gelir tablosu dipnotlarında açıklanması öngörülen bilgiler arasında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak yalnızca itfa paylarının tutarı yer almakta, UMS 38 ile açıklanması öngörülen kullanılan itfa yöntemleri, faydalı ömür veya itfa oranları, dönem başı ve sonu birikmiş itfa payları, dönem boyunca giderleştirilmiş araştırma ve geliştirme harcamalarının açıklanması öngörülmemektedir.



İlgili Tebliğce yukarıda açıklanan konular dışında, UMS 38’de yer alan diğer konular yer almamaktadır.

### **2.15.3. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Karşılaştırılması**

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği incelendiğinde ise hesap planında ARGE faaliyetlerinin hem maddi olmayan duran varlıklar arasında hem de dönem giderleri arasında yer aldığı görülmektedir. Buradan ulaşılabilecek sonuç Tekdüzen Muhasebe Sisteminin ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilmesine hem de dönem gideri olarak kaydedilmesine olanak sağladığıdır. Ancak, söz konusu giderlerin hangi koşullarda aktifleştirilip hangi durumlarda giderleştirileceği ilgili Tebliğde açıklanmamaktadır. MSUGT’nin, UMS 38’le uyumsuzluğu, araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında kesin bir ayırım yapmamasından kaynaklanmaktadır. Ancak yinede, hesapların açıklamalarına bakıldığında dolaylı olarak bu ayırımın yapıldığı görülebilmektedir (Akdoğan, 2000, s. 16).

MSUGT’de Maddi Olmayan Duran Varlık tanımı, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile belirli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyenin izlendiği hesap grubu olarak yapılmakta ve MSUGT’de verilen hesap planına göre maddi olmayan duran varlıklar haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler, diğer maddi olmayan duran varlıklar, birikmiş amortismanlar ve verilen avanslardan oluşmaktadır. İlgili MSUGT, şerefiye hariç, yukarıda sayılan maddi olmayan duran varlıkların, maliyet değerleriyle değerlendirilmesi ve 5 yıl içinde itfa edilmesi öngörülmekte, şerefiyenin ise, rayiç bedelle, rayiç bedelin tespit edilememesi durumunda ise net defter değeriyle değerlendirilmesi gerektiğini açıklamaktadır. İlgili Tebliğce getirilen bu düzenlemeler kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma giderlerinin aktifleştirilmesi konusunda UMS 38 ile uyumsuzluk teşkil etmektedir. Bunun nedeni, UMS 38’in kuruluş giderleri ile araştırma giderlerinin aktifleştirilmemesini gerekli kılmasıdır. Ayrıca iki düzenleme arasında itfa süresi konusunda farklılık olsa da, bu farklılık, UMS 38’in maddi olmayan duran varlıkları 20 yılı aşmayacak şekilde itfa edilmesini öngörmesi nedeniyle, uyumsuzluk yaratmamaktadır.

İlgili Tebliğ'de, gelir tablosu dipnotlarında açıklanması öngörülen bilgiler arasında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak yalnızca itfa paylarının tutarı yer almakta, UMS 38 ile açıklanması öngörülen kullanılan itfa yöntemleri, faydalı ömür veya itfa oranları, dönem başı ve sonu birikmiş itfa payları, dönem boyunca giderleştirilmiş araştırma ve geliştirme harcamalarının açıklanması öngörülmemektedir. Ayrıca, ilgili Tebliğde, yukarıda açıklanan konular dışında, UMS 38'de yer alan diğer konular yer almamaktadır. MSUGT'de, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yapılan düzenlemeler, UMS 38'e göre çok daha dar kapsamlıdır.



## **BÖLÜM III. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Araştırmanın asıl amacı ülkemizdeki muhasebe uygulamaları ile uluslararası muhasebe standartlarının karşılaştırılması yoluyla, ülkemizde faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelerin muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarının öngördüğü uygulamalarla örtüştüğü ve farklılaştığı noktaları saptamaktır.

Araştırmanın ikincil amacı ise, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumluluğunu etkileyen faktörlerin saptanması, işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulama nedenlerinin belirlenmesi ve uluslararası muhasebede karşılaşılan sorunların ortaya çıkarılmasıdır.

Ekonomide yaşanan küreselleşme, çok uluslu işletmelerin artması, büyük işletmelerin ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması ve dünya finansal piyasalarının gelişimiyle ülkeler arasında yoğunlaşan sermaye akışı, her konuda olduğu gibi muhasebe alanında da bir uyumlaştırma ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Muhasebede uyumlaştırma çalışmalarıyla amaçlanan, ekonomik olarak birbirlerine bağımlı hale gelen ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Muhasebede uyumlaştırma konusunda çalışan ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlama yetkisine sahip tek organizasyon olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, bu güne kadar 34 adet standart yayımlamış bulunmaktadır. Avrupa Birliği, üye ülkelerden borsaya kayıtlı işletmelerin, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tablolarını, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hazırlamalarını öngörmektedir. Bu bağlamda, Avrupa Birliğine üyelik sürecinde olan ülkemizde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum, hayati bir konudur.

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Bu araştırma, durum saptamaya ve betimlemeye yönelik bir çalışmadır. Verilerin toplanmasında anket yöntemi uygulanmıştır. Anket formunda yer alan sorular, nominal ölçek tipinde hazırlanmıştır.

Araştırmanın anakütlesi İstanbul Sanayi Odası'nın 2000 yılı için yayımladığı ilk 500 büyük sanayi kuruluşudur. Anakütle seçimi, büyük işletmelerin ekonomideki önemi ve uluslararası sermaye piyasalarına açılma potansiyelleri göz önüne alınarak yapılmıştır. Araştırmanın örnekleme, %95 güven aralığında, uygun istatistik formüllerden faydalanılarak (Hatiboğlu, 1994, s. 121) 250 işletme olarak belirlenmiştir. Örnekleme dahil edilen işletmeler, basit tesadüfi seçim yöntemiyle saptanmıştır. Çalışmanın örneklemini oluşturan 250 işletmeye faks, telefon ve elektronik posta yoluyla ulaşılmasına rağmen, geri dönen anket sayısı 52'dir. Ulaşılan işletmelerden birçoğu finansal bilgilerinin dışarıya verilemeyeceğini belirterek anketi yanıtlamamışlardır. Araştırma, anketi cevaplandıran 52 işletmeye ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır.

Anketi cevaplandıran 52 işletmeden elde edilen veriler SPSS ortamına yüklenerek, frekans tabloları ve çapraz tablolar elde edilmiştir. Elde edilen tabloların analiz edilmesi ve yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

Araştırma kapsamında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı 34 standarttan 15'i yer almakta ve bu standartlar ile ülkemizde mevcut muhasebe uygulamaları karşılaştırılmaktadır. Söz konusu 15 uluslararası muhasebe standardı UMS 1: Finansal Tabloların Sunumu, UMS 2: Stoklar, UMS 7: Nakit Akım Tablosu, UMS 8: Net Dönem Karı/Zararı, Temel Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, UMS 14: Sektörel ve Bölgesel Raporlama, UMS 16: Maddi Duran Varlıklar, UMS 17: Kiralama Sözleşmeleri, UMS 18: Gelirler, UMS 21: Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri, UMS 23: Borçlanma Maliyetleri, UMS 27: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi, UMS 28: İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi, UMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, UMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ve UMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar'dan oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında incelenen 15 standardın her biri başlı başına bir inceleme konusu olabilecek kadar detaylı olmakla birlikte, bu çalışmada genel bir çerçevede, belli başlı noktalarda, söz konusu standartlarla uyum olup olmadığı incelenmektedir. Anket formunda yer alan sorular aracılığıyla, çalışmanın, uluslararası muhasebe standartları ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının (karşılaştırmaya konu olan düzenlemeler MSUGT, SPK Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndan oluşmaktadır) karşılaştırılmasından oluşan ikinci bölümünde saptanan farklılıklara ilişkin, uygulamada neler yapıldığı araştırılmıştır. Ancak, bu araştırma, her bir standart için ancak bir ya da iki soru aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

### 3.3. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Özellikleri

Çalışmanın bu aşamasında, anketi cevaplandıran işletmelerin çalışmanın ana kütlesi olan İSO'nun 2000 yılı için yayınladığı ilk 500 büyük sanayi kuruluşu içindeki büyüklüklerine, faaliyet gösterdikleri sektörlerle, ihracat tutarlarına, yabancı sermaye oranlarına ve SPK'ya kayıtlı olup olmadıklarına ilişkin dağılım tabloları yer almaktadır.

**Tablo 3.1. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Sektörel Dağılımı**

SEKTÖR	SAYI	YÜZDE
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3	%5,8
Gıda, İçki ve Tütün Sanayi	9	%17,3
Dokuma, Giyim Eşy. Deri ve Ayakkabı San.	12	%23,1
Orman Ürünleri ve Mobilya San.	2	%3,8
Kağıt ve Kağıt Ürünleri ve Basım San.	3	%5,8
Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik San.	6	%11,5
Taş ve Toprağa Dayalı San.	4	%7,7
Metal Ana Sanayi	4	%7,7
Metal Eşy., Mak. ve Teçh. Ve Mes. Alet San.	4	%7,7
Otomotiv Endüstrisi	4	%7,7
Elektrik Sektörü	1	%1,9
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.1.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %5,8'i madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe, %17,3'ü gıda, içki ve tütün sanayinde, %23,1'i dokuma, giyim eşyası, deri ve ayakkabı sanayinde, %3,8'i orman ürünleri ve mobilya sanayinde, %5,8'i kağıt ve kağıt ürünleri ve basım sanayinde, %11,5'i kimya, petrol ürünleri, lastik ve plastik sanayinde, %7,7'si taş ve toprağa dayalı sanayide, %7,7'si metal ana sanayinde, %7,7'si

metal eşya, makine ve teçhizat ve mesleki alet sanayinde, %7,7'si otomotiv endüstrisinde ve %1,9'u elektrik sektöründe faaliyet göstermektedir.

**Tablo 3.2. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Büyüklüklerine Göre Dağılımı**

İLK 500 İÇİNDEKİ BÜYÜKLÜK SIRALAMASI	SAYI	YÜZDE
1-100	9	%17,3
101-200	9	%17,3
201-300	14	%26,9
301-400	9	%17,3
401-500	11	%21,2
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.2.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerden, büyüklük olarak 1-100 aralığında bulunan işletmelerin oranı %17,3, 101-200 aralığında bulunan işletmelerin oranı %17,3, 201-300 aralığında bulunan işletmelerin oranı %26,9, 301-400 aralığında bulunan işletmelerin oranı %17,3, 401-500 aralığında bulunan işletmelerin oranı ise %21,2'dir.

**Tablo 3.3. Anketi Cevaplandırılan İşletmelerin İhracat Tutarlarına Göre Dağılımı**

İHRACAT TUTARI	SAYI	YÜZDE
İhracat Yok	6	%11,5
1\$-50.000.000\$	40	%76,9
50.000.001\$-150.000.000\$	6	%11,5
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.3.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerden ihracat yapmayanların oranı %11,5, yıllık 1\$-50.000.000\$ tutarında ihracat yapan işletmelerin oranı %76,9 ve 50.000.001\$-150.000.000\$ tutarında ihracat yapanların oranı ise %11,5'tir.

**Tablo 3.4. Anketi Cevaplandıran İşletmelerin Yabancı Sermaye Oranları**

YABANCI SERMAYE ORANI	SAYI	YÜZDE
Yabancı Sermaye Yok	38	%71,3
Yabancı Sermaye Oranı %50'den Az	4	%7,7
Yabancı Sermaye Oranı %50 ve Üstü	10	%19,2
Toplam	52	%100,0



Tablo 3.4.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerden yabancı sermayeye sahip olmayanların oranı %71,3'tür. İşletmelerin %7,7'sinin yabancı sermaye oranı %50'den az iken, işletmelerden %50 ve üzerinde yabancı sermayeye sahip olanların oranı ise %19,2'dir.

**Tablo 3.5. Şirketlerin Sermaye Piyasasına Kayıtlı Olma durumu**

SPK'YA KAYITLI OLMA DURUMU	SAYI	YÜZDE
SPK'ya Kayıtlı Şirketler	21	%40,4
SPK'ya Kayıtlı Olmayan Şirketler	31	%59,6
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.5.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %40,4' SPK'ya kayıtlı şirket iken, %59,6'sı SPK'ya kayıtlı değildir.

### 3.4. Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması

Çalışmanın bu aşamasında, anket soruları aracılığıyla elde edilen muhasebe uygulamalarına ilişkin verilerin sunumuna ve bu verilerin tasnif edilerek uluslararası muhasebe standartlarının öngördüğü uygulamalarla karşılaştırılmasına yer verilmektedir. Ayrıca, işletme büyüklükleri, işletmelerin ihracat yapıp yapmamaları ve işletmelerin yabancı sermayeye başka bir ifade ile yabancı ortağa sahip olup olmamaları gibi faktörlerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumluluk üzerinde etken olup olmadığı da araştırılmaktadır.

#### 3.4.1. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaların Karşılaştırılması

UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile ilgili, anket formunda yer alan 1. soru ile, işletmelerin hazırladıkları ek finansal tablolara ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.6. İşletmelerin Hazırladıkları Ek Finansal Tablolara İlişkin Frekans Tablosu**

<b>İŞLETMELERİN HAZIRLADIKLARI EK FİNANSAL TABLOLAR</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Satışların Maliyeti Tablosu	50	%96,2
Nakit Akım Tablosu	40	%76,9
Öz Kaynak Değişim Tablosu	20	%38,5
Kar Dağıtım Tablosu	50	%96,2
Fon Akım Tablosu	31	%59,6

Tablo 3.6.'da görüldüğü gibi işletmelerin %96,2'si satışların maliyeti tablosunu, %76,9'u nakit akım tablosunu, %38,5'i öz kaynak değişim tablosunu, %96,2'si kar dağıtım tablosunu ve %59,6'sı da fon akım tablosunu düzenlemektedirler.

UMS 1 uyarınca, işletmeler bilanço ve gelir tablosu ile muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotları , satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosunu hazırlamakla yükümlüdürler.

VUK'nin 175. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak MSUGT ile yapılan düzenleme incelendiğinde, 3 Sıra Nolu 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 özkaynak değişim tablosunu hazırlamaları gerekmektedir. İlgili tebliğce belirlenen büyüklük haddinin altında kalan işletmeler ise yalnızca bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların dipnotları ve eklerini hazırlamakla yükümlüdürler.

Ülkemizde mevcut bir diğer düzenleme olan SPK Tebliğleri ise SPK'ya kayıtlı işletmeler (halka açık anonim şirketler) için bağlayıcı olmaktadır. Seri: XI, No:1 sayılı SPK 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.

TMUDESK tarafından yayımlanan ve uygulanma zorunluluğu bulunmayan Türkiye Muhasebe Standartları da bu çalışmanın kapsamında yer almaktadır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu,

kar dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotların hazırlanmasını öngörmektedir.

Özetle, ek finansal tablolara ilişkin olarak TMS 1 ile ilgili MSUGT'nin getirdiği düzenlemeler UMS 1 ile hazırlanması gerekli kılınan finansal tabloları içermekte, ilgili SPK Tebliğince getirilen düzenlemeler ise bu tablolardan öz kaynak değişim tablosunun hazırlanmasını gerekli kılmaması nedeniyle UMS 1'in gerekliliklerini karşılayamamaktadır.

Çalışmanın 2. Bölüm'ünde UMS 1 ile ülkemizdeki muhasebe düzenlemeleri karşılaştırılarak, bu düzenlemeler ile UMS 1 arasındaki farklılıklar saptanmıştır. Uygulamada ise, bu farklılıklardan biri olarak saptanan ek finansal tablolara ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.7.'de anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 1'in öngördüğü ek finansal tabloları hazırlayanlar UMS 1 ile uyumlu, hazırlamayanlar ise UMS 1 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.7. UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 1: Finansal Tabloların Sunumu	Var	20	% 38,5
	Yok	32	% 61,5
	Toplam	52	% 100,0

Tablo 3.7.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran şirketlerin % 38,5'i UMS 1 ile uyumlu iken, % 61,5'i UMS 1 ile uyumsuzdur. Anketin ana kütesinin, ISO'nun 2000 yılı için yayınladığı ilk 500 büyük sanayi kuruluşu olduğu düşünüldüğünde söz konusu işletmelerin MSUGT ile belirlenen büyüklük kriterini sağladıklarından dolayı, UMS 1 ile uyumlu olmaları beklenmektedir. UMS 1'de hazırlanması gerekli görülen özkaynak değişim tablosunun ilgili SPK Tebliği ile hazırlanmasının gerekli kılınmaması nedeniyle, anketi cevaplandıran işletmelerden SPK'ya kayıtlı olanların ise UMS 1 ile uyumsuz çıkması beklenmektedir. Ancak Tablo 3.8.'de görüldüğü gibi, SPK'ya kayıtlı işletmelerin %47,6'si UMS 1 ile uyumlu iken, %52,7'si UMS 1 ile uyumsuzdur.

**Tablo 3.8. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile UMS 1 İle Uyum Durumu İlişkisi**

SPK'YA KAYITLI OLMA DURUMU	UMS 1 İLE UYUM		UMS 1 ile Uyumsuz		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
SPK'ya Kayıtlı Şirket	10	%47,6	11	%52,7	21	%100
SPK'ya Kayıtlı Olmayan Şirket	10	%32,3	21	%67,7	31	%100
Toplam	20	%38,5	32	%61,5	52	%100

SPK'ya kayıtlı işletmelerden %47,6'sının UMS 1 ile uyumlu olması, söz konusu işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları ile ilişkilendirilebilir.

**Tablo 3.9. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi**

SPK'YA KAYITLI OLMA DURUMU	UMS Uygulanıyor		UMS Uygulanmıyor		UMS Belirli Durumlarda Uygulanıyor		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
SPK'ya Kayıtlı Şirket	8	%38,1	10	%47,6	3	14,3%	21	%100
SPK'ya Kayıtlı Olmayan Şirket	11	%35,5	18	%58,1	2	6,5%	31	%100
Toplam	19	%36,5	28	%53,8	5	9,6%	52	%100

Tablo 3.9'da görüldüğü gibi, SPK'ya kayıtlı işletmelerin %38,1'inin uluslararası muhasebe standartlarını uyguladıkları, yine %14,3'ünün, belirli durumlarda uluslararası muhasebe standartlarını uyguladıkları görülmektedir. Buradan hareketle, SPK'ya kayıtlı şirketlerin UMS 1 ile uyumlu olmalarının nedeninin söz konusu şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları olduğunu söyleyebiliriz.

Sonuç olarak, Tablo 3.7. ile elde edilen %61,5'lik uyumsuzluk oranının, %34,4'ünün, SPK'ya kayıtlı olan ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamayan şirketlerden oluştuğu, geriye kalan %65,6'sının ise, belirli büyüklüğün üzerinde olması nedeniyle MSUGT çerçevesinde, UMS 1 uyarınca hazırlanması gerekli kılınan finansal tabloları hazırlaması gerekmesine rağmen, hazırlamadığı görülmektedir.

Yapılan inceleme sonucu, büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye faktörlerinin UMS 1 ile uyum durumu üzerine etkisi olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.10. Büyüklük-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 1 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 1 ile Uyumludur		UMS 1 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	6	%66.7	3	%33.3	9	%100
101-300	8	%34.8	15	%65.2	23	%100
301-500	6	%30.0	14	%70.0	20	%100
Toplam	20	%38.5	32	%61.5	52	%100

İşletme büyüklüğünün UMS 1'e uyum durumu üzerine etkisinin incelendiği Tablo 3.10.'da ise, ilk 100'e giren işletmelerin %66,7 oranında UMS 1 ile uyumlu oldukları görülmekte ve işletmeler küçüldükçe UMS 1'e uyumun da azaldığı (101-300 aralığında %34.8 iken 301-500 aralığında %30,0 oranında uyum söz konusudur) görülmektedir. Bu bağlamda işletme büyüklüklerinin UMS 1 ile uyum durumu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. İşletme büyüklükleri arttıkça UMS 1'e uyum da artmaktadır.

**Tablo 3.11. İhracat-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 1 İLE UYUM İHRACAT	UMS 1 ile Uyumludur		UMS 1 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	1	%16.7	5	%83.3	6	%100
İhracat Var	19	%41.3	27	%58.7	46	%100
Toplam	20	%38.5	32	%61.5	52	%100

İhracatın UMS 1 ile uyum durumu üzerine etkisinin ölçüldüğü Tablo 3.11.'de ise, ihracat yapmayan işletmelerin, UMS 1 ile uyumluluk oranlarının, ihracat yapanlara göre, daha düşük olduğu görülmektedir. İhracat yapmayan işletmeler %16.7 oranında UMS 1 ile uyumluyken, bu oran ihracat yapan işletmelerde %41.3 oranına çıkmaktadır.

**Tablo 3.12. Yabancı Sermaye-UMS 1 ile Uyum Durumu İlişkisi**

YABANCI SERMAYE ORANI	UMS 1 İLE UYUM		UMS 1 ile Uyumludur		UMS 1 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Yabancı Sermaye Yok	12	%31.6	26	%68.4	38	%100		
Yabancı Sermaye Var	8	%57.1	6	%42.9	14	%100		
Toplam	20	%38.5	32	%61.5	52	%100		

İşletmelerde, yabancı sermayenin UMS 1 ile uyum durumu üzerine etkisinin ölçüldüğü Tablo 3.12.'de, yabancı sermayeye sahip işletmelerin UMS 1'e uyum oranının (%57.1) yabancı sermayeye sahip olmayan işletmelere (%31.6) göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum işletmelerin yabancı ortaklarına karşı yükümlülüklerinin, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını beraberinde getirmesi olarak açıklanabilir.

#### 3.4.2. UMS 2 Stoklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaların Karşılaştırılması

UMS 2 Stoklar ile ilgili anket formunda yer alan 14. soru ile, stokların ilk kayda alınmasından sonra hangi değerle değerlendirildiğine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.13. Stokların İlk Kayda Almadan Sonra Değerlenme Yöntemlerine İlişkin Frekans Tablosu**

STOK DEĞERLEMEDE ÖLÇÜ	SAYI	YÜZDE
Maliyet Değeri	46	%88,5
Net Gerçekleşebilir Değer	2	%3,8
Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı	4	%7,7
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.13.'te görüldüğü gibi işletmelerin %88,5'i stoklarını, ilk kayda almadan sonra maliyet değeriyle, %3,8'i net gerçekleşebilir değerle, %7,7'si ise maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirmektedir.

UMS 2, stokların ilk kayda alınmasından sonra maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesini öngörmektedir.



Anketi cevaplandıran işletmelerin %40,4'ünü oluşturan SPK'ya kayıtlı işletmelerin tabi olduğu ilgili SPK Tebliği (Seri XI, No:1 sayılı Tebliğin 22. Maddesi), UMS 2 ile paralel bir düzenleme getirmektedir. Ancak ilgili SPK Tebliği ile, stokların net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmeleri için, net gerçekleşebilir değer, elde etme maliyetine göre %10'luk ya da daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif bir gerekçenin varolmaması şartı koyulmaktadır.

1, 2, 3 No'lu MSUGT çerçevesinde ise stokların net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesine olanak sağlayan 158-Stok Değer Düşüklüğü Hesabı ve 654-Karşılık Giderleri Hesabı yer almaktadır. İlgili tebliğ, stokların maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi zorunluluğunu getirmemekte ancak stok değer düşüklüğü karşılığının ayrılmasını öngörmektedir.

TMS 13 Stoklar da, UMS 2 gibi, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi söz konusudur.

Özetle, TMS 13'ün getirdiği düzenlemelerin UMS 1 ile uyumluluğu beraberinde getirdiği görülmektedir. İlgili MSUGT ve SPK Tebliğlerinin ise UMS 2'nin uygulanmasına olanak sağlayacak altyapıya sahip olduğu görülmektedir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan stokların ilk kayda alınmasından sonra değerlendirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.14.'te anketi cevaplandıran işletmelerden stoklarını UMS 2'nin öngördüğü şekilde maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerleyenler UMS 2 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 2 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.14. UMS 2 Stoklar İle Uyum Durumu**

UMS 2 ile Uyum Durumu	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 2: Stoklar	Var	4	%7,7
	Yok	48	%92,3
	Toplam	52	%100,0

Tablo 3.14.'te görüldüğü gibi, anketi cevaplandıran işletmelerin yalnızca %7.7'si UMS 2 ile uyumlu iken, %92.3 gibi büyük bir oranı da UMS 2 ile uyumsuzdur. MSUGT ve SPK'nın getirdiği düzenlemenin, stokların net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesine olanak sağlamasına rağmen, anketi cevaplandıran işletmelerin stoklarını maliyet değeriyle değerlendirmeyi tercih etmelerinin nedeni, VUK ve TTK'da yer alan düzenlemeler gereğince (VUK Madde 262, 274, 275, 276, 277, 278 ve TTK Madde 461), stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesinin ve bilançoda maliyet değeri ile gösterilmesinin zorunlu kılınmasıdır.

Yapılan inceleme sonucu, büyüklüğün UMS 2 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu, ihracat ve yabancı sermaye faktörlerinin ise UMS 2 ile uyum durumu üzerinde belirleyici olmadığı saptanmıştır.

**Tablo 3.15. Büyüklük-UMS 2 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 2 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 2 ile Uyumludur		UMS 2 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	2	%22,2	7	%77,8	9	%100
101-300	2	%8,7	21	%91,3	23	%100
301-500	-	-	20	%100,0	20	%100
Toplam	4	%7,7	48	%92,3	52	%100

İşletme büyüklüğünün UMS 2 ile uyum durumu üzerine etkisinin incelendiği Tablo 3.15.'te görüldüğü gibi, büyüklük sıralamasında, ilk 100'e giren işletmeler %22,2 oranında, 101-300 aralığında bulunan işletmeler ise %8,7 oranında UMS 2 ile uyumlu iken 301-500 aralığında bulunan işletmelerin tamamı UMS 2 ile uyumsuzdur. İşletme büyüklükleri arttıkça UMS 2'ye uyum da artmaktadır.

### 3.4.3. UMS 7 Nakit Akım Tablosu ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaların Karşılaştırılması

UMS 7 Nakit Akım Tablosu ile ilgili anket formunda yer alan 3. soru ile işletmelerin nakit akım tablosu hazırlarken nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilgilerini işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri altında sınıflandırıp sınıflandırmadıklarına ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.16. Nakit Akışlarının Sınıflandırılmasına İlişkin Frekans Tablosu**

<b>NAKİT AKIM TABLOSUNUN HAZIRLANMASINA İLİŞKİN VERİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Nakit Akışlarını Sınıflandıran İşletmeler	24	%46,2
Nakit Akışlarını Sınıflandırmayan İşletmeler	17	%32,7
Nakit Akım Tablosu Hazırlamayan İşletmeler	11	%21,2
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>%100,0</b>

Tablo 3.16’da görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %46,2’si nakit akım tablolarını hazırlarken nakit akışlarını işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri altında ayrı ayrı raporlamakta, %32,7’si nakit akışlarını yukarıda açıklanan şekilde sınıflandırmamakta ve %21,2’si ise nakit akım tablosu hazırlamamaktadır.

UMS 7, nakit akım tablolarının hazırlanmasında nakit akışlarının işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılmasını öngörmektedir.

TMS 3 Nakit Akış Tabloları’nda da, UMS 7 ile öngörülen şekilde sınıflandırma yapılması öngörülürken, ülkemizdeki düzenlemeler incelendiğinde, Seri: XI No: I sayılı SPK Tebliği ve 1, 2, 3 No’lu MSUGT uyarınca verilen nakit akım tablosu formatının yukarıda açıklanan şekilde bir sınıflandırma içermediği saptanmıştır.

Özetle, yukarıda açıklanan kapsamda, TMS 3 ile getirilen düzenlemeler UMS 7 ile uyumlu iken, ilgili SPK Tebliği ve MSUGT ile getirilen düzenlemeler UMS 7 ile uyumsuzdur.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan nakit akım tablolarının sınıflandırılmasına ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.16.’da, anketi cevaplandıran işletmelerden nakit akışlarını UMS 7’nin öngördüğü şekilde işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri altında raporlayanlar UMS 7 ile uyumlu, nakit akışlarını yukarıda açıklanan şekilde raporlamayanlar ile nakit akım tablosu hazırlamayanlar ise UMS 7 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.17. UMS 7 Nakit Akım Tabloları ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 7: Nakit Akım Tabloları	Var	24	%46,2
	Yok	28	%53,8
	Toplam	52	%100,0

Çalışma kapsamında incelenen yasal çerçevenin UMS 7'den farklı bir düzenleme getirmesine rağmen Tablo 3.17'de görüldüğü gibi UMS 7 ile uyumluluk oranı %46,2 iken uyumsuzluk oranı %53,8'dir. Mevzuata rağmen uygulamada UMS 7 ile uyumun yüksek çıkması işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulama durumu ile ilişkilendirilebilir.

**Tablo 3.18. UMS 7 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi**

UMS UYGULANMA DURUMU	UMS 7 İLE UYUM DURUMU		UMS 7 ile Uyumsuz		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
UMS Uygulanmakta	12	%50,0	7	%25,0	19	%36,5
UMS Uygulanmamakta	11	%45,8	17	%60,7	28	%53,8
UMS Belirli Durumlarda Uygulanmakta	1	%4,2	4	%14,3	5	%9,6
Toplam	24	%100,0	28	%100,0	52	%100,0

Tablo 3.18.'de görüldüğü gibi, UMS 7 ile uyumlu olan işletmelerin %50'si uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerden, %4,2'si ise uluslararası muhasebe standartlarını belirli durumlarda uygulayan işletmelerden oluşmaktadır. Bunun anlamı UMS 7 ile uyumlu işletmelerden %54,2'sinin, uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerden oluştuğudur. Buradan hareketle, UMS 7 ile uyum durumunun ölçüldüğü Tablo 3.7.'de görülen %46,2'lik uyumluluk oranının yarısından fazlasının uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerden oluştuğu söylenebilir.

Yapılan inceleme sonucu, büyüklük ve ihracat faktörlerinin UMS 7 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.19. Büyüklük-UMS 7 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 7 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 7 ile Uyumludur		UMS 7 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	6	%66.7	3	%33.3	9	%100.0
101-300	11	%47.8	12	%52.2	23	%100.0
301-500	7	%35.0	13	%65.0	20	%100.0
Toplam	24	%46.2	28	%53.8	52	%100.0

İşletme büyüklüklerinin UMS 7 ile uyum durumu üzerine etkisinin incelendiği Tablo 3.19.'da görüldüğü gibi işletme büyüklükleri UMS 7 ile uyumlu olma durumuyla doğru orantılıdır. Büyüklük olarak ilk 100'e giren işletmelerde UMS 7 ile uyum %66.7 iken, bu oran 101-300 aralığında %47.8'e, 301-500 aralığında ise 35'e düşmektedir.

**Tablo 3.20. İhracat-UMS 7 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 7 İLE UYUM İHRACAT	UMS 7 ile Uyumludur		UMS 7 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	-	-	6	%100.0	6	%100.0
İhracat Var	24	%52,2	22	%47,8	46	%100.0
Toplam	24	%46.2	28	%53.8	52	%100.0

İhracatın UMS 7 ile uyum durumu üzerine etkisinin ölçüldüğü Tablo 3.20.'de görüldüğü gibi, ihracat yapmayan işletmelerin tamamı UMS 7 ile uyumsuzdur. UMS 7 ile uyumlu olan işletmelerin (%52,2) tamamının ihracat yapan işletmelerden oluşmasından hareketle, ihracatın UMS 7 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu söylenebilir.

#### 3.4.4. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Temel Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 10. soru ile UMS 8: Net Dönem Karı/Zararı, Muhasebe Politikalarında ve Tahminlerinde Değişiklikler ve Temel Hataların Düzeltilmesi'ne ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.21. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

<b>MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini cari yılda veya gelecek yıllarda veya hem cari yılda hem de gelecek yıllarda muhasebeleştiren işletmeler	14	%26,9
Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini cari yılda veya gelecek yıllarda veya hem cari yılda hem de gelecek yıllarda muhasebeleştirmeyen işletmeler	7	%13,5
Bu gibi durumlarda karşılaşmadıklarından dolayı fikri olmayan işletmeler	31	%59,6
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>%100,0</b>

Tablo 3.21.'de görüldüğü gibi işletmelerin %26,9'u muhasebe tahminlerinde bir değişiklik söz konusu olduğunda bu değişikliğin etkilerini cari yılda veya gelecek yıllarda veya hem cari yılda hem de gelecek yıllarda muhasebeleştirmekte, %13,5'i ise muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkisini yukarıda açıklandığı şekilde muhasebeleştirmemektedir. Anketi cevaplandıran işletmelerin %59,6'sının ise muhasebe politikalarında değişiklik söz konusu olmaması nedeniyle bu konuda fikri olmadığı görülmektedir.

UMS 8 muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin cari yıla veya gelecek yıllarda yada hem cari yılda hem de gelecek yıllarda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

TMS 10 uyarınca da UMS 8'de olduğu gibi muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkisi cari dönemde veya hem cari dönemde hem de gelecek dönemlerde düzeltilmelidir.

İlgili SPK Tebliği Madde 45'te, muhasebe tahminlerde değişikliğin gerçekleştiği dönemde düzeltme yapılması gerektiği açıklanmaktadır. MSUGT'de ise bu konuda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin düzeltilmesine ilişkin olarak TMS 10 ile ilgili SPK Tebliği düzenlemeleri UMS 8 ile uyumlu iken MSUGT'de bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.22.'de anketi cevaplandıran işletmelerden, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini UMS 8'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 8 ile uyumlu, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini UMS 8'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirmeyenler ise UMS 8 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.22. UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Temel Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 8: Net Dönem Karı/Zararı, Muh. Pol. ve Tah. Değişiklikler ve Temel Hataların Düzeltilmesi	Var	14	%26.9
	Yok	7	%13.5
	Sınıflandırılmayan	31	%59.6
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.22.'de sınıflandırılmayan seçeneği, muhasebe tahminlerinde değişikliğin söz konusu olmadığı işletmeleri ifade etmektedir. Tablo 3.23.'te görüldüğü gibi sınıflandırılmayan işletmelerin oranı %59.6 iken, UMS 8 ile uyumlu olan işletmelerin oranı %26.9, UMS 8 ile uyumsuz olan işletmelerin oranı ise %13.5'tir.

UMS 8 Net Dönem Karı/Zararı, Temel Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve UMS 8 ile uyum durumu ile söz konusu kriterler arasında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

#### **3.4.5. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması**

UMS 14 ile uyum durumunun ölçüldüğü, anket formunda yer alan 20. soru ile işletmelerin sektörel ve bölgesel raporlama yapıp yapmadıklarına ilişkin veri elde edilmiştir.



**Tablo 3.23. Sektörel/Bölgesel Raporlamaya İlişkin Frekans Tablosu**

<b>SEKTÖREL/BÖLGESEL RAPORLAMA KONUSUNDA İŞLETMELERDEN ELDE EDİLEN VERİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Faaliyetlerini sektörel/bölgesel bazda raporlayan işletmeler	15	%28,5
Faaliyetlerini sektörel/bölgesel bazda raporlamayan işletmeler	37	%71,2
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.23.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %28,5'i faaliyetlerini sektörel/bölgesel bazda raporlamaktayken, %71,2'si sektörel/bölgesel raporlama yapmamaktadır.

UMS 14 halka açık işletmeler ya da halka açılma aşamasında olan işletmelerin faaliyetlerini sektörel/bölgesel bazda raporlamaları gerektiğini öngörmekte, halka açık işletmeler ya da halka açılma aşamasında olan işletmeler için ise bu standardı uygulamanın isteğe bağlı olduğunu belirtmektedir.

Ülkemizde halka açık işletmeler için bağlayıcı olan SPK Mevzuatı sektörel ve bölgesel raporlama konusunda herhangi bir düzenleme getirmemektedir. Aynı şekilde MSUGT'nde de bu konuda açıklama yer almamaktadır.

TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması'nda ise UMS 14 ile aynı doğrultuda açıklamalar yer almaktadır.

Özetle, çalışma kapsamında incelenen mevzuatta, TMS 11 haricinde, UMS 14'ün öngördüğü düzenlemeler ile paralel düzenlemeler yer almamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan işletmelerin sektörel/bölgesel raporlama yapıp yapmadıklarına ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.24.'te, anketi cevaplandıran işletmelerden faaliyetlerini UMS 14'ün öngördüğü şekilde sektörel ve bölgesel bazda raporlayanlar UMS 14 ile uyumlu, raporlamayanlar ise UMS 14 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.24. UMS 14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 14: Sektörel/Bölgesel Raporlama	Var	15	%28.8
	Yok	37	%71.2
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.24.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %28.8'i UMS 14 ile uyumlu iken, %71.2'si UMS 14 ile uyumsuzdur. Her ne kadar Tablo 3.24.'te UMS 14 ile uyum durumu incelenmiş olsa da, UMS 14'ün, bu standardın halka açık işletmeler için uygulanmasını zorunlu kılması nedeniyle, bu standarda uyum durumu halka açık işletmeler açısından da incelenmiştir.

**Tablo 3.25. Şirketlerin SPK'ya Kayıtlı Olma Durumu ile UMS 14 İle Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 14 İLE UYUM SPK'ya Kayıtlı Olup Olmama Durumu	UMS 14 ile Uyumludur		UMS 14 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
SPK'ya Kayıtlı İşletme	9	%42.9	12	%57.1	21	%100.0
SPK'ya Kayıtlı Olmayan işletme	6	%19.4	25	%80.6	31	%100.0
Toplam	15	%28.8	37	%71.2	52	%100.0

Tablo 3.25 incelendiğinde ise, SPK'ya kayıtlı olan işletmelerin %42.9'unun UMS 14 ile uyumlu, %57,1'inin uyumsuz, SPK'ya kayıtlı olmayan işletmelerin ise %19,4'ünün UMS 14 ile uyumlu, %80,6'sının ise uyumsuz olduğu görülmektedir. Anketi cevaplandıran işletmelerden SPK'ya kayıtlı olanların UMS 14 ile uyumluluk oranı (%42,9), genel uyumluluk oranına (%28,8) göre yüksek çıkmaktadır.

UMS 14 ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve söz konusu kriterlerden sadece büyüklüğün UMS 14 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.26. Büyüklük-UMS 14 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 14 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 14 ile Uyumludur		UMS 14 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	4	%44,4	5	%55,6	9	%100,0
101-300	6	%26,1	17	%73,9	23	%100,0
301-500	5	%25,0	15	%75,0	20	%100,0
Toplam	15	%28,8	37	%71,2	52	%100,0

Tablo 3.26.'da görüldüğü gibi, işletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 14 ile uyumluluk oranları da artmaktadır. 1-100 aralığında %44,4 olan uyumluluk oranı, 101-300 aralığında %26,1'e, 301-500 aralığında ise %25,0'a düşmektedir.

### 3.4.6. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

UMS 16: Maddi Duran Varlıklar ile ilgili anket formunda yer alan 8. soru ile, işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıkların hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunun dönemsel olarak gözden geçirilmesi, maddi duran varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi, yeniden değerlemenin kapsamı ve varlığın kapasitesini arttıran harcamaların muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.27. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Frekans Tablosu**

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI	SAYI	YÜZDE
M.D.V. hizmet sürelerinin uygunluğunu dönemsel olarak gözden geçiren işletmeler	10	%19,2
M.D.V. geri kazanılabilir değeri defter değerinin altına düştüğünde bu değer düşüklüğünü muhasebeleştiren işletmeler	3	%5,8
M.D.V. kalemlerinin birinde yeniden değerlendirme yapılması durumunda, varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne y.d. uygulayan işletmeler	24	%46,2
M.D.V. kapasitesini arttıran harcamaları, varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştiren işletmeler	27	%51,9
Yukarıdaki uygulamalardan hiçbirini kullanmayan işletmeler	7	%13,5

Tablo 3.27.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %19,2'si maddi duran varlık hizmet sürelerinin uygunluğunu dönemsel olarak gözden geçirmekte, %5,8'i maddi duran varlık geri kazanılabilir değeri defter değerinin altına düştüğünde, bu değer düşüklüğünü muhasebeleştirmekte, %46,2'si maddi duran varlık kalemlerinin birinde yeniden değerlendirme yapılması durumunda, varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne yeniden değerlendirme uygulamakta, %44,2'si maddi duran varlığın inşa edilmesi durumunda katlanılan borçlanma maliyetlerini ve kur farklarını varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştirmekte, %51,9'u maddi duran varlık kapasitesini arttıran harcamaları, varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştirmekte, %13,5'i ise maddi duran varlıklara ilişkin yukarıdaki sayılan uygulamalardan hiçbirini kullanmamaktadır.

UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (1)'e ilişkin anket formunda yer alan 8. sorunun (a) şıkında, işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıklarının hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunun dönemsel olarak gözden geçirilip geçirilmediği incelenmektedir.

UMS 16, maddi duran varlıklarının hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunun dönemsel olarak gözden geçirilmesini öngörmektedir. TMS 8'de de UMS 16 ile aynı doğrultuda açıklamalar yer almaktadır. Ancak, ne ilgili SPK Tebliğlerinde ne de MSUGT'de bu maddi duran varlıkların hizmet sürelerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi gerektiğine dair bir açıklama yer almamaktadır.

Yukarıda açıklanan çerçevede, TMS 8 haricinde çalışma kapsamında incelenen düzenlemeler UMS 16 ile uyumsuzdur.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan yola çıkılarak maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.28.'de anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 16'ün öngördüğü şekilde maddi duran varlık hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunu dönemsel olarak gözden geçirenler UMS 16 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 16 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.28. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (1) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (1)	Var	10	%19.2
	Yok	42	%80.8
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.28.'de görüldüğü gibi, UMS 16 ile uyumluluk oranı %19,2 iken, uyumsuzluk oranı %80,8'dir. UMS 16 (1)'e uyumun bu kadar düşük olmasının nedeni çalışma kapsamında incelenen mevzuatta bu konuda herhangi bir açıklamanın olmamasıdır. Ayrıca VUK Madde 315 ve mükerrer Madde 315 ile normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemleri açıklanmış ve normal amortisman yöntemi için kullanılacak amortisman oranının en fazla %20, azalan bakiyeler yöntemi için ise en fazla %40 olabileceği belirtilmiştir. Amortisman oranlarının uygulanmaya başlandıktan sonra değiştirilemeyeceği ve amortisman sürelerinin 1/amortisman oranı olarak belirlenmesini öngörmüştür. Görüldüğü gibi işletmeler, VUK çerçevesinde, amortisman oranlarını serbestçe belirlemek suretiyle amortisman süresini (hizmet süresini) belirleyebilmekte ancak bu oranları değiştirme serbestliğine sahip olmamaktadırlar.

UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (2)'ye ilişkin anket formunda yer alan 8. sorunun (b) şıkkı, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkindir.

UMS 16, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altına düşmesi durumunda, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

TMS 8 yukarıda açıklanan konuda UMS 16 ile paralel bir düzenleme getirmektedir. Ancak ilgili SPK mevzuatı ve MSUGT bu konuda herhangi bir düzenleme getirmemektedir.

Özetle, yukarıda açıklanan çerçevede, TMS 8 haricinde çalışma kapsamında incelenen düzenlemeler UMS 16 ile uyumsuzdur.

Tablo 3.29.'da anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 16'ün öngördüğü şekilde maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altına düşmesi durumunda, bu değer düşüklüğünü muhasebeleştirilenler UMS 16 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 16 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.29. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (2) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (2)	Var	3	%5.8
	Yok	49	%94.2
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.29.'da görüldüğü gibi UMS 16 (2) ile uyumlu işletmelerin oranı %5.8 iken uyumsuz işletmelerin oranı % 94.2'dir. TMS 8 dışında çalışma kapsamında incelenen mevzuatın, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin bir düzenleme getirmemesi, UMS 16 ile bu kapsamda uyum oranının düşük çıkmasına neden olmuştur.

UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (3)'ye ilişkin anket formunda yer alan 8. sorunun (c) şıkkı ile, maddi duran varlık kalemlerinden herhangi birine yeniden değerlendirme yapılması durumunda yeniden değerlemenin varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne uygulanıp uygulanmadığı ölçülmektedir.

UMS 16, maddi duran varlık kalemlerinden herhangi birine yeniden değerlendirme yapılması durumunda bunun varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne uygulanması gerektiğini açıklamaktadır.

İlgili SPK Tebliğinde yeniden değerlendirme konusunda mevzuata (VUK) uyulması gerektiği belirtilmektedir. MSUGT'de ise bu konuda bir açıklama yer almamaktadır. VUK'da ise bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunların amortismanlarını VUK'nin getirdiği şartlara uyarak yeniden değerlemeye tabi tutabileceğini belirtmektedir.

Özetle, UMS 16 (3) ile ters düşmeyecek bir mevzuat söz konusu olmaktadır. TMS 8’de ise bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Tablo 3.30.’da anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 16’ün öngördüğü şekilde maddi duran varlık kalemlerinden herhangi birine yeniden değerlendirme yapılması durumunda bunun varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne uygulayanlar UMS 16 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 16 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.30. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (3) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (3)	Var	24	%46.2
	Yok	28	%53.8
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.30.’da görüldüğü üzere UMS 16 (3) ile uyumlu olan işletmelerin oranı %46.2 iken, UMS 16 (3) ile uyumsuzluk oranı %53,8’dir.

UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (4)’e ilişkin anket formunda yer alan 8. soru (d) şikkında, işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıkların kapasitesini arttıran harcamaların varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilip aktifleştirilmediği incelenmektedir. UMS 16, bu tür harcamaların varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmesini öngörmektedir. TMS 8’de, ilgili SPK tebliğinde ve VUK’da da aynı doğrultuda düzenlemeler yer almaktadır.

Yukarıda açıklanan çerçevede, çalışma kapsamında incelenen düzenlemeler UMS 16 (4) ile uyumludur.

Tablo 3.31.’de anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 16’ün öngördüğü şekilde maddi duran varlıkların kapasitesini arttıran harcamaları, varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştirilenler UMS 16 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 16 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır.



**Tablo 3.31. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar (4) ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 16: Maddi Duran Varlıklar (4)	Var	27	%51.9
	Yok	25	%48.1
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.31.'de görüldüğü gibi ile UMS 16 (4) ile uyumlu olan işletmelerin oranı %51.9 iken uyumsuz işletmelerin oranı %48.1'dir.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve UMS 16 ile uyum durumu ile söz konusu kriterler arasında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

#### **3.4.7. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması**

UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri'ne ilişkin anket formunda yer alan 16. ve 17. sorular ile işletmelerin kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Anket formunda yer alan 16. soru işletmelerin kiralama sözleşmelerini finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırıp sınıflandırmadıklarına, 17. soru ise kiracı olarak finansal kiralamalarının nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkindir. Tablo 3.32.'de ve 3.33.'te uygulamada işletmelerin kiralama sözleşmelerinin sınıflandırılmasına ve finansal kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin elde edilen veriler yer almaktadır.

**Tablo 3.32. Kiralama Sözleşmelerinin Sınıflandırılmasına İlişkin Frekans Tablosu**

KİRALAMA SÖZLEŞMELERİNİN SINIFLANDIRILMASINDA İŞLETMELERİN UYGULAMASI	SAYI	YÜZDE
Kiralama işlemlerini kiralama sözl. konu olan varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların kiralayanda/kiracıda olmasını ölçüt olarak finansal veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırmaya tabi tutan işl.	7	%13,5
Kiralama işlemlerini kiralama sözl. konu olan varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların kiralayanda/kiracıda olmasını ölçüt olarak finansal veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırmaya tabi tutmayan işl.	13	%25,0
Kiralama faaliyetinde bulunmadıkları için fikri olmayan işletmeler	32	%61,5
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.32.'de görüldüğü gibi, işletmelerin %13,5'i kiralama sözleşmesine konu olan varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların kiralayanda veya kiracıda olmasını ölçüt olarak, kiralama sözleşmelerini finansal veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırmaya tabi tutmaktadır. İşletmelerin %25,0'i ise kiralama sözleşmelerini yukarıda açıklanan şekilde bir sınıflandırmaya tabi tutmamaktadırlar. İşletmelerin %61,5'i ise kiralama faaliyetinde bulunmadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 3.33. Finansal Kiralamaların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

<b>FİNANSAL KİRALAMALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Kiralamaya konu olan varlığı, bilançoda, varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıyla varlık ve borç olarak raporlayan işletmeler	3	%5,8
Finansal kiralamalarını aktifleştirmeyerek varlığa ilişkin ödemeleri gider olarak kaydeden işletmeler	17	%32,7
Kiralama faaliyetinde bulunmayan işletmeler	32	%61,5
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>%100,0</b>

Tablo 3.33.'te görüldüğü gibi işletmelerin %5,8'i kiralamaya konu olan varlığı, bilançoda, varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıyla varlık ve borç olarak raporlamakta, %32,7'si finansal kiralamalarını aktifleştirmeyerek varlığa ilişkin ödemeleri gider olarak kaydetmekte, %61,5'i ise kiralama faaliyetinde bulunmamaktadırlar.

UMS 17, kiralama sözleşmelerinin, kiralamaya konu olan varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve faydaların kimde kaldığı ölçüt alınarak, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasını öngörmektedir.

TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi de UMS 17 ile paralel düzenlemeler getirilmektedir. Ancak, ne SPK Tebliğlerinde ne de MSUGT'de bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Özetle, TMS 17 dışında, çalışma kapsamında incelenen diğer düzenlemeler olan SPK Tebliği ve MSUGT ile, UMS 17 içeriğinde herhangi bir düzenleme getirmemektedir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan kiralama sözleşmelerinin sınıflandırılmasına ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.34.'te anketi cevaplandıran işletmelerden kiralama sözleşmelerini UMS 17'nin öngördüğü şekilde sınıflandıranlar UMS 17 ile uyumlu, sınıflandırmayanlar ise UMS 17 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.34. UMS 17 (1) Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 17: Kiralama Sözleşmeleri (1)	Var	7	%13.5
	Yok	13	%25.0
	Kiralama Faal. Yok	32	%61.5
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.34.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %13.5'i UMS 17 (1) ile uyumlu, %25'i UMS 17 ile uyumsuz iken, %61,5'i ise kiralama faaliyetinde bulunmamaktadırlar.

UMS 17 uyarınca işletmeler finansal kiralalarını bilançolarında kiralamaya konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıyla, varlık ve borç olarak göstermelidirler.

TMS 17 de UMS 17 ile aynı doğrultuda düzenlemeler getirmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi SPK Mevzuatı ve MSUGT bu konuda herhangi bir açıklama getirmemektedir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan finansal kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.35.'te anketi cevaplandıran işletmelerden finansal kiralama sözleşmelerini UMS 17'nin öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 17 ile uyumlu, muhasebeleştirmeyenler ise UMS 17 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.35. UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 17: Kiralama Sözleşmeleri (2)	Var	3	%5.8
	Yok	17	%32.7
	Kiralama Faal. Yok	32	%61.5
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.35.'te görüldüğü gibi, UMS 17 (2) ile uyumlu olan işletmelerin oranı %5.8, uyumsuz olan işletmelerin oranı %32.7 ve kiralama faaliyetinde bulunmayan işletmelerin oranı %61.5'tir.

Çalışma kapsamında incelenen düzenlemelerden TMS 17 hariç ilgili SPK Tebliği ve MSUGT'nin UMS 17 paralelinde yaptırımlar getirmediği halde UMS 17 ile uyumlu olan işletmelerin varlığı, çeşitli nedenlerle uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerden kaynaklanmaktadır. Tablo 3.36.'da ve 3.37.'de bu ilişki verilmektedir.

**Tablo 3.36. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulayan İşletmeler ile UMS 17 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS Durumu Uygulanıyor mu?	UMS17(1) ile Uyumludur		UMS 17(1) ile Uyumsuzdur		Kiralama Faaliyeti yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
UMS Uygulanmakta	5	%71.4	3	%23.1	11	%34.4	19	%36.5
UMS Uygulanmamakta	2	%28.6	10	%76.9	16	%50.0	28	%53.8
UMS Belirli Durumlarda Uygulanmakta	-	-	-	-	5	%15.6	5	%9.6
Toplam	7	%100.0	13	%100.0	32	%100.0	52	%100

Tablo 3.36.'da görüldüğü gibi, UMS 17 ile uyumlu olan işletmeler, Uluslararası Muhasebe Standartlarını uyguladıklarını belirten işletmelerin %71.4'ünü oluşturmaktadır.

**Tablo 3.37. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulayan İşletmeler ile UMS 17 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 17 (2) ile Uyum Durumu	UMS 17 ile Uyumludur		UMS 17 ile Uyumsuzdur		Kiralama Faaliyeti Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
UMS Uygulanmakta	3	%100.0	4	%23.5	12	%37.5	19	%36.5
UMS Uygulanmamakta	-	-	13	%76.5	15	%46.9	28	%53.8
UMS Belirli Durumlarda Uyg	-	-	-	-	5	%15.6	5	%9.6
Toplam	3	%100.0	17	%100.0	32	%100.0	52	%100

Tablo 3.37.'de görüldüğü gibi UMS 17 (2) ile uyumlu olan işletmelerin %100'ü Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulayan işletmelerden oluşmaktadır.

UMS 17 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve yalnızca ihracatın Tablo 3.38.'de ve 3.39.'da görüldüğü gibi UMS 17 (1) ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.38. İhracat-UMS 17 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 17(1) İLE UYUM	UMS 17 ile Uyumludur		UMS 17 ile Uyumsuzdur		Kiralama Faaliyeti Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>İHRACAT</b>								
İhracat Yok	-	-	-	-	6	%100,0	6	%100
İhracat Var	7	%15,2	13	%28,3	26	%56,5	46	%100
Toplam	7	%13,5	13	%25,0	32	%61,5	52	%100

Tablo 3.38.'de görüldüğü gibi UMS 17 (1) ile uyumlu olan işletmelerin tamamı ihracat yapan işletmelerden oluşmaktadır.

**Tablo 3.39. İhracat-UMS 17 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 17 (2) İLE UYUM	UMS 17 ile Uyumludur		UMS 17 ile Uyumsuzdur		Kiralama Faaliyeti Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>İHRACAT</b>								
İhracat Yok	-	-	-	-	6	%100,0	6	%100
İhracat Var	3	%6,5	17	%37,0	26	%56,5	46	%100
Toplam	3	%5,8	17	%32,7	32	%61,5	52	%100

Tablo 3.39.'da görüldüğü gibi UMS 17 (2) ile uyumlu olan işletmelerin tamamı ihracat yapan işletmelerden oluşmaktadır.

### 3.4.8. UMS 18 Gelirler ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

UMS 18 Gelir'e ilişkin anket formunda yer alan 4. soru ile işletmelerin gelirlerle ilgili finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları bilgilere ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.40. Gelirlere İlgili Açıklamalara İlişkin Frekans Tablosu**

GELİRLELERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR	SAYI	YÜZDE
Gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikaları	25	%48,1
Dönem içinde tahakkuk eden gelirlerin başlıca grupları	28	%53,8
Mal ve hizmet takasından kaynaklanan gelirlerin gruplar itibariyle tutarları	6	%11,5
Hizmet satışından kaynaklanan gelirlerin, tamamlanma yüzdesi hesap yöntemi	1	%1,9

Tablo 3.40.'ta görüldüğü gibi işletmelerin %48,1'i gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikalarını, %53,8'i dönem içinde tahakkuk eden gelirlerin başlıca gruplarını, %11,5'i mal ve hizmet takasından kaynaklanan gelirlerin gruplar itibariyle tutarlarını ve %1,9'u hizmet satışından kaynaklanan gelirlerin, tamamlanma yüzdesi hesaplama yöntemlerini finansal tablo dipnotlarında açıklamaktadır.

UMS 18 Gelirler, gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikalarının, dönem içinde tahakkuk eden gelirlerin başlıca gruplarının, mal ve hizmet takasından kaynaklanan gelirlerin gruplar itibariyle tutarlarının, hizmet satışından kaynaklanan gelirlerin tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına ilişkin yöntemlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını öngörmektedir.

TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler’de UMS 18’de yer alan mal veya hizmet değişiminde gelir tahakkukuna ilişkin açıklamalar dışında, UMS 18 ile uyumlu düzenlemeler getirilmektedir. Bu konuda ne SPK Tebliğlerinde ne de MSUGT’de herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan gelirlerle ilgili raporlanması gerekli bilgilere ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.41.’de anketi cevaplandıran işletmelerden gelirlere ilişkin UMS 18’nin öngördüğü açıklamaları yapan işletmeler UMS 18 ile uyumlu, yapmayanlar ise UMS 18 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.41. UMS 18 Gelirler ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 18: Gelirler	Var	7	%13.5
	Yok	45	%86.5
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.41.’de görüldüğü gibi UMS 18’le uyumlu olan işletmelerin oranı %13.5 iken uyumsuzluk oranı %86.5’tir. Uyum oranının düşük çıkması mevzuatın bu konuda UMS 18 ile paralel düzenlemeler getirmemesinden kaynaklanmaktadır.

UMS 18 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve yalnızca ihracatın Tablo 3.42.’de görüldüğü gibi UMS 18 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.42. İhracatın UMS 18 ile Uyum Durumu Üzerine Etkisi**

UMS 18 İLE UYUM	UMS 18 ile Uyumludur		UMS 18 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>İHRACAT</b>						
İhracat Yok	-	-	6	%100,0	6	%100,0
İhracat Var	7	%15,2	39	%84,8	46	%100,0
Toplam	7	%13,5	45	%86,5	52	%100,0

Tablo 3.42.’de görüldüğü gibi UMS 18 ile uyumlu olan işletmelerin tamamı ihracat yapan işletmelerden oluşmaktadır.



### 3.4.9. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 12. soru ile işletmelerin, yabancı işletmelerdeki net yatırımlarına ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarını, bu yatırımlar elden çıkarılincaya kadar hangi başlık altında raporladıklarına ve bu yatırımların elden çıkarılması durumunda söz konusu kur farklarının nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.43. Yabancı İşletmedeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi**

<b>YABANCI İŞLETMEDEKİ NET YATIRIMLARA İLİŞKİN PARASAL KALEMLERDEN KAYNAKLANAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Yab. işl.'deki net yat. ilişkin parasal kalemlerden kayn. kur farkları, yat. elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında 'Birikmiş Kur Farkları' altında raporlanır	2	%3,8
Yab. işl.'deki net yat. ilişkin parasal kalemlerden kayn. kur farkları, yat. elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında 'Çevirim Farkları' altında raporlanır	1	%1,9
Yab. işl.'deki net yat. ilişkin parasal kalemlerden kayn. kur farkları, yat. elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında herhangi bir başlık altında raporlanır	1	%1,9
Yab. işl.'deki net yat. ilişkin parasal kalemlerden kayn. kur farkları, yatırımların elden çıkarılması durumunda, gelir tablosuna yansıtılır	1	%1,9
Yabancı işletme yatırımı olmayan işletmeler	46	%88,5
Yukarıdakilerden hiçbirini uygulamayan işletmeler	1	%1,9

Tablo 3.43.'te görüldüğü gibi işletmelerin %3,8'i yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarını, bu yatırımlar elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında 'Birikmiş Kur Farkları' başlığı altında, %1,9'u özkaynaklar kapsamında 'Çevirim Farkları' başlığı altında, %1,9'u özkaynaklar kapsamında herhangi bir başlık altında raporlamakta, %1,9'u yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarını, bu yatırımların elden çıkarılması durumunda, gelir tablosuna yansıtılmakta, %88,5'inin yabancı işletme yatırımı bulunmamakta ve %1,9'u ise yukarıda açıklananlardan hiçbirini uygulamamaktadır.

UMS 21 uyarınca yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımlar elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında herhangi bir başlık altında raporlanmalıdır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımların elden çıkarılması durumunda gelir tablosuna yansıtılır.

TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi'nde de UMS 21'e paralel düzenlemeler getirilmekte, yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarının, bu yatırımlar elden çıkarılincaya kadar özkaynaklar kapsamında "Birikmiş Kur Farkları" başlığı altında raporlanması ve yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarının, bu yatırımların elden çıkarılması durumunda gelir tablosuna yansıtılması öngörülmektedir.

Seri: XI, No: 21 sayılı SPK Tebliği Madde 14'te, yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların, ana ortaklığın bilançosunda gösterimine ilişkin hükümler yer almaktadır. İlgili tebliğde, şube benzeri dışında kalan işletmeler bağımsız yabancı işletmeler olarak tanımlanmakta ve bu tip işletmelerin parasal ve parasal olmayan kalemlerinin bilanço gününde geçerli kurla, gelir ve gider kalemleri ise işlem gününde geçerli kurla Türk Lirasına çevrilmesi ve çevrimden kaynaklanan kur farklarının özkaynak içinde, "Çevrim Farkları" hesabında raporlanması öngörülmektedir.

1, 2, 3 No'lu MSUGT'de de döviz kurlarındaki değişimlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, sadece gelir tablosunda "Kambiyo Karları" ve "Kambiyo Zararları" hesabı bulunmaktadır.

Özetle, TMS 12 ve ilgili SPK Tebliği ile getirilen düzenlemeler, UMS 21 ile uyumlu, MSUGT ile getirilen düzenlemeler ise, UMS 21 ile uyumsuzdur.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan yabancı işletmelerdeki net yatırımların muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.44.'te anketi cevaplandırılan işletmelerden yabancı işletmelerdeki net yatırımlarını UMS 21'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 21 ile uyumlu, muhasebeleştirilmeyenler ise UMS 21 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.44. UMS 21 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 21: Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri	Var	5	%9.6
	Yok	1	%1.9
	Yabancı İşl. Yat. Yok	46	%88.5
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.44'te görüldüğü gibi UMS 21'e ilişkin soruya cevap veren işletmelerin %88.5'i yabancı işletme yatırımına sahip olmadıklarını belirtmektedir. Geriye kalanların ise %9.6'sı UMS 21 ile uyumluyken, %1.9'u uyumsuzdur.

UMS 21 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve büyük ile ihracatın Tablo 3.45.'te ve 3.46.'da görüldüğü gibi UMS 21 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.45. Büyüklük-UMS 21 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 21 İLE UYUM	UMS 21 ile Uyumludur		UMS 21 ile Uyumsuzdur		Yabancı İşl. Yatırımı Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>BÜYÜKLÜK</b>								
1-100	2	%22,2	-	-	7	%77,8	9	%100
101-300	2	%8,7	1	%1,3	20	%87,0	23	%100
301-500	1	%5,0	-	-	19	%95,0	20	%100
Toplam	5	%9,6	1	1,9	46	%88,5	52	%100

Tablo 3.45.'te görüldüğü gibi 1-100 aralığında bulunan işletmelerin UMS 21 ile uyumluluk oranı %22,2 iken, bu oran 101-300 aralığında %8,7'ye, 301-500 aralığında ise %5,0'e düşmektedir.

**Tablo 3.46. İhracat-UMS 21 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 21 İLE UYUM	UMS 21 ile Uyumludur		UMS 21 ile Uyumsuzdur		Yabancı İşl. Yatırımı Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>İHRACAT</b>								
İhracat Yok	-	-	-	-	6	%100,0	6	%100
İhracat Var	5	%10,9	1	%2,2	40	%87,0	46	%100
Toplam	5	%9,6	1	%1,9	46	%88,5	52	%100

Tablo 3.46.'da görüldüğü gibi ihracat yapan işletmelerin UMS 21 ile uyumluluk oranı %10,9 iken ihracat yapmayan işletmelerden UMS 21 ile uyumlu olan yoktur.

#### 3.4.10. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 14. ve 15. sorularla işletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ve borçlanma maliyetleri ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken açıklamalara ilişkin veri elde edilmiştir.

#### Tablo 3.47. Özellikli Varlıkların İnşası ile Doğrudan İlişkilendirilebilen Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

BORÇLANMA MALİYETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA	SAYI	YÜZDE
Özellikli varlıkların inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini aktifleştiren işletmeler	22	%42,3
Özellikli varlıkların inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini aktifleştirmeyen işletmeler	6	%11,5
Özellikli varlığı olmadığından fikri olmayan işletmeler	24	%46,2
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.47.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %42,3'ü özellikli varlıkların inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini aktifleştirmekte, %11,5'i bu tür borçlanma maliyetlerini aktifleştirmeyip gider kaydetmekte, %46,2'si ise özellikli varlığı olmadığını belirtmektedir.

**Tablo 3.48. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Finansal Tablo Dipnotlarında Yapılması Gereken Açıklamalara İlişkin Frekans Tablosu**

<b>BORÇLANMA MALİYETLERİNE İLİŞKİN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDA YAPILMASI GEREKEN AÇIKLAMALAR</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikaları	14	%26,9
Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri	8	%15,4
Genel amaçlı borçlanmalardan özellikli varlıklar için kullanılan kısımlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme oranı	3	%5,8
Borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikaları ile dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri	1	%1,9
Yukarıda sayılan açıklamalardan hiçbirini yapmayan işletmeler	26	%50,0
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>%100,0</b>

Tablo 3.48.'de görüldüğü gibi işletmelerin %26,9'u finansal tablo dipnotlarında yalnızca borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikalarını, %15,4'ü dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerini, %5,8'i genel amaçlı borçlanmalardan özellikli varlıklar için kullanılan kısımlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme oranını, %1,9'u hem borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikalarını hem de dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerini açıklamakta, işletmelerin %50'si ise yukarıda sayılan açıklamalardan hiçbirini yapmamaktadır.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri amaçlandığı şekilde kullanılmaya ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun süreyi gerektiren aktifler olarak tanımlanan özellikli varlıkların, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini öngörmektedir.

TMS 14'te de bu konuda UMS 23 ile aynı doğrultuda düzenlemeler getirilmiştir. İlgili SPK Tebliği Madde 33/B'de borçlanma maliyetlerine değinilmekte ancak özellikli varlık tanımı yapılmamakta ve dolayısıyla özellikli varlıkların inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerine ilişkin de herhangi bir açıklama yer almamaktadır. MSUGT'de de bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamakta yalnız finansman giderinin tanımı "işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer kalemleri kapsar" şeklinde yapılmakta ve bu tanımdan borçlanmadan kaynaklanan faizin varlığın maliyetine eklenebileceğine dair bir sonuç çıkmakta ancak yine özellikli varlık tanımı yapılmamaktadır.

Özetle, TMS 14 ile getirilen düzenlemeler UMS 23 ile uyumlu, ilgili SPK Tebliği ve MSUGT ile getirilen düzenlemeler ise UMS 23'ün uygulanmasına elverişlidir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan özellikli varlıkların inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden borçlanma maliyetlerini UMS 23'ün öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 23 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 23 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.49. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri (1) ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 23: Borçlanma Maliyetleri (1)	Var	22	%42.3
	Yok	6	%11.5
	Özellikli Var.Yok	24	%46.2
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.49.'da görüldüğü gibi anketimizi cevaplandıran işletmelerin %46.2'si özellikli varlığa sahip olmadıklarını belirtmekteyken, %42.3'ü UMS 23 (1) ile uyumlu, %11.5'i UMS 23 (1) ile uyumsuzdur.

UMS 23, borçlanma maliyetine ilişkin olarak borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikalarının, dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin ve genel amaçlı borçlanmalardan özellikli varlıklar için kullanılan kısımlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme oranının finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını öngörmektedir.

TMS 14'te de bu konuda UMS 23 ile aynı düzenleme getirilmiştir. İlgili SPK Tebliği ve MSUGT ise yalnızca finansman giderlerinden sabit varlığın maliyetine verilenlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını öngörmektedir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan borçlanma maliyetlerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalara ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.50.'de, anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 23 ile borçlanma maliyetlerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken



açıklamaları yapanlar UMS 23 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 23 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.50. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri (2) ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 23: Borçlanma Maliyetleri (2)	Var	-	-
	Yok	52	%100,0
	Toplam	52	%100,0

Tablo 3.50.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin tümü UMS 23 (2) ile uyumsuzdur.

UMS 23 (1) ve UMS 23 (2) ile uyum durumu ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve büyüklük ve ihracatın Tablo 3.51.'de ve 3.52.'de görüldüğü gibi UMS 23 (1) ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.51. Büyüklük-UMS 23 (1) ile Uyum İlişkisi**

UMS 23 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 23 ile Uyumludur		UMS 23 ile Uyumsuzdur		Özellikli Varlık Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	4	%44,4	2	%22,2	3	%33,3	9	%100
101-300	10	%43,5	4	%17,4	9	%39,1	23	%100
301-500	8	%40,0	-	-	12	%60,0	20	%100
Toplam	22	%42,3	6	%11,5	24	%46,2	52	%100

Tablo 3.51.'de görüldüğü gibi, büyüklük arttıkça UMS 23'e uyum da artmaktadır. 301-500 arasına giren işletmelerin UMS 23 ile uyum oranı %40,0 iken, bu oran 101-300 aralığında %43,5'e, 1-100 aralığında ise %44,4'e çıkmaktadır. Buradan hareketle UMS 23 ile uyum durumu üzerinde büyüklük kriterinin etken olduğunu söyleyebiliriz.



**Tablo 3.52. İhracat-UMS 23 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 23 İLE UYUM İHRACAT	UMS 23 ile Uyumludur		UMS 23 ile Uyumsuzdur		Özellikli Varlık Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	2	%33,3	-	-	4	%66,7	6	%100
1-50.000.000\$	17	%42,5	6	%15,0	17	%42,5	40	%100
50.000.001\$ üstü	3	%50,0	-	-	3	%50,0	6	%100
Toplam	22	%42,3	6	%11,5	24	%46,2	52	%100

Tablo 3.52.'de görüldüğü gibi ihracatın da UMS 23 ile uyum durumuyla doğrusal bir ilişkisi bulunmaktadır. İhracat tutarı arttıkça UMS 23 ile uyum da artmaktadır. İhracat yapmayan işletmelerde UMS 23 ile uyumluluk oranı %33,3 iken, 1-50.000.000\$ arasında ihracat yapan işletmelerde bu oran %42,5'e, 50.000.001\$ ve üstü tutarında ihracat yapan işletmelerde ise %50'ye çıkmaktadır.

#### 3.4.11. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 5. ve 6. sorular ile işletmelerin üzerinde kontrol güçlerinin bulunduğu bağlı ortaklıklarını konsolidasyona tabi tutup tutmadıklarına ve üzerinde kontrol gücü bulunan bağlı ortaklıkların konsolidasyon dışı bırakılma nedenlerine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.53. Üzerinde Kontrol Gücü Bulunulan Bağlı Ortaklıkların Konsolidasyonuna İlişkin Frekans Tablosu**

İŞLETMENİN KONTROL GÜCÜNÜN OLDUĞU BAĞLI ORTAKLIKLARININ KONSOLİDASYONU	SAYI	YÜZDE
Kontrol gücü bulunan bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulur	12	%23,1
Kontrol gücü bulunan bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmaz	12	%23,1
Kontrol gücü bulunan bağlı ortaklığa sahip olmayan işletmeler	28	%53,8
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.53.'te görüldüğü gibi işletmelerin %23,1'i üzerinde kontrol gücü bulunan bağlı ortaklıklarını konsolidasyona tabi tutmakta, %23,1'i bu tür bağlı ortaklıkları konsolidasyona tabi tutmamakta ve %53,8'i üzerinde kontrol gücü bulunan bağlı ortaklığa sahip olmadığını belirtmektedir.

**Tablo 3.54. Üzerinde Kontrol Gücü Bulunulan Bağlı Ortaklıkların Konsolidasyon Dışı Bırakılma Nedenlerine İlişkin Frekans Tablosu**

<b>ÜZERİNDE KONTROL GÜCÜ BULUNULAN BAĞLI ORTAKLIKLARIN KONSOLİDASYON DIŞI BIRAKILMASI</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklığın yakın gelecekte elden çıkarılmasının söz konusu olması durumunda konsolidasyon dışı bırakılır	-	-
Üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıktan, şirkete fon akımlarında uzun süreli kısıtlamalar olması durumunda konsolidasyon dışı bırakılır	-	-
Konsolidasyona tabi şirketler arasından, finansal tabloların gerçeği yansıtmasını etkilemeyecek derecede önemsiz olanlar konsolidasyon dışı bırakılır	5	%9,6
Üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortak hiçbir zaman konsolidasyon dışı bırakılmaz	13	%25,0
Konsolidasyon yapmayan işletmeler	34	%65,4
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>%100,0</b>

Tablo 3.54.'te görüldüğü gibi işletmelerin %65,4'ü konsolidasyon yapmamakta, %25'i üzerinde kontrol gücünün bulunduğu bağlı ortağı hiçbir zaman konsolidasyon dışı bırakmamakta, %9,6'sı ise konsolidasyona tabi şirketleri arasından, finansal tablolarının gerçeği yansıtmasını etkilemeyecek derecede önemsiz olanları konsolidasyon dışı bırakmaktadır.

UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi, bir ana ortaklığın direkt veya endirekt olarak bağlı şirkette yarıdan fazla oy gücüne sahip olması ya da bir anlaşma sonucu şirketin finans ve faaliyet politikalarını yönetebilme gücüne sahip olması durumunda o ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücünün olduğunu ve bu tür bağlı ortaklıkların konsolidasyona tabi tutulması gerektiğini öngörmektedir.

TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar'da da aynı UMS 27'de olduğu gibi üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklığın finansal tablolarının, konsolidasyona tabi tutulması gerektiği öngörülmektedir. Seri: XI, No: 21 sayılı SPK Tebliği de UMS 27 ile paralel düzenlemeler getirmektedir. MSUGT'de ise bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Özetle, TMS 5 ve ilgili SPK Tebliği ile getirilen düzenlemeler UMS 27 ile uyumludur. MSUGT'de ise bu konuda herhangi bir düzenleme getirilmemektedir.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıkların konsolide edilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.55.'de anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 27'nin öngördüğü şekilde üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıkları konsolide eden işletmeler UMS 27 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 27 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.55. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (1) ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 27: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (1)	Var	12	%23.1
	Yok	12	%23.1
	Bağlı Ort. Yok	28	%53.8
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.55.'te görüldüğü gibi anketimizi cevaplandıran işletmelerin %23.1'i UMS 27 ile uyumlu, %23.1'i ise UMS 27 ile uyumsuzdur. İşletmelerin %53,8'i ise bağlı ortaklıklarının bulunmadığını ifade etmişlerdir.

UMS 27 uyarınca işletmeler, ancak üzerinde kontrol gücünün bulunduğu bağlı ortaklıklarının yakın gelecekte elden çıkarılmasının söz konusu olması durumunda ya da üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıktan sağlanacak fon akımları üzerinde uzun süreli kısıtlamalar olması durumunda söz konusu bağlı ortaklığını konsolidasyon dışı bırakılabilir.

Hem TMS 5'te hem de ilgili SPK tebliğinde ise ana ortaklığın finansal tablolarının gerçeği yansıtmasını etkilemeyecek şekilde önemsiz olanlarının konsolidasyon dışı bırakılabileceği belirtilmekte ve bu bağlamda UMS 27 ile farklılaşmaktadır. MSUGT'de ise bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıkların konsolidasyon dışı bırakılmasına ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.56.'da anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 27'nin öngördüğü şekilde üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıklarını ancak söz konusu bağlı ortaklıkların yakın gelecekte elden çıkarılmasının söz konusu olması durumunda ya

da önemli etkinliğin olduğu bağlı ortaklıktan sağlanacak fon akımları üzerinde uzun süreli kısıtlamalar olması durumunda konsolidasyon dışı bırakan işletmeler UMS 27 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 27 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.56. UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (2) ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 27: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (2)	Var	0	%0.0
	Yok	24	%46.2
	Bağlı Ort. Yok	28	%53.8
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.56'da görüldüğü gibi bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin oranı %53.8, UMS 27 ile uyumsuz olan işletmelerin oranı %46.2'dir. UMS 27 ile bu kapsamda uyumlu olan işletme bulunmamaktadır.

UMS 27 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve ihracat ile yabancı sermayenin Tablo 3.57.'de ve 3.58.'de görüldüğü gibi UMS 27 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.57. İhracat-UMS 27 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 27 İLE UYUM	UMS 27 ile Uyumludur		UMS 27 ile Uyumsuzdur		Bağlı Ort. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	1	%16.7	2	%33,3	3	%50,0	6	%100
İhracat Var	11	%23,9	10	%21,7	25	%54,3	46	%100
Toplam	12	%23,1	12	%23,1	28	%53,8	52	%100

Tablo 3.57.'de görüldüğü gibi bir işletmenin ihracat yapıp yapmaması UMS 27 ile uyum durumunu etkilemektedir. İhracat yapmayan işletmelerde UMS 27 ile uyumluluk oranı %16.7 iken, ihracat yapan işletmelerde bu oran %23,9'a çıkmaktadır.

**Tablo 3.58. Yabancı Sermaye-UMS 27 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 27 İLE UYUM YABANCI SERMAYE DURUMU	UMS 27 ile Uyumludur		UMS 27 ile Uyumsuzdur		Bağlı Ort. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Yabancı Sermaye Yok	7	%18,4	9	%23,7	22	%57,9	38	%100
Yabancı Sermaye Var	5	%35,7	3	%21,4	6	%42,9	14	%100
Toplam	12	%23,1	12	%23,1	28	%53,8	52	%100

Tablo 3.58.'de görüldüğü gibi yabancı ortağı bulunan işletmelerde UMS 27 ile uyumluluk oranı %35,7 iken, yabancı ortağı bulunmayan işletmelerde bu oran %18,4'e düşmektedir. Buradan hareketle, bir işletmenin yabancı ortağa sahip olması veya olmamasının UMS 27 ile uyum durumunu etkilediği söylenebilir.

#### 3.4.12. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 7. soru ile işletmelerin önemli etkinliği bulunan iştiraklerini hangi yöntemle muhasebeleştirdiklerine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.59. İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Frekans Tablosu**

İŞTİRAKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ YÖNTEMİ	SAYI	YÜZDE
Özkaynak Yöntemi	4	%7,7
Maliyet Yöntemi	14	%26,9
İştirak Yatırımı Olmayan İşletmeler	34	%65,4
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.59.'da görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %7,7'si önemli etkinliğinin bulunduğu iştiraklerini özkaynak yöntemiyle, %26,9'u maliyet yöntemiyle muhasebeleştirmektedirler. Geriye kalan %65,4'lük oran ise iştirak yatırımına sahip olmadığını belirtmiştir.

UMS 28 uyarınca önemli etkinliğin bulunduğu bir bağlı ortaklık özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmelidir. UMS 28 kapsamında "önemli etkinlik" kavramı ile kastedilen bir işletmenin bağlı ortaklığı üzerinde en az %20'lik hisse sahibi olması veya söz konusu bağlı ortaklığın yönetiminde söz sahibi olmasıdır.

TMS 6 ile ilgili SPK Tebliği de bu kapsamda UMS 28 ile uyumlu düzenlemeler getirmektedir. İlgili MSUGT'de ise iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin öngörülen uygulama UMS 28'de açıklanan maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemlerinin ikisine de uymamakta ve UMS 28 ile uyumsuzluk teşkil etmektedir.

Özetle, TMS 6 ve ilgili SPK Tebliği ile getirilen düzenlemeler UMS 28 ile uyumlu, MSUGT ile getirilen düzenlemeler ise UMS 28 ile uyumsuzdur.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan önemli etkinlik bulunulan iştiraklerin muhasebeleştirilmesi konusunda veri elde edilmiştir. Tablo 3.60.'ta anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 28'nin öngördüğü şekilde önemli etkinliği bulunan iştiraklerini özkaynak yöntemiyle muhasebeleştiren işletmeler UMS 28 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 28 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.60. UMS 28 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 28: İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	Var	4	%7.7
	Yok	14	%26.9
	İştirak Yat. Yok	34	%65.4
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.60.'ta görüldüğü gibi anketimizi cevaplandıran işletmelerin %65.4'ünün iştirak yatırımı bulunmamaktadır. İşletmelerin %7.7'si UMS 28 ile uyumlu, %26.9'u ise UMS 28 ile uyumsuzdur.

UMS 28 ile uyum durumu ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve büyüklük ile ihracatın Tablo 3.61.'de ve 3.62.'de görüldüğü gibi UMS 28 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.61. Büyüklük-UMS 28 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 28 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 28 ile Uyumludur		UMS 28 ile Uyumsuzdur		İştirak Yat. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	1	%11,1	2	%22,2	6	%66,7	9	%100
101-300	2	%8,7	7	%30,4	14	%60,9	23	%100
301-500	1	%5,0	5	%25,0	14	%70,0	20	%100
Toplam	4	%7,7	14	%26,9	34	%65,4	52	%100

Tablo 3.61.'de görüldüğü gibi ilk 100 işletmede UMS 28 ile uyumluluk oranı %11,1 iken, bu oran 101-300 aralığında %8,7'ye, 301-500 aralığında ise %5'e düşmektedir. Buradan hareketle, UMS 28'i le büyüklük arasında doğrusal bir ilişkinin olduğundan söz edebiliriz.

**Tablo 3.62. İhracat-UMS 28 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 28 İLE UYUM İHRACAT	UMS 28 ile Uyumludur		UMS 28 ile Uyumsuzdur		İştirak Yat. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	-	-	-	-	6	%100,0	6	%100
İhracat Var	4	%8,7	14	%30,4	28	%60,9	46	%100
Toplam	4	%7,7	14	%26,9	28	%65,4	52	%100

Tablo 3.62.'de görüldüğü gibi ihracat yapan işletmelerde, UMS 28 ile uyumluluk oranı %8,7 iken ihracat yapmayan işletmeler arasında UMS 28 ile uyumlu olan işletme bulunmamaktadır.

### 3.4.13. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 2. soru ile işletmelerin enflasyonun etkilerinden korunabilmek için hangi yöntemleri uyguladıklarına ilişkin veri elde edilmiştir.



**Tablo 3.63. Enflasyonun Etkilerinden Korunmak İçin İşletmelerin Kullandığı Yöntemlere İlişkin Frekans Tablosu**

<b>ENFLASYONUN ETKİLERİNDEN KORUNMAK İÇİN İŞLETMELERİN KULLANDIĞI YÖNTEMLER</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Stok değerlemesinde LIFO yönteminin kullanılması	11	%21,2
Bilançoda özel yedeklerin ayrılması	8	%15,4
Hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanması	28	%53,8
Genel fiyat düzeyi muhasebesi (enflasyon muhasebesi)	13	%25,0
Yeniden değerlendirme	43	%82,7
Diğer Yöntemler	2	%3,8

Tablo 3.63.'te görüldüğü gibi anketimizi cevaplandıran işletmelerin %21,2'si enflasyonun etkilerinden korunmak için stok değerlemesinde LIFO Yöntemini kullanmakta, %15,4'ü bilançoda özel yedekler ayırmakta, %53,8'i hızlandırılmış amortisman yöntemini uygulamakta, %25'i enflasyon muhasebesi uygulamakta, %82,7'si yeniden değerlendirme yapmakta ve %3,8'i diğer yöntemleri uygulamaktadır.

UMS 29 uyarınca yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmeler, finansal tablolarını genel fiyat düzeyi muhasebesini (enflasyon muhasebesi) kullanarak yeniden düzenlemelidirler.

TMS 2 ve ilgili SPK Tebliği bu konuda UMS 29 ile uyumlu düzenlemeler getirmekte ancak MSUGT çerçevesinde herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan yüksek enflasyon dönemlerinde faaliyet gösteren işletmelerin enflasyondan korunmak için uyguladıkları yöntemler konusunda veri elde edilmiştir. Tablo 3.64.'te anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 29'un öngördüğü şekilde enflasyon muhasebesi uygulayan işletmeler UMS 29 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 29 ile uyumsuz olarak gösterilmektedir.

**Tablo 3.64. UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Var	13	%25.0
	Yok	39	%75.0
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.64.'te görüldüğü gibi UMS 29 ile uyumlu olan işletmelerin oranı %25 iken uyumsuz olanların oranı ise %75'tir.

UMS 29 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve büyüklük ile yabancı sermayenin Tablo 3.65.'te ve 3.66.'da görüldüğü gibi UMS 29 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.65. Büyüklük-UMS 29 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 29 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 29 ile Uyumludur		UMS 29 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	3	%33,3	6	%66,7	9	%100
101-300	7	%30,4	16	%69,6	23	%100
301-500	3	%15,0	17	%85,0	20	%100
Toplam	13	%25,0	39	%75,0	52	%100

Tablo 3.65.'te görüldüğü gibi büyüklük UMS 29 ile uyum üzerinde önemli bir etkidir. 1-100 aralığında bulunan işletmelerin UMS 29 ile uyumluluk oranı %33,3 iken bu oran 101-300 aralığında %30,4'e, 301-500 aralığında ise %15'e düşmektedir.

**Tablo 3.66. Yabancı Sermaye-UMS 29 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 29 İLE UYUM YABANCI SERMAYE ORANI	UMS 29 ile Uyumludur		UMS 29 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Yabancı Sermaye Yok	8	%21,1	30	%78,9	38	%100
Yabancı Sermaye Var	5	%35,7	9	%64,3	14	%100
Toplam	13	%25,0	39	%75,0	52	%100

Tablo 3.66.'da görüldüğü gibi, işletmelerin yabancı ortağının bulunup bulunmaması da UMS 29 ile uyum durumunu etkilemektedir. Yabancı ortağa sahip işletmelerde UMS 29 ile uyumluluk oranı %35,7 iken, yabancı ortağı bulunmayan işletmelerde bu oran %21,1'e düşmektedir.

#### 3.4.14. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 18. soru ile işletmelerin geçmişteki yükümlülüklerinden kaynaklanan, zamanı ve tutarı belli olmayan olası borçlar olarak tanımlanan karşılıklarını, hangi durumlarda tahakkuk ettirdiklerine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.67. Karşılıkların Tahakkuk Koşulları Frekans Tablosu**

KARŞILIKLARIN TAHAKKUK KOŞULLARI	SAYI	YÜZDE
Geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması durumunda	13	%25,0
Geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması ve bu yükümlülüğün, aktif kalemlerle karşılamaşının talep edilmesi olasılığının bulunması durumunda	1	%1,9
Yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi durumunda	9	%17,3
Geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması ve yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi durumunda	1	%1,9
Hiçbiri	28	%53,8

Tablo 3.67.'de görüldüğü gibi işletmelerin %25'i geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması durumunda, %1,9'u geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması ve bu yükümlülüğün, aktif kalemlerle karşılamaşının talep edilmesi olasılığının bulunması durumunda, %17,3'ü yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi durumunda, %1,9'u geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması ve yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi durumunda, karşılıkları tahakkuk ettirmektedir. İşletmelerin %53,8'i ise yukarıda sayılan durumların hiçbirinde karşılık tahakkuk ettirmemektedir.

UMS 37 Karşılıklar,Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar, geçmişteki yükümlülüklerden kaynaklanan, zamanı ve tutarı belli olmayan olası borçlar olarak tanımlanan karşılıkların işletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yapısal ve yasal bir yükümlülüğün bulunması durumunda, işletmenin söz konusu bu yükümlülüğü aktif kalemleriyle karşılamaşının talep edilmesi olasılığının bulunması durumunda ve yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi durumunda tahakkuk ettirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Bu kapsamda, TMS 19 incelendiğinde UMS 37 ile aynı doğrultuda düzenlemeler getirdiği görülmektedir. İlgili SPK Tebliğinde ve MSUGT'de ise karşılıklar bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki değeriyle gösterebilmek için ayrılır. Bu bağlamda UMS 37 ile sözü edilen karşılık terimi ile ilgili SPK Tebliği ve MSUGT'de sözü edilen karşılık terimi birbirinden farklıdır. UMS 37'nin öngördüğü şekilde bir "karşılık" her iki düzenlemede de yer almamaktadır.

Özetle, çalışma kapsamında incelenen düzenlemelerden, TMS 19 haricinde, UMS 37 ile uyumlu olanı yoktur.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan karşılıkların tahakkuk ettirilebilmesi için gerekli koşullara ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.68.'de anketi cevaplandıran işletmelerden karşılıkları UMS 37'nin öngördüğü kriterleri göz önünde bulundurarak tahakkuk ettirenler UMS 37 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 37 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.68. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 37: Karşılıklar,Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar (1)	Var	24	%46.2
	Yok	28	%53.8
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.68.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %46.2'si bu standartla uyumlu iken %53.8'i uyumsuzdur. Hem SPK Tebliğlerinde hem de MSUGT'de, UMS 37 ile aynı doğrultuda bir düzenleme getirilmemesine rağmen, anketimize cevap veren

işletmelerin neredeyse yarısının (%46.2) yukarıda açıklanan çerçevede UMS 37 ile uyumlu olduğu gözükmektedir.

**Tablo 3.69. UMS 37 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi**

UMS UYGULANMA DURUMU	UMS 37 İLE UYUM DURUMU		UMS 37 ile Uyumsuz		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
UMS Uygulanmakta	8	%33,3	11	%39,3	19	%36,5
UMS Uygulanmamakta	12	%50,0	16	%57,1	28	%53,8
UMS Belirli Durumlarda Uygulanmakta	4	%16,7	1	%3,6	5	%9,6
Toplam	24	%100,0	28	%100,0	52	%100,0

Tablo 3.69.'da görüldüğü gibi UMS 37 ile uyumlu bulunan işletmelerin %33,3'ü uluslararası muhasebe standartlarını uygulamakta, %16,7'si ise uluslararası muhasebe standartlarını belirli durumlarda uygulamaktadır. Buradan hareketle UMS 37 ile uyumlu olan işletmelerin %50'sinin uluslararası muhasebe standartlarını uyguladıklarından dolayı mevzuata rağmen UMS 37 ile uyumlu olduklarından söz edilebilir.

Anket formunda yer alan 19. soru ile işletmelerin, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarını, yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değerine göre belirleyip belirlemediklerine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.70. Karşılık Tutarının Değerine İlişkin Frekans Tablosu**

KARŞILIK TUTARININ DEĞERİ	SAYI	YÜZDE
Karşılık tutarını, yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değerine göre belirlenir.	26	%50,0
Karşılık tutarının belirlenmesinde yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değeri göz önüne alınmaz.	26	%50,0
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.70.'te görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %50'si karşılık tutarını, yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değerine göre belirlemekte, %50'si ise karşılık tutarının belirlenmesinde yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değerini göz önüne almamaktadır.

UMS 37 uyarınca paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değeri olmalıdır.

TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler de bu çerçevede UMS 37 ile uyumludur. Yukarıda da bahsedildiği gibi "karşılıklar"a ilişkin olarak SPK Tebliği ve MSUGT'de herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Anket uygulaması sonucunda, çalışmanın 2. bölümünde saptanan farklılıklardan biri olan karşılıkların tutarının yükümlülüğün bugünkü değerine göre belirlenip belirlenmediğine ilişkin veri elde edilmiştir. Tablo 3.71.'de anketi cevaplandıran işletmelerden karşılık tutarını, yükümlülüğün bugünkü değerine göre belirleyenler UMS 37 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 37 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir.

**Tablo 3.71. UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 37: Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar (2)	Var	26	%50.0
	Yok	26	%50.0
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.71.'de görüldüğü gibi yukarıda bahsedilen çerçevede anketimizi cevaplandıran işletmelerin %50'si UMS 37 (2) ile uyumlu iken %50'si uyumsuzdur.

**Tablo 3.72. UMS 37 ile Uyum Durumu ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanma Durumu İlişkisi**

UMS UYGULANMA DURUMU	UMS 37 İLE UYUM DURUMU		UMS 37 ile Uyumsuz		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
UMS Uygulanmakta	14	%53,8	5	%19,2	19	%36,5
UMS Uygulanmamakta	8	%30,8	20	%76,9	28	%53,8
UMS Belirli Durumlarda Uygulanmakta	4	%15,4	1	%3,8	5	%9,6
Toplam	26	%100,0	26	%100,0	52	%100,0

Tablo 3.72.'de görüldüğü gibi UMS 37 ile uyumlu bulunan işletmelerin %53,8'i uluslararası muhasebe standartlarını uygulamakta, %15,4'ü ise uluslararası muhasebe standartlarını belirli durumlarda uygulamaktadır. Buradan hareketle UMS 37 ile uyumlu



olan işletmelerin %78,2'sinin uluslararası muhasebe standartlarını uyguladıklarından dolayı mevzuata rağmen UMS 37 ile uyumlu olduklarından söz edilebilir. Ancak anketimizde “karşılık” terimi açıklanmış olmakla birlikte, anketimizi cevaplandıran işletmelerin, bu soruyu cevaplandırırken “karşılık” terimini SPK Tebliğinde ve MSUGT’de geçen anlamıyla algılamış olabilecekleri ihtimali de göz ardı edilmemelidir.

UMS 37 (1) ile uyum durumu ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş, ihracat ve yabancı sermayenin UMS 37 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.73. İhracat-UMS 37 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 37 (1) İLE UYUM	UMS 37 ile Uyumludur		UMS 37 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>İHRACAT</b>						
İhracat Yok	2	%33,3	4	%66,7	6	%100.0
İhracat Var	22	%47,8	24	%52,2	46	%100.0
Toplam	24	%46.2	28	%53.8	52	%100.0

Tablo 3.73.’te görüldüğü gibi ihracat yapan işletmelerin UMS 37 ile uyumluluk oranı %47,8 iken, bu oran ihracat yapmayan işletmelerde %33,3’e düşmektedir.

**Tablo 3.74. Yabancı Sermaye-UMS 37 (1) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 37 (1) İLE UYUM	UMS 37 ile Uyumludur		UMS 37 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<b>YABANCI SERMAYE ORANI</b>						
Yabancı Sermaye Yok	16	%42,1	22	%57,9	38	%100.0
Yabancı Sermaye Var	8	%57,1	6	%42,9	14	%100.0
Toplam	24	%46.2	28	%53.8	52	%100.0

Tablo 3.74.’te görüldüğü gibi yabancı ortağı bulunan işletmelerin UMS 37 ile uyumluluk oranı %57,1 iken, bu oran yabancı ortağı bulunmayan işletmelerde %42,1’e düşmektedir. Buradan hareketle, işletmelerin yabancı ortağa sahip olmasının UMS 37 (1) ile uyumluluk oranını arttırdığı söylenebilir.



UMS 37 (2) ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki incelenmiş ve yalnızca yabancı sermayenin UMS 37 (2) ile uyum durumu üzerinde etken olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.75. Yabancı Sermaye-UMS 37 (2) ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 37 (2) İLE UYUM YABANCI SERMAYE ORANI	UMS 37 ile Uyumludur		UMS 37 ile Uyumsuzdur		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Yabancı Sermaye Yok	18	%47,4	20	%52,6	38	%100,0
Yabancı Sermaye Var	8	%57,1	6	%42,9	14	%100,0
Toplam	26	%50,0	26	%50,0	52	%100,0

Tablo 3.75.'te görüldüğü gibi yabancı ortağı bulunan işletmelerin UMS 37 (2) ile uyumluluk oranı %57,1 iken, bu oran yabancı ortağı bulunmayan işletmelerde %47,4'e düşmektedir. Buradan hareketle, işletmelerin yabancı ortağa sahip olmasının UMS 37 (2) ile uyumluluk oranını arttırdığı söylenebilir.

#### 3.4.15. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Anket formunda yer alan 9. soru ile ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerinin aktifleştirilip aktifleştirilmediğine ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.76. Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Frekans Tablosu**

GELİŞTİRME MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	SAYI	YÜZDE
İlgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderleri aktifleştirilir	17	%32,7
İlgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderleri aktifleştirilmez	10	%19,2
Geliştirme faaliyetinde bulunmayan işletmeler	25	%48,1
Toplam	52	%100,0

Tablo 3.76.'da görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %32,7'si ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerini aktifleştirmekte,

%19,2'si ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderleri aktifleştirmemekte, %48,2'si ise geliştirme faaliyetinde bulunmamaktadır.

UMS 38, ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerinin aktifleştirilebileceğini açıklamaktadır.

Bu kapsamda, TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nde de UMS 38 ile aynı doğrultuda düzenlemeler yer almaktadır.

SPK'nın seri XI, No: 1 sayılı tebliği Madde 35'te de, araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilmesi için gerekli koşullar açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrı belirlenebilmesi, kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları, ürünün veya projenin teknik olarak gerçekleştirilebilir olması, yeni ürünün veya hizmetin pazarlanma veya işletme için yararlı olma imkânının bulunması, projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması olarak verilmektedir. Bu kapsamda UMS 38 ile ilgili SPK Tebliğinin uyumlu olduğu görülmektedir.

MSUGT uyarınca uyulması zorunlu olan THP kapsamında ise maddi olmayan duran varlıklar altında 262-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı yer almaktadır. İlgili hesabın tanımı ise "işletmede yeni ürün ve teknoloji oluşturulması, mevcutlarının geliştirilmesi gibi amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap" olarak yapılmaktadır. Buradan hareketle ilgili MSUGT uyarınca araştırma ve geliştirme maliyetlerinin belirli bir kısmının aktifleştirilebileceği anlaşılmakta ancak UMS 38'de açık olarak belirtilen şekilde "ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi" gerektiğine dair bir açıklama yer almamaktadır.

Sonuç olarak, teoride TMS 15 ve ilgili SPK Tebliğinin getirdiği düzenlemeler, yukarıda açıklanan kapsamda, UMS 38 ile uyumlu iken MSUGT ile getirilen düzenleme ise UMS 38'in uygulanmasına elverişlidir.

**Tablo 3.77. UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Uyum Durumu**

Uyuma Konu Olan Standart	Uyum Durumu	Sayı	Yüzde
UMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Var	17	%32.7
	Yok	10	%19.2
	Gel. Faal. Yok	25	%48.1
	Toplam	52	%100.0

Tablo 3.77.'de görüldüğü gibi anketimize cevap veren işletmelerin %48.1'inin geliştirme faaliyetinde bulunmadıkları, %32.7'sinin UMS 38 ile uyumlu oldukları, %19.2'sinin ise UMS 38 ile uyumsuz oldukları görülmektedir. Buradan hareketle uyumluluk oranının (%32.7), uyumsuzluk oranına (%19.2) göre oldukça yüksek çıkmasının, çalışma kapsamında incelenen düzenlemelerin de UMS 38 ile aynı doğrultuda olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

UMS 38 ile uyum ile büyüklük, ihracat ve yabancı sermaye arasındaki ilişki Tablo 3.78.'de, 3.79.'da ve 3.80.'de incelenmiş ve büyüklük, ihracat ve yabancı sermayenin UMS 38 ile uyum durumu üzerinde etken olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.78. Büyüklük-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 38 İLE UYUM BÜYÜKLÜK	UMS 38 İle Uyumludur		UMS 38 İle Uyumsuzdur		Geliştirme Faal. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
1-100	5	%55.6	2	%22.2	2	%22.2	9	%100
101-300	7	%30.4	6	%26.1	10	%43.5	23	%100
301-500	5	%25.0	2	%10.0	13	%65.0	20	%100
Toplam	17	%32.7	10	%19.2	25	%48.1	52	%100

Tablo 3.78.'de görüldüğü gibi, büyüklük arttıkça UMS 38'e uyum da artmaktadır. 301-500 arasına giren işletmelerin UMS 38 ile uyum oranı %25.0 iken, bu oran 101-300 aralığında %30.4'e, 1-100 aralığında ise %55.6'ya çıkmaktadır. Buradan hareketle UMS 38 ile uyum durumu üzerinde büyüklük kriterinin etken olduğunu söyleyebiliriz.

**Tablo 3.79. İhracat-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 38 İLE UYUM İHRACAT	UMS 38 ile Uyumludur		UMS 38 ile Uyumsuzdur		Geliştirme Faal. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İhracat Yok	1	%16.7	1	%16.7	4	%66.7	6	%100
1-50.000.000\$	13	%32.5	9	%22.5	18	%45.0	40	%100
50.000.001\$ ve üstü	3	%50.0	-	-	3	%50.0	6	%100
Toplam	17	%32.7	10	%19.2	25	%48.1	52	%100

Tablo 3.79.'da görüldüğü gibi ihracatın da UMS 38 ile uyum durumuyla doğrusal bir ilişkisi bulunmaktadır. İhracat tutarı arttıkça UMS 38 ile uyum da artmaktadır. İhracat yapmayan işletmelerde UMS 38 ile uyumluluk oranı %16.7 iken, 1-50.000.000\$ arasında ihracat yapan işletmelerde bu oran %32.5'e, 50.000.001\$ ve üstü tutarında ihracat yapan işletmelerde ise %50.0'ye çıkmaktadır.

**Tablo 3.80. Yabancı Sermaye-UMS 38 ile Uyum Durumu İlişkisi**

UMS 38 İLE UYUM YABANCI SERMAYE DURUMU	UMS 38 ile Uyumludur		UMS 38 ile Uyumsuzdur		Geliştirme Faal. Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Yabancı Sermaye Yok	11	%28.9	7	%18.7	20	%52.6	38	%100
Yabancı Sermaye Var	6	%42.9	3	%21.4	5	%37.7	14	%100
Toplam	17	%32.7	10	%19.2	25	%48.1	52	%100

Tablo 3.80.'de görüldüğü gibi işletmelerin yabancı ortaklarının bulunması yani yabancı sermayelerinin olması, UMS 38'e uyum oranını arttırmaktadır. Yabancı sermayesi olmayan işletmelerin UMS 38 ile uyumluluk oranı %28.9 iken, yabancı sermayesi olan işletmelerde bu oran %42.9'a çıkmaktadır.

### 3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Nedenleri ve Uluslararası Muhasebede Karşılaşılan Zorluklar

Çalışmanın bu ayrımında, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına neden olan faktörler ile uluslararası muhasebede işletmelerin karşılaştığı sorunlara ilişkin veri elde edilmiştir.

**Tablo 3.81. Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Nedenleri**

UMS'İN UYGULANMA NEDENLERİ	SAYI	YÜZDE
UMS uygulanmamakta	28	%53.8
Yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak	3	%5.8
Yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak ve uluslararası sermaye piyasalarına açılmak	2	%3.8
Uluslararası sermaye piyasalarına açılmak	1	%1.9
Diğer	18	%34.6

Tablo 3.81.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %53,8'i finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamadıklarını belirtmişlerdir. Bunun anlamı işletmelerin %46,2'sinin çeşitli nedenlerle finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırladıklarıdır. Tablo 3.81.'de görüldüğü gibi işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlama nedenleri arasında en büyük oran (%34,6) diğer seçeneğine aittir. Anket formunda yer alan diğer seçeneği açık uçlu bir sorudur. Bu seçeneği işaretleyen işletmelerin büyük çoğunluğu yabancı ortağı bulunması nedeniyle finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun düzenlediklerini belirtmişlerdir. Bunun dışında işletmeler tarafından belirtilen "diğer" nedenler işletmenin gerçek durumunu görebilmek, enflasyondan arınmış karı görebilmek, sermaye maliyeti ile sermaye getirisi karşılaştırmasını doğru yapabilmek ve performansa konu faaliyetlerin gerçeğe uygun ölçümlenmesini sağlamak, çokuluslu şirket olmak, bağlı bulunulan holdingin isteğine uymak, bağlı bulunulan holding konsolidasyonudur. İşletmelerin %5,8'i yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak amacıyla, %3,8'i hem yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak hem de uluslararası sermaye piyasalarına açılmak amacıyla, %1,9'u ise uluslararası sermaye piyasalarına açılmak amacıyla finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 3.82. Uluslararası Muhasebede Karşılaşılan Sorunlar**

<b>KARŞILAŞILAN SORUNLAR</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Döviz Çevirisi ile İlgili Sorunlar	7	%15,9
Enflasyondan Kaynaklanan Sorunlar	13	%29,5
Konsolidasyon Konusunda Karşılaşılan Sorunlar	3	%6,8
Vergi Kaynaklı Sorunlar	12	%27,3
Terim ve Dil Kaynaklı Sorunlar	1	%2,3
Fin. Varl. İle Türev Fin. Varl. Raporlanmasından Kaynaklanan Sorunlar	1	%2,3
Transfer Fiyatlama Kaynaklı Sorunlar	2	%4,5
İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Kaynaklı Sorunlar	2	%4,5

Tablo 3.82.'de görüldüğü gibi anketi cevaplandıran işletmelerin %15,9'u döviz çevirisi ile ilgili sorunlar, %29,5'i enflasyondan kaynaklanan sorunlar, %6,8'i konsolidasyon konusunda sorunlar, %27,3'ü vergi kaynaklı sorunlar, %2,3'ü terim ve dil kaynaklı sorunlar, %2,3'ü finansal varlıklar ve türev finansal varlıkların raporlanmasından kaynaklanan sorunlar, %4,5'i transfer fiyatlama ile ilgili sorunlar, %4,5'i iştiraklerin muhasebeleştirilmesi kaynaklı sorunlarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

## SONUÇ

UMS 1 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, aşağıdaki farklılıklar saptanmış olup, bu konudaki önerilerimiz verilmiştir:

- UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunumunun Karşılaştırılması sonucu iki standart arasında saptanan tek uyumsuzluk, TMS 1’de uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar, uzun vadeli ticari borçların ise, uzun vadeli yabancı kaynaklar altında yer almasını öngörmesinden, UMS 1’in ise, ticari alacaklar ile ticari borçların, 12 aydan uzun vadeli olsalar bile, cari varlıklar/cari kaynaklar altında sınıflandırılması öngörmesinden kaynaklanmaktadır.
- Seri: XI no: I sayılı SPK Tebliği’nde, UMS 1’de sunulması zorunlu kılınan özkaynak değişim tablosunun yer almaması UMS 1 ile ilgili Tebliğ arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır.
- UMS 1 ile ilgili SPK Tebliği arasında saptanan bir diğer uyumsuzluk da, ilgili Tebliğ’in, uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar, uzun vadeli ticari borçların ise, uzun vadeli yabancı kaynaklar altında yer almasını öngörmesinden, UMS 1’in ise, ticari alacaklar ile ticari borçların, 12 aydan uzun vadeli olsalar bile, cari varlıklar ve cari kaynaklar altında sınıflandırılması öngörmesinden kaynaklanmaktadır.
- UMS 1 ile MSUGT’nin karşılaştırılması sonucu iki düzenleme arasında saptanan uyumsuzluklardan biri hangi finansal tabloların hazırlanması konusundadır. UMS 1 bütün işletmelerin bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosu hazırlamalarını öngörmekteyken, ilgili MSUGT ile iki farklı düzenleme getirilmektedir. Buna göre, MSUGT, belirli büyüklüğün üzerindeki işletmeler için UMS 1’in hazırlanmasını zorunlu kıldığı tablolara ek olarak fon akım tablosu ve kar dağıtım tablosunun da hazırlanmasını zorunlu kılmakta, söz konusu büyüklüğün altında kalan işletmeler için ise sadece bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasını istemekte, UMS 1 ile hazırlanması öngörülen, öz kaynak değişim tablosu ve nakit



akım tablosunun hazırlanmasını gerekli kılmamakta ve bu durum iki standart arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır.

- Daha önce açıklandığı gibi UMS 1'uyarınca ticari alacaklar ve ticari borçlar vadelerine bakılmaksızın cari varlıklar altında raporlanmaktayken, MSUGT ile belirlenen Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uzun vadeli ticari alacakların duran varlıklar uzun vadeli ticari borçların da uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde yer almaktadır.

Yukarıda saptanan ve UMS 1 ile ülkemizdeki muhasebe standartları arasında uyumsuzluğa neden olan konular, UMS 1 ile getirilen düzenlemeler doğrultusunda değiştirilerek, ortadan kaldırılabilir. Özellikle, SPK Tebliği ile öz kaynak değişim tablosunun sunumunun zorunlu kılınması ve MSUGT ile küçük ve orta ölçekli işletmeler için de ek finansal tabloların sunumunun gerekli kılınması, kanımızca, UMS 1 ile uyumun sağlanması amacıyla yapılması gereken başlıca düzenlemedir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan UMS 1'le ilgili 1. soru ile, işletmelerin hazırladıkları ek finansal tablolara ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 1'in öngördüğü ek finansal tabloları hazırlayanlar UMS 1 ile uyumlu, hazırlamayanlar ise UMS 1 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda, incelenen konuda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %38,5'inin UMS 1 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. Elde edilen %61.5'lik uyumsuzluk oranının, %34.4'ünün, SPK'ya kayıtlı olan ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamayan şirketlerden oluştuğu, geriye kalan %65,6'sının ise, belirli büyüklüğün üzerinde olması nedeniyle MSUGT çerçevesinde, UMS 1 uyarınca hazırlanması gerekli kılınan finansal tabloları hazırlaması gerekmesine rağmen, hazırlamadığı görülmüştür. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 1 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, yabancı ortağı bulunan veya ihracat yapan işletmelerin UMS 1 ile uyumluluk oranlarının da yabancı ortağı bulunmayan veya ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

UMS 2 ile TMS 2 Stoklar'ın, SPK Tebliğlerinin ve MSUGT'nin karşılaştırılması yoluyla, bu düzenlemelerin UMS 2 ile uyumsuzluk gösterdiği konular saptanmış ve aşağıda özetlenmiştir:

- UMS 2 Stoklar ile TMS 13 Stoklar'ın karşılaştırılması sonucu saptanan tek uyumsuzluk, UMS 2'de, stok değer düşüklüğü karşılığının iptalinin, dönemin satışların maliyetinden indirgenmesi yoluyla muhasebeleştirilmesinin öngörülmesinden, TMS 13'de ise, bu iptalin konusu kalmayan karşılık olarak kaydedilerek dönem gideri olarak gösterilmesinin gerekli kılınmasından kaynaklanmaktadır.
- SPK Tebliğleriyle getirilen stoklara ilişkin düzenlemelerin kapsamı, UMS 2 ile getirilen düzenlemelere göre daha dar olmakla birlikte, ilgili Tebliğ'le getirilen düzenlemeler UMS 2 ile uyumlu bulunmuştur.
- 1, 2, 3, No'lu MSUGT'nin UMS 2 ile uyumsuzluk gösterdiği konu, UMS 2'nin, stok değer düşüklüğü karşılığının iptalini, dönemin satışların maliyetinden indirgenmesi yoluyla muhasebeleştirilmesini öngörmesi, ilgili MSUGT'nin ise "Karşılık Giderleri" hesabının "Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına aktararak kapatılmasını gerekli kılmıştır.
- Ayrıca, ilgili MSUGT'de yer alan hesaplar, her ne kadar UMS 2 ile öngörülen şekilde, stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesine olanak sağlasa da VUK ve TTK'da yer alan düzenlemeler gereğince ( VUK Madde 262, 274, 275, 276, 277, 278 ve TTK Madde 461), stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bilançoda maliyet değeri ile gösterilir.

UMS 2 ile ülkemizdeki muhasebe düzenlemeleri arasındaki uyumsuzluğun ortadan kaldırılması amacıyla, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesini engelleyen düzenlemelerin değiştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, karşılık giderlerinin iptali konusunda da UMS 2 paralelinde ayarlamalar yapılmalıdır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan UMS 2 Stoklar ile ilgili 14. soru ile, stokların ilk kayda alınmasından sonra hangi değerle değerlendirildiğine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden stoklarını UMS 2'nin öngördüğü şekilde maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerleyenler UMS 2 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 2 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda, incelenen

konuda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin sadece %7,7'sinin UMS 2 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. Uyumluluk oranının bu denli düşük çıkmasının nedeni ise VUK ve TTK'da yer alan düzenlemeler gereğince, stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesinin ve bilançoda maliyet değeri ile gösterilmesinin zorunlu olmasıdır. Çalışma sonucunda ayrıca, işletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 2 ile uyumlarının da arttığı gözlenmiştir.

UMS 7 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 7 ile uyumsuzluk gösterdiği konular saptanmıştır. İlgili standartla uyumsuzluk gösteren konular aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 3 Nakit Akış Tabloları, UMS 7 ile uyumludur. İki düzenleme arasında saptanan farklılıklar uyumsuzluğa neden olacak nitelikte değildir.
- SPK'nın Seri: XI, No: I sayılı Tebliği çerçevesinde düzenlenmesi öngörülen nakit akım tablosu, UMS 7 ile uyumsuzdur. İlgili SPK Tebliği uyarınca hazırlanacak nakit akım tablolarında, nakit akımları, UMS 7'nin öngördüğü işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri altında sınıflandırmamaktadır.
- 1, 2, 3 No'lu MSUGT'nin öngördüğü nakit akım tablosu da, UMS 7 ile uyumsuzdur. Bu uyumsuzluk, ilgili SPK Tebliği'nde olduğu gibi, nakit akımlarının işletme, finansman, yatırım faaliyetleri altında sınıflandırılmamasından kaynaklanmaktadır.
- Ayrıca ilgili MSUGT'ye göre, nakit akım tablosu, sadece belirli büyüklüğün üzerindeki işletmelerin (MSUGT sıra no:10'a göre 2000 yılı aktif toplamı 1,8 trilyon lira veya net satışları 4 trilyon lirayı aşan mükellefler) raporlamakla yükümlü oldukları ek finansal tablolar olarak verilmekte, bu büyüklüğün altında kalan işletmelerin ek finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmamaktadır. UMS 7'de ise nakit akım tablosunun hazırlanması bütün işletmeler için zorunlu kılınmaktadır.

UMS 7 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının uyumlaştırılması amacıyla ilk yapılması gereken, işletme, finansman ve yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit giriş ve

çıkışlarının gösterimine olanak sağlayacak sınıflandırılmış nakit akım tablosu formatının oluşturulması ve ülkemizdeki standartlar kapsamında bu şekilde sınıflandırılmış olarak yer almasının sağlanmasıdır. Ayrıca, MSUGT ile küçük ve orta ölçekli işletmeler için de nakit akım tablosunun hazırlanmasının zorunlu kılınması, UMS 7 ile uyumun sağlanması açısından önemlidir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan UMS 7 Nakit Akım Tablosu ile ilgili 3. soru ile işletmelerin nakit akım tablosu hazırlarken nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin bilgilerini işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri altında sınıflandırıp sınıflandırmadıklarına ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden nakit akışlarını UMS 7'nin öngördüğü şekilde işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri altında raporlayanlar UMS 7 ile uyumlu, nakit akışlarını yukarıda açıklanan şekilde raporlamayanlar ile nakit akım tablosu hazırlamayanlar ise UMS 7 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %46,2'sinin UMS 7 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. UMS 7 ile uyumun %46,2 gibi yüksek bir oranda gerçekleşmesinin, işletmelerin çeşitli nedenlerle Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamasından kaynaklandığı gözlenmiştir. Ayrıca, büyüklük ve ihracat kriterlerinin, UMS 7 ile uyum üzerinde etken olduğu görülmüştür.

UMS 8 ve ülkemizdeki muhasebe standartların incelenmesi sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 8'den farklılaştığı noktalar belirlenmiş ve aşağıda özetlenmiştir. Ayrıca uyumsuzlukların giderilmesine yönelik öneriler getirilmiştir:

- TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, genel olarak UMS 8 ile uyumludur. İki standart arasında saptanan farklılıklar uyumsuzluğa neden olmamaktadır.
- UMS 8 ile ilgili SPK Tebliği' arasındaki uyumsuzluk, Tebliğde muhasebe politikasında değişiklik söz konusu olduğunda, karşılaştırmalı mali tabloların söz konusu muhasebe politikası değişikliklerine göre düzeltilmesi veya değişikliklerin parasal etkilerinin dipnotlar aracılığıyla açıklanması konusunda işletmelerin serbest bırakılmasından, UMS 8'de ise muhasebe politikasındaki değişikliğin kümülatif

etkisinin dönem başı dağıtılmamış karlar hesabında raporlanmasının gerekli kılınmasından kaynaklanmaktadır.

- İlgili SPK tebliğinde temel hataların düzeltilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta ancak, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin verilen açıklamada bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan muhasebe hata ve hilelerinin düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir. UMS 8'de düzeltmeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar verilmektedir. Bu konuda ilgili Tebliğ'de düzeltme yapılması gerektiğine dair bir açıklama bulunsa da, bu konuda ilgili Tebliğ UMS 8 ile uyumsuzdur.
- 1, 2, 3 No'lu MSUGT'de yalnızca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ve olağandışı gelir ve giderlere ilişkin açıklama bulunmakta, UMS 8'in kapsamına giren muhasebe tahminlerindeki değişikliklerine sadece bilanço dipnotlarında yer verilmekte, temel hataların düzeltilmesine ilişkin ise, herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

UMS 8'in içerdiği konulara ilişkin olarak SPK Tebliğlerinde ve özellikle MSUGT'de kapsamlı açıklamalar yer almamaktadır. UMS 8 ile ülkemiz muhasebe standartları arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması amacıyla, muhasebe politikalarındaki değişikliklere, muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve temel hataların düzeltilmesine ilişkin gerekli düzenlemelerin SPK Tebliğleri ile MSUGT kapsamına alınması gerekmektedir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan UMS 8: Net Dönem Karı/Zararı, Muhasebe Politikalarında ve Tahminlerinde Değişiklikler ve Temel Hataların Düzeltilmesi ile ilgili 10. soru ile muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini UMS 8'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 8 ile uyumlu, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini UMS 8'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirmeyenler ise UMS 8 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. UMS 8 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının

karşılaştırılması sonucuna, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %26,2'sinin, incelenen konuda, UMS 8 ile uyumlu olduğu saptanmıştır.

Çalışmanın 2. Bölümünde, UMS 14 ile ülkemizdeki standartlar arasında belirlenen farklılıklar aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması'nın UMS 14 ile tam bir uyumun söz konusu olduğundan bahsedilemez. UMS 14'te bölümlere göre raporlamada coğrafi bölgenin mi yoksa sektörün mü birincil bölümlere olarak ele alınacağı belirlenmesi ve bu belirlemeye göre raporlama yapılması öngörülmektedir. UMS 14'te ısrarla üzerinde durulan birincil ve ikincil bölümlerden TMS 11'de hiç bahsedilmemekte, işletmelerin ister sektörel ister bölgesel bazda ya da her iki bazda birden bölümlere gidebilecekleri belirtilmekte ve bu konu iki standart arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır.
- Ne SPK tebliğlerinde ne de MSUGT'de bu konuda bir açıklamaya rastlanmamıştır. Çalışma kapsamında incelenen düzenlemeler arasında bu konudaki tek çalışma TMS 11'dir. UMS 14'te, bu standardın, hisse senetlerini halka arz etmiş olan veya piyasaya borçlanma senedi ihraç etmiş olan şirketler ile halka açılma aşamasında olan şirketler tarafından uygulanması gerektiğinin belirtilmesi nedeniyle, özellikle SPK Tebliğlerinde bölümlere göre raporlama konusunun yer almaması ülkemiz için büyük eksikliklerdir.

UMS 14 ile karşılaştırmaya konu olan ülkemizdeki tek düzenleme, TMS 11'dir. Bu konuda, özellikle SPK Tebliğleri ile herhangi bir düzenlemenin getirilmemiş olması başlı başına uyumsuzluk nedenidir. UMS 14'te, bu standardın, hisse senetlerini halka arz etmiş olan veya piyasaya borçlanma senedi ihraç etmiş olan şirketler ile halka açılma aşamasında olan şirketler tarafından uygulanması gerektiğinin belirtilmesi nedeniyle, özellikle SPK Tebliğlerinde bölümlere göre raporlama konusunun yer alması UMS 14 ile uyumun sağlanması amacıyla yapılması gereken en önemli düzenlemedir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 20. soru ile işletmelerin sektörel ve bölgesel raporlama yapıp yapmadıklarına ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran



işletmelerden faaliyetlerini UMS 14'ün öngördüğü şekilde sektörel ve bölgesel bazda raporlayanlar UMS 14 ile uyumlu, raporlamayanlar ise UMS 14 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %28,8'inin UMS 14 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. UMS 14'ün, bu standardın halka açık işletmeler için uygulanmasını zorunlu kılması nedeniyle, bu standarda uyum durumu halka açık işletmeler açısından da incelenmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden SPK'ya kayıtlı olanların UMS 14 ile uyumluluk oranı, SPK Tebliğ'leriyle bu konuda bir düzenleme getirilmemesine rağmen, %42,9 olarak belirlenmiştir. SPK'ya kayıtlı işletmelerin UMS 14 ile uyumluluk oranı genel uyumluluk oranına (%28,8) göre yüksek çıkmıştır. Ayrıca işletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 14 ile uyumlarının da arttığı gözlenmiştir.

UMS 16 ile karşılaştırmaya konu olan ülkemizdeki muhasebe standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, SPK Tebliğleri ve MSUGT'nin yanında VUK ile getirilen düzenlemeleri de kapsamaktadır. Bunun nedeni SPK Tebliğlerinde VUK'ya atıfta bulunulmasıdır. Ülkemizdeki düzenlemelerle, UMS 16 arasında uyumsuzluğa neden olan konular aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, UMS 16 ile genel hatlarıyla uyumludur. TMS 8 ile UMS 16 arasında saptanan farklılıklar iki standart arasında uyumsuzluğa neden olmayacak niteliktedir. UMS 16 ile TMS 8'in karşılaştırılmasında, amortismanla ilişkin konularda TMS 9 Amortisman Muhasebesi de dikkate alınmıştır. Bunun nedeni uluslararası muhasebe standartları arasında daha önce amortismanlar için yayımlanmış standardın yürürlükten kaldırılarak, amortisman konusuna ilişkin açıklamaların UMS 16 çerçevesinde verilmesidir. Amortisman konusunda, her iki standart arasında herhangi bir uyumsuzluk saptanmamıştır. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartları'nda da, Uluslararası muhasebe Standartları'nda olduğu gibi maddi duran varlıklar için ayrı bir standart bulunması ve amortisman muhasebesi konularındaki açıklamalarında bu standart çerçevesinde verilmesi kanımızca daha uygun olacaktır.



- İlgili SPK Tebliği'nde, maddi duran varlıklara ilişkin, UMS 16 kapsamında geniş ve detaylı açıklamalar yer almamakla birlikte, mevcut açıklamaların da UMS 16 ile aynı doğrultuda olduğu görülmüştür.
- İlgili MSUGT'de maddi duran varlıklara ilişkin olarak UMS 16'da verilen açıklamalara göre çok daha yüzeysel açıklamalar söz konusudur. Bu yüzeysel açıklamalar UMS 16 ile bir uyumsuzluk teşkil etmemekte ancak yukarıda UMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da açıklanan konulardan hiçbiri MSUGT kapsamında açıklanmadığından dolayı, bu iki düzenleme arasında karşılaştırma yapmak bile mümkün olmamaktadır.
- Vergi Usul Kanunu, varlıkların değerlemesi, amortisman ve yeniden değerlendirme konusuna çeşitli yaptırımlar getirmiştir ve hem TMS 8'de hem de Seri: XI No: I sayılı SPK tebliğinde mevzuattaki bu yaptırımlara atıfta bulunulması nedeniyle, UMS 16 ile karşılaştırma yapılırken söz konusu mevzuatta çalışma kapsamına alınmıştır. VUK çerçevesinde varlıkların değerlendirilmesi, yeniden değerlendirme ve amortisman konularında düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler arasında UMS 16 ile uyumsuzluğa neden olan konu, VUK mükerrer Madde 298 uyarınca, yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya oranın düşük uygulanmasından dolayı, geçmiş yıllara ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaması ve hesap dönemi içinde aktife giren varlıklar için yeniden değerlendirme yapılamamasıdır. UMS 16'da bu tür açıklamalar yer almamakla birlikte, VUK'nin, UMS 16'da varlıkların yeniden değerlendirilmiş değerlerinin piyasa değerine göre ayarlanması ilkesine uymadığı görülmektedir.
- VUK'nun UMS 16 ile uyumsuz olduğu diğer bir konu ise, VUK uyarınca normal amortisman yöntemine başlandıktan sonra bu yöntemden dönülebilmesi ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmesidir. Amortisman yönteminin değiştirilmesi, UMS 16 uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak kabul edilmekte ve bu değişikliği cari ve gelecek dönem tablolarına yansıtılarak gerçekleştirilebileceği öngörülmektedir.

Maddi duran varlıklara ilişkin ülkemiz muhasebe düzenlemeleri ile verilen açıklamalar genel olarak UMS 16 ile uyumlu bulunmakla birlikte, bu açıklamaların kapsamının UMS'ya göre çok dar tutulduğu görülmüştür. İşletmelerin varlıkları arasında önemli yer teşkil eden maddi duran varlıkların değerlendirilmesine ve sunumuna ilişkin UMS 16 ile paralel ayrıntılı açıklamaların ülkemiz muhasebe standartlarında yer alması gerekmektedir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, UMS 16: Maddi Duran Varlıklar ile ilgili anket formunda yer alan 8. soru ile, işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıkların hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunun dönemsel olarak gözden geçirilmesi, maddi duran varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi, yeniden değerlemenin kapsamı ve varlığın kapasitesini arttıran harcamaların muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 16'nın öngördüğü şekilde maddi duran varlık hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunu dönemsel olarak gözden geçirenler, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altına düşmesi durumunda, bu değer düşüklüğünü muhasebeleştirilenler, maddi duran varlık kalemlerinden herhangi birine yeniden değerlendirme yapılması durumunda bunun varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne uygulayanlar, maddi duran varlıkların kapasitesini arttıran harcamaları, varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştirenler UMS 16 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 16 ile uyumsuz olarak sınıflandırılmıştır. UMS 16 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması dört konu altında incelendiği için, UMS 16 ile uyuma ilişkin dört orana ulaşılmıştır. Yukarıda açıklanan dört konuda UMS 16 ile uyum oranları sırasıyla %19,2, %5,8, %46,2 ve %51,9 olarak saptanmıştır. Mevzuatın UMS 16 ile uyumlu olduğu veya UMS 16'nın uygulanmasına elverişli olduğu konularda uyum oranı %46,2 ve %51,9 olarak belirlenmiştir. Mevzuatın UMS 16 ile uyumsuz olduğu konularda ise uyum oranı %19,2 ve %5,8 olarak saptanmıştır.

UMS 17 ile ülkemizdeki muhasebe standartları arasında belirlenen farklılıklar ve bu farklılıkların giderilmesine yönelik öneriler aşağıda listelenmiştir:

- TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, UMS 17 ile neredeyse tamamen uyumlu bulunmuştur. Saptanan farklılıklar, UMS 17 ile uyumsuzluğa neden olmamaktadır.

- Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ne SPK Tebliği'nde ne de MSUGT'de herhangi bir açıklama yapılmamaktadır. MSUGT'yle belirlenen tek düzen hesap planı, kiralama işlemlerinin UMS 17 uyarınca muhasebeleştirilmesine olanak sağlasa da bu konuda herhangi bir düzenlemenin bulunmaması UMS 17 ile başlı başına uyumsuzluk teşkil etmektedir.

UMS 17 ile uyumun sağlanması, SPK Tebliği ile MSUGT kapsamında, kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin UMS 17 ile uyumlu hükümlerin yer almasıyla gerçekleştirilebilir. Günümüzde, işletmelerin finansman sağlamak amacıyla sıklıkla başvurdukları kiralama diğer adıyla leasing işlemlerine ilişkin düzenlemelerin getirilmemiş olması, ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 16. ve 17. sorular ile işletmelerin kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin veri elde edilmiştir. Anket formunda yer alan 16. soru işletmelerin kiralama sözleşmelerini finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırıp sınıflandırmadıklarına, 17. soru ise kiracı olarak finansal kiralamalarının nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkindir. Anketi cevaplandıran işletmelerden kiralama sözleşmelerini UMS 17'nin öngördüğü şekilde sınıflandıranlar ve finansal kiralama sözleşmelerini UMS 17'nin öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 17 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 17 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. UMS 17 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması iki konu altında incelendiği için, UMS 17 ile uyuma ilişkin iki orana ulaşılmıştır. Çalışma sonucunda, incelenen iki konuda da mevzuatın UMS 17 ile uyumsuz düzenlemeler getirmesi nedeniyle, uyumluluk oranı %13,5 ve %5,8 çıkmıştır. Ayrıca UMS 17 ile uyumluluk oranının ihracat yapan işletmelerde yapmayanlara göre daha yüksek olduğu saptanmıştır.

UMS 18 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 18 ile uyumsuzluk gösterdiği konular saptanmıştır. İlgili standartla uyumsuzluk gösteren konular aşağıda özetlenmiş ve farklılıkların giderilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur:

- TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler, UMS 18 ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. İki standart arasında saptanan farklılıklar uyumsuzluğa yol açmamaktadır.

- İlgili SPK Tebliği ise, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın yokluğundan başka, UMS 18'in uygulanmasına olanak sağlayacak bütün hesapları içermektedir. İlgili SPK Tebliği'nde, UMS 18'de öngörüldüğü şekilde, gelirler mal/hizmet satışlarından ve diğer faaliyetlerden olmak üzere ayrılmaktadır. İki uygulama arasındaki fark, UMS 18'in, gelirin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer esas alınması gerektiğini öngörmesinden kaynaklanmaktadır. Bunun anlamı, ilgili SPK Tebliği uyarınca, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının "satışlar" grubu içinde gösterilmesinin, UMS 18'e uyumsuzluğu temsil ettiği'dir.
- MSUGT de, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın yokluğundan başka, UMS 18'in uygulanmasına olanak sağlayacak bütün hesapları içermektedir. İki uygulama arasındaki fark, UMS 18'de gelirin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer esas alınması gerektiğini öngörmesinden kaynaklanmaktadır. Bunun anlamı, ilgili SPK Tebliği'nde olduğu gibi, MSUGT uyarınca da, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının "satışlar" grubu içinde gösterilmesinin, UMS 18'e uyumsuzluğu temsil ettiği'dir. İlgili MSUGT'de, ertelenmiş (kazanılmamış) gelirlere ilişkin bir hesabın bulunması halinde, reeskont işlemine de gerek kalmayacaktır.

MSUGT'yle belirlenen tek düzen hesap planı çerçevesine, ertelenmiş gelirlere ilişkin bir hesap eklenmesi ve gelirin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer esas alınmasının gerekli kılınması UMS 18 ile ülkemizdeki muhasebe standartları arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla yapılması gereken ilk düzenlemedir.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 4. soru ile işletmelerin gelirlerle ilgili finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları bilgilere ilişkin veri elde edilmiştir. anketi cevaplandıran işletmelerden gelirlere ilişkin UMS 18'nin öngördüğü açıklamaları yapan işletmeler UMS 18 ile uyumlu, yapmayanlar ise UMS 18 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %13,5'inin UMS 18 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. Ayrıca UMS 18 ile uyumluluk oranın, ihracat yapan işletmelerde, yapmayanlara göre daha yüksek olduğu gözlenmiştir.

UMS 21 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının farklılaştığı konular saptanmış ve aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı, UMS 21 ile tamamen uyumludur.
- Seri: XI, No:11 sayılı SPK Tebliği'nde, öngörülen açıklamalar UMS 21 ile uyumlu olsa da, ilgili SPK Tebliği kapsamı olarak UMS 21'e göre çok dardır.
- UMS 21 ile getirilen düzenlemelerin hiçbiri MSUGT'de açıklanmamaktadır. Bu konuda Türkiye'deki bir diğer yasal düzenleme de sadece bankalar için Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmıştır. "Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemelerine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ" in 14. maddesinde "yabancı bir para birimi esas alınarak düzenlenen mali tabloların Türk Lirasına çevrilmesine ilişkin esaslar" belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme de sadece bankaları kapsamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi konusunda ülkemizde yer alan düzenlemeler yetersizdir. SPK Tebliği ile getirilen düzenlemelerin kapsamı UMS 21 paralelinde genişletilmeli ve MSUGT çerçevesinde de bu konuda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 12. soru ile işletmelerin, yabancı işletmelerdeki net yatırımlarına ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarını, bu yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar hangi başlık altında raporladıklarına ve bu yatırımların elden çıkarılması durumunda söz konusu kur farklarının nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden yabancı işletmelerdeki net yatırımlarını UMS 21'in öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler UMS 21 ile uyumlu, muhasebeleştirilmeyenler ise UMS 21 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %9,6'sının UMS 21 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 21 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, ihracat yapan işletmelerin UMS 21 ile uyumluluk oranlarının da ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

UMS 23 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 23 ile uyumsuzluk gösterdiği konular saptanmıştır. İlgili standartla uyumsuzluk gösteren konular aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi incelendiğinde UMS 23 ile tamamen uyumlu olduğu görülmüştür.
- SPK'nın ilgili Tebliği'nde verilen açıklamaların UMS 23'ten açık olarak farklılaştığı nokta, ilgili SPK Tebliği uyarınca varlıkların aktifleştirilmelerinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farklarının aktifleştirilebilmesinden, UMS 23'te ise aktifleştirmenin, varlığın inşasının sona ermesiyle durdurulması gerektiğinin açıklanmasından kaynaklanmaktadır.
- İlgili SPK Tebliği'nde, UMS 23'ün aksine, "özellikli varlık" tanımı yapılmamakta ve bu durum aktifleştirmenin özellikli varlık dışındaki varlıklar içinde söz konusu olabileceği durumunu ortaya çıkarmakta ve UMS 23'le bir uyumsuzluk yaratmaktadır
- MSUGT'de ise borçlanma maliyetleriyle ilgili olarak sadece finansman giderinin tanımı yapılmakta, bu tanımdan borçlanmadan kaynaklanan faizin varlığın maliyetine eklenebileceğine dair bir sonuç çıkmakta ancak bu konuda aydınlatıcı herhangi başka bir açıklama bulunmamaktadır. MSUGT'de, borçlanma maliyetlerine ilişkin açıklamaların yer almaması, UMS 23 ile uyumsuzluk teşkil etmektedir.

UMS 23 ile ülkemizdeki muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılması amacıyla, hem MSUGT'de hem de SPK Tebliğlerinde, özellikli varlık tanımına yer verilmeli ve ilgili SPK Tebliğinde varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin verilen açıklamalar, UMS 23 paralelinde yeniden düzenlenmelidir.



Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 14. ve 15. sorularla işletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ve borçlanma maliyetleri ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken açıklamalara ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden borçlanma maliyetlerini UMS 23'ün öngördüğü şekilde muhasebeleştirilenler ve borçlanma maliyetlerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaları yapanlar UMS 23 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 23 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, yukarıda açıklanan konularda uyum oranı sırasıyla %42,3 ve %0 olarak belirlenmiştir. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 23 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, ihracat yapan işletmelerin UMS 23 ile uyumluluk oranlarının da ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Ülkemizdeki muhasebe standartları ile UMS 27'nin karşılaştırılması sonucu saptanan uyumsuzluklar ve farklılıklar aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar ile UMS 27 büyük ölçüde uyum içerisindedir. Ayrıntıda saptanan farklılıklar ise uyumsuzluğa neden olmayacak niteliktedir.
- SPK'nın yayımlanmış olduğu, "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 21)" de genel hatlarıyla UMS 27 ile uyumludur. İlgili tebliğin 7. Maddesinin, e bendinde "...Bu Tebliğ ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde yer almayan hususlarda, uluslararası muhasebe standartlarına uyulur" açıklamasının yer alması, ilgili Tebliğde yer almayan konularda UMS 27'nin getirdiği düzenlemelerin uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca SPK Tebliğinin, SPK'ya kayıtlı şirketler için zorunlu olması da, uluslararası standartlarla uyumlu bir düzenlemenin uygulamada hayata geçirilmesi açısından çok önemlidir.
- 1, 2, 3 no'lu MSUGT'de, sadece Tek Düzen Hesap Planı içinde, bağlı ortaklıklara ilişkin tanım yapılmakta, konsolidasyona ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ayrıca, UMS 27'de "azınlık payları" olarak anılan hesap, Tekdüzen Hesap Planı içinde yer almamaktadır.



Seri: XI, No: 21 sayılı SPK Tebliği ile konsolide mali tablolar ile iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin getirilen düzenlemeler, bu konuda, UMS 27 ile uyum konusunda atılmış önemli bir adım olmakla birlikte, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT'de konsolidasyon konusunda herhangi bir düzenlemenin getirilmemiş olması, ülkemiz açısından hala büyük eksiklik yaratmaktadır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 5. ve 6. sorular ile işletmelerin üzerinde kontrol güçlerinin bulunduğu bağlı ortaklıklarını konsolidasyona tabi tutup tutmadıklarına ve üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıkların konsolidasyon dışı bırakılma nedenlerine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 27'nin öngördüğü şekilde üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıkları konsolide eden işletmeler ile üzerinde kontrol gücü bulunulan bağlı ortaklıklarını ancak söz konusu bağlı ortaklıkların yakın gelecekte elden çıkarılmasının söz konusu olması durumunda ya da önemli etkinliğin olduğu bağlı ortaklıktan sağlanacak fon akımları üzerinde uzun süreli kısıtlamalar olması durumunda konsolidasyon dışı bırakan işletmeler UMS 27 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 27 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. UMS 27 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması sonucuna, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin yukarıda açıklanan konularda UMS 27 ile uyum oranının sırasıyla %23,1 ve %0 olduğu saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 27 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, ihracat yapan işletmelerin UMS 27 ile uyumluluk oranlarının da ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

UMS 28 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 28 ile uyumsuzluk gösterdiği konular saptanmıştır. İlgili standartla uyumsuzluk gösteren konular aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi, UMS 28 ile neredeyse tamamen uyumludur. Bazı noktalarda saptanan farklılıklar ise, uyumsuzluk teşkil etmemektedir.
- SPK'nın yayımlanmış olduğu, "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:

XI, No: 21)”in kapsamı UMS 28’e göre dar olmakla birlikte, genel hatlarıyla UMS 28 ile uyumlu görülmüştür.

- MSUGT ile UMS 28’in karşılaştırılması sonucu iki düzenlemenin birbiriyle uyumsuz olduğu saptanmıştır. MSUGT’de yer alan iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama UMS 28’de açıklanan maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemlerinin ikisine de uymamaktadır. MSUGT ile iştiraklere ilişkin herhangi başka bir açıklama yer almamaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT’de iştirakler konusunda kapsamlı bir düzenlemenin getirilmemiş olması, ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

UMS 28 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamaları arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla, ilgili SPK Tebliği’nin kapsamı, UMS 28’de verilen açıklamaları kapsayacak şekilde genişletilmeli ve MSUGT ile iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin UMS 28 ile uyumlu düzenlemeler getirilmelidir. Özellikle, MSUGT’de yapılacak düzenleme ile iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemin belirlenmesinde önemli etkinlik kavramının kriter alınması sağlanmalı ve üzerinde önemli etkinliğe sahip olunan iştirakler için özkaynak yönteminin kullanımı zorunlu kılınmalıdır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 7. soru ile işletmelerin önemli etkinliği bulunan iştiraklerini hangi yöntemle muhasebeleştirdiklerine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 28’nin öngördüğü şekilde önemli etkinliği bulunan iştiraklerini özkaynak yöntemiyle muhasebeleştiren işletmeler UMS 28 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 28 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %7,7’sinin UMS 28 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 28 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, ihracat yapan işletmelerin UMS 28 ile uyumluluk oranlarının da ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Çalışma kapsamında UMS 29 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, saptanan farklılıklar aşağıda özetlenmiştir:

- TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ile UMS 29 arasında saptanan uyumsuzluklardan biri yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıkların düzeltilmesi konusunda UMS 29'un yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltme yapılmasını öngörmesi, TMS 2'nin ise, bu tür varlıkların yeniden değerlendirme tutarlarının dikkate alınmadan tarihi maliyetleri üzerinden yeniden düzeltilmesini gerekli kılmasından kaynaklanmaktadır.
- Bir başka uyumsuzluk ise, parasal kalemlerin neden olduğu kazanç veya kaybın hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. UMS 29'a göre parasal kazanç ve kayıp, parasal varlık ve parasal borçlar arasındaki farkın ağırlıklı ortalamasına fiyatlar genel endeksindeki değişimin uygulanması ile tahmin edilebilir. TMS 2'ye göre ise, dönem başı bilançosundaki parasal varlık ve borçların farkı dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilir, dönem içinde net parasal kalemlerde artış veya azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri bu tutara eklenir veya çıkarılır, ulaşılan bu tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazanç veya kaybı gösterir.
- SPK'nın Seri: XI, No: 21 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile UMS 29 arasında saptanan uyumsuzluklar, UMS 29 ile TMS 2 arasında saptananlarla aynıdır.
- MSUGT'de ise, UMS 29 ile getirilen düzenlemelerin hiçbiri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olan MSUGT ile, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama konusunda bir düzenlemenin getirilmemiş olması, özellikle uzun yıllardır yüksek enflasyon yaşanan ülkemiz açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

UMS 29 ile uyumun sağlanması amacıyla, yukarıda saptanan farklılıklar UMS 29 doğrultusunda düzenlenmeli ve yüksek enflasyon devam ettiği sürece ülkemizde faaliyet gösteren bütün işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulaması zorunlu kılınmalıdır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 2. soru ile işletmelerin enflasyonun etkilerinden korunabilmek için hangi yöntemleri uyguladıklarına ilişkin veri elde edilmiştir. anketi cevaplandıran işletmelerden UMS 29'un öngördüğü şekilde enflasyon muhasebesi uygulayan işletmeler UMS 29 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 29 ile uyumsuz olarak gösterilmektedir. Çalışma sonucunda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %25'inin UMS 29 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 29 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, ihracat yapan işletmelerin UMS 29 ile uyumluluk oranlarının da ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

UMS 37'nin ve bu konuda ülkemizdeki muhasebe düzenlemelerinin karşılaştırılması sonucu belirlenen ve uyumsuzluğa neden olan konular aşağıda özetlenmektedir:

- UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Aktifler ile TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler'in Karşılaştırılması sonucu gerek kapsam gerekse verilen açıklamalar açısından bu iki standart tamamen uyumlu bulunmuştur.
- İlgili SPK Tebliği'nde şarta bağlı zararların, mali tabloların kesinleşme tarihinden önce makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde tahakkuk ettirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerektiğinin açıklanması, UMS 37 ise, koşullu borcun tahakkuk ettirilmemesi gerektiğinin belirtilmesi nedeniyle iki düzenleme arasında uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.
- İlgili SPK Tebliği'nde yer alan "karşılıklar" bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki değeriyle gösterebilmek için ayrılır. Bu bağlamda UMS 37 ile sözü edilen karşılık terimi ile ilgili SPK Tebliğinde sözü edilen karşılık terimi birbirinden farklıdır ve UMS 37'de açıklanan karşılıklara ilişkin ilgili Tebliğce herhangi bir düzenleme getirilmemiş olması eksiklik yaratmaktadır.
- MSUGT'de ise UMS 37 kapsamında incelenen konulara ilişkin bir açıklama yer almamaktadır. MSUGT'de yer alan "karşılık" terimi de, SPK Tebliği'nde olduğu gibi, bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki değeriyle gösterebilmek için ayrılır ve dolayısıyla UMS 37'de açıklanan "karşılık" teriminden farklıdır.

UMS 37 ile ülkemiz muhasebe standartları arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için kanımızca ilk yapılması gereken UMS 37 ile açıklanan “karşılık” kavramına ilişkin düzenlemelerin, SPK Tebliği ile MSUGT kapsamına alınmasıdır.

Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 18. ve 19. sorular ile işletmelerin karşılıklarını, hangi durumlarda tahakkuk ettirdiklerine ve paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarını, yükümlülüğün karşılanması için gerekli harcamaların bugünkü değerine göre belirleyip belirlemediklerine ilişkin veri elde edilmiştir. Anketi cevaplandıran işletmelerden karşılıkları UMS 37’nin öngördüğü kriterleri göz önünde bulundurarak tahakkuk ettirenler ile karşılık tutarını, yükümlülüğün bugünkü değerine göre belirleyenler UMS 37 ile uyumlu, diğerleri ise UMS 37 ile uyumsuz olarak gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının UMS 37 ile karşılaştırılması iki konu altında incelendiği için, UMS 37 ile uyuma ilişkin iki orana ulaşılmıştır. İncelenen iki konuda da mevzuatın UMS 37 ile uyumsuz düzenlemeler getirmesine rağmen, uyumluluk oranı her iki konu için de %50 olarak saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça UMS 37 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, yabancı ortağı bulunan veya ihracat yapan işletmelerin UMS 37 ile uyumluluk oranlarının da yabancı ortağı bulunmayan veya ihracat yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

UMS 38 ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması sonucu, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 38’e uyumsuzluk gösterdiği konular aşağıda özetlenmiş ve uyumsuzluğun giderilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur:

- UMS 38 ile TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ve TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri arasında saptanan farklılıklar uyumsuzluğa neden olmamaktadır. Ancak, kanımızca, Türkiye Muhasebe Standartları’nda da Uluslararası Muhasebe Standartları’nda olduğu gibi Maddi Olmayan Duran Varlıklar için ayrı bir standart oluşturulması ve araştırma-geliştirme maliyetlerinin de bu standart kapsamında incelenmesi, artık işletmelerin varlıkları arasında önemli bir yer tutan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin daha kapsamlı bilgi verilmesi açısından önemlidir.

- UMS 38 ile ilgili SPK Tebliğinin karşılaştırılması sonucu, bu iki düzenleme arasında saptanan uyumsuzluk, ilgili Tebliğ'de araştırma ve geliştirme giderlerinin ayırımına gidilmemesinden dolayı, söz konusu Tebliğ uyarınca, UMS 38 ile getirilen düzenlemenin aksine araştırma giderlerinin de aktifleştirilebileceği sonucuna ulaşılmış ve kaynaklanmaktadır.
- İlgili SPK Tebliği ile UMS 38 arasında uyumsuzluğa neden olan bir diğer konu ise, ilgili Tebliğde, kuruluş ve teşkilatlanma giderlerinin işletmenin isteğine bağlı olarak aktifleştirilebileceği veya giderleştirilebileceğinin belirtilmesinden kaynaklanmaktadır. UMS 38'de ise kuruluş giderlerinin aktifleştirilemeyeceği belirtilmekte ve bu konuda iki standart arasında uyumsuzluk bulunmaktadır.
- Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği incelendiğinde ise hesap planında ARGE faaliyetlerinin hem maddi olmayan duran varlıklar arasında hem de dönem giderleri arasında yer aldığı görülmektedir. Buradan ulaşılabilecek sonuç Tekdüzen Muhasebe Sisteminin ARGE maliyetlerinin hem aktifleştirilmesine hem de dönem gideri olarak kaydedilmesine olanak sağlamıştır. MSUGT'nin, UMS 38'le uyumsuzluğu, araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında kesin bir ayırım yapmamasından kaynaklanmaktadır.
- MSUGT ile getirilen düzenleme kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesine olanak sağlamakta ve UMS 38'in kuruluş giderlerinin aktifleştirilmemesini gerekli kılması nedeniyle bu iki düzenleme arasında uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizdeki muhasebe standartlarının UMS 38 ile uyumlaştırılması amacıyla ilgili SPK Tebliği ve MSUGT, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma giderlerinin aktifleştirilmesini yasaklayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Ayrıca yukarıda da açıklandığı gibi, maddi olmayan varlıklar için ayrı bir Türkiye Muhasebe Standardı oluşturulmalıdır.



Çalışmanın 3. Bölümünde, anket formunda yer alan 9. soru ile ilgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerinin aktifleştirilip aktifleştirilmediğine ilişkin veri elde edilmiştir. Çalışma sonucunda, incelenen konuda, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin %32,7'sinin UMS 38 ile uyumlu olduğu saptanmıştır. İşletmelerin büyüklükleri ve yıllık ihracat tutarları arttıkça UMS 38 ile uyum da artmaktadır. Ayrıca, yabancı ortağa sahip işletmelerin UMS 38 ile uyumluluk oranlarının da yabancı ortağı bulunmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Çalışma sonucunda işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamalarına neden olan faktörler belirlenmiştir. İşletmelerin büyük çoğunluğu yabancı ortağı bulunması nedeniyle finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun düzenlediklerini belirtmişlerdir. Bunun dışında işletmeler tarafından belirtilen "diğer" nedenler işletmenin gerçek durumunu görebilmek, enflasyondan arınmış karı görebilmek, sermaye maliyeti ile sermaye getirisi karşılaştırmasını doğru yapabilmek ve performansa konu faaliyetlerin gerçeğe uygun ölçümlenmesini sağlamak, çokuluslu şirket olmak, bağlı bulunulan holdingin isteğine uymak, bağlı bulunulan holding konsolidasyonudur. İşletmelerin %5,8'i yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak amacıyla, %3,8'i hem yurtdışı kaynaklı kredi sağlamak hem de uluslararası sermaye piyasalarına açılmak amacıyla, %1,9'u ise uluslararası sermaye piyasalarına açılmak amacıyla finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladıklarını belirtmişlerdir.

Ayrıca, işletmelerin %15,9'u döviz çevirisi, %29,5'i enflasyon, %6,8'i konsolidasyon, %27,3'ü vergi, %2,3'ü terim ve dil, %2,3'ü finansal varlıklar ve türev finansal varlıkların raporlanması, %4,5'i transfer fiyatlama, %4,5'i iştiraklerin muhasebeleştirilmesi kaynaklı sorunlarla karşılaştıkları saptanmıştır.



## KAYNAKÇA

- Akbulut Y., “Türkiye Muhasebe Standardı-4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:3, Ocak 2001, s. 31-40
- Akdoğan N., “Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:1, Nisan 2000, s. 13-17
- Aslan Y. İ., Hukuka Giriş, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2001.
- Bayrak S., Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, İstanbul, 1999.
- Blanchet J., “Global Standards Offer Opportunity”, Financial Executive, Vol: 18, No:2, Mart/Nisan 2002, s.28-30.
- Bilginoğlu F., “Uluslararası Muhasebe”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.22, S.1, Nisan 1993, s. 79-89.
- Casabona P., Shoaf V., “International Financial Reporting Standards: Significance, acceptance, and new developments”, Review of Business, Vol:23, No:1, Kış 2002, s. 16-20.
- Choi F., Frost C. A., Meek G. K., International Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1999.
- Çiftçi Y., Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:5, Yıl:2, Ocak 2001, s. 91-105.

- Demir Ş., US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri, Yaklaşım, Sayı:93, Eylül 2000, s. 138-146.
- Douppnik, Timothy S., Salter, Stephan B., “An Empirical Test of a Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices”, Journal of International Business Studies, Vol: 24, Issue 1, Washington, 1993, s. 41-53.
- Durmuş A. H., Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No.7, İstanbul, 1992.
- Epstein B. J., Mirza A. A., IAS 2000: Interpretation and Application of International Accounting Standards 2000, Wiley Inc., 2000.
- Erkal Z. E., “Türkiye’de ve Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Kullanılmakta Olan Temel Mali Tabloların Karşılaştırılması, İ.Ü. S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, 1997.
- Fletcher G. “International Accounting Standards-past, present and future”, AFP Exchange, Vol. 22, No: 4, Temmuz/Ağustos 2002, s. 14-19.
- Gücenme Ü., Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar, Marmara Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Hatiboğlu Z., Temel İstatistik, Beta Yayın, İstanbul, 1994.
- \_\_\_\_\_, International, Journal of Accountancy, Vol:194, No: 3, 2002, s.17-19
- Karapınar A., “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, Haziran 2000, s. 85-96.
- Kaya İ., Uluslar arası Muhasebe Ders Notları, İ.Ü, SBF, İşletme Bölümü, 1998-1999 Ders Yılı.

- Köksal M., “Çokuluslu İşletmelerin Genel Özellikleri, Faaliyet Gösterdikleri Sektörler ve Faaliyet Nedenleri”, Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, 19997, s. 215-223
- Nobes C., *International Classification of Financial Reporting*, Chapman and Hall Inc., New York, 1992
- Nobes C., Parker R., *Comparitive International Accounting*, Prentice Hall Europe, 1998.
- Nobes W. C. , “Introducing GAAP 2001- A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards, 2001.
- Oliverio M. E., “The New Structure for International Accounting Standards”, CPA Journal, Vol:70, No:5, Mayıs 2000, s. 20-26.
- Özkök S., “AB’ne Üye Ülkeler arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, Muhasebe ve denetime Bakış, Ekim 2000, s. 87-94.
- Patel H., Poole V., Weaver W., “March Towards Global Accounting Standards”, International Tax Review, Temmuz 2002, s.13-19.
- Poroy A., “Avrupa Birliği Uluslar arası Muhasebe Standartlarını, Uluslar arası Denetim Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:15, Temmuz 2002, s. 107-112.
- Rosner M., “İnternational Accounting Standards”, Credit Management, Stanford, Oct. 2002, s. 26-27.
- Sayar 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”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, Mart 2000, s. 19-22
- Sayılğan G., “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2001, s. 107-129.
- Selimoğlu S. K., “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:4, Mayıs 2001, s. 99-108.
- Stanko B.B., “The Case for International Accounting Rules”, Business & Economic Review, Vol:46, No:4, Temmuz-Eylül 2000, s. 21-26.
- Stolowy H., Cazavan A.J., “International Accounting Disharmony: the case of intangibles”, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol:14, No:4, 2001, s. 477-496.
- \_\_\_\_\_, Strategy Working Party, SWP Discussion Paper, 1999
- Townley G., “Capital Markets Require Standardisation in Reporting”, Management Accounting, Vol: 78, No:7, Temmuz/Ağustos 2000, s.6-7
- \_\_\_\_\_, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayınları-166, T MUDESK SERİ NO-5, Ankara, 2001
- Üstündağ S., “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000, s. 31-57.
- Verma S., Gray S., “The Impact of Culture on Accounting Development and Change: An Exploratory Model, Accounting Education and Research, 1997.

- Warrell C., “Harmonisation and Proposed Standart-Setting Reforms”, Accounting Forum, Vol: 23, No: 3, Ekim 1999, s. 307-317.
- Yaveroğlu L., Uluslararası Muhasebe Standartları El Kitabı, Deloitte Touche Tohmatsu, 2001.
- Yalkın Y. K., “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002, s. 1-7
- Yalkın Y. K., “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, Eylül 2002, s. 1-14
- Yılmaz F., Çok Uluslu Şirketlerde Mali Tabloların Farklı Para Birimlerine Dönüştürülmesi, Doktora Tezi, İ.U. Muhasebe-Denetim Doktora Programı, İstanbul, 1998
- IASB Tüzüğü
- IFAC Tüzüğü
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı
- SPK Mevzuatı
- TMMOB Yönergesi
- TTK
- VUK
- <http://www.iasc.org.uk>, <http://www.ifac.org>

**EK 1. Anket Formu****ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARIYLA UYUMUNUN ARAŞTIRILMASI**

Bu çalışma, ülkemizde mevcut muhasebe uygulamalarının, uygulanması zorunlu olmayan Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla karşılaştırılması ve bu yolla Avrupa Birliği üyeliği sürecindeki ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe uygulamaları karşısında eksik yönlerinin ortaya konması amacıyla düzenlenmiştir. İSO'nun 2000 yılı için yayınlamış olduğu Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşu anketimizin ana kütleliğini oluşturmaktadır. Araştırmanın başarısı ve geçerliliği tamamen sizin katılımınıza ve soruları cevaplandırırken göstereceğiniz titizliğe bağlıdır.

Bizim için, araştırma soru formunu dolduran işletmenin kimliği değil, verilen cevaplar önemlidir. Bu nedenle soru formları üzerine işletmenin adını yazmayınız. Anketten elde edilen veriler, bilimsel amaçlarla ve sadece bu araştırma için kullanılacaktır.

Doldurduğunuz soru formunu **0-242-241 52 83** on'lu faksa göndermenizi rica ederiz. Araştırma verileri analiz edildikten sonra sonuçlar faks ya da e-mail yoluyla bilgilerinize sunulacaktır. Katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Ayten ERSOY  
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
İ.İ.B.F. İşletme Bölümü  
Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Başkanı  
Tel: 0-242-227 85 46

Arş. Gör. Başak BERBEROĞLU  
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

**SORU 1: Aşağıdaki ek finansal tablolardan hangilerini hazırlıyorsunuz?**

- |                                |  |
|--------------------------------|--|
| a) Nakit Akım Tablosu          | b) Kar Dağıtım Tablosu                           |
| c) Özkaynaklar Değişim Tablosu | d) Satışların Maliyeti Tablosu                   |
| e) Fon Akım Tablosu            | f) Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Dipnotlar |
| g) Hiçbiri                     |  |

**SORU 2: Enflasyonun etkilerinden korunabilmek için aşağıdaki yöntemlerden hangilerini kullanıyorsunuz?**

- Stok değerlemesinde LIFO yönteminin kullanılması
- Bilançoda özel yedeklerin ayrılması
- Hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanması
- Genel fiyat düzeyi muhasebesi (enflasyon muhasebesi)
- Yeniden değerlendirme
- Diğer

**SORU 3: Nakit Akım Tablosu hazırlarken, nakit akışlarını işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırıyor musunuz? (nakit akım tablosu hazırlamıyorsanız cevaplandırmayınız)**

- Evet
- Hayır

**SORU 4: Gelirlerle ilgili aşağıdaki hususlardan hangilerini açıklıyorsunuz?**

- Gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikaları
- Dönem içinde tahakkuk eden gelirlerin başlıca grupları
- Mal ve hizmet takasından kaynaklanan (varsa) gelirlerin gruplar itibarıyla tutarı
- Hizmet satışından kaynaklanan gelirlerin, tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına ilişkin yöntemler

**SORU 5: Kontrol gücünüzün bulunduğu bağlı ortaklıklarınızı konsolidasyona tabi tutuyor musunuz? (Kontrol Gücü: Ana ortaklığın direkt veya indirekt olarak bağlı şirkette yarıdan fazla oy gücüne sahip olması ya da bir anlaşma sonucu şirketin finans ve faaliyet politikalarını yönetebilme gücüne sahip olması)**

- Evet
- Hayır
- Bu tür bir bağlı ortaklığa sahip değiliz



**SORU 6: Aşağıdakilerden hangileri önemli etkinliğinizin bulunduğu bir bağlı ortaklığınızın konsolidasyon dışı bırakılması nedenlerindedir? (Konsolidasyon yapmıyorsanız cevaplandırmayınız)**

- a) Önemli etkinliğin olduğu bağlı ortaklığın yakın gelecekte elden çıkarılmasının söz konusu olması
- b) Önemli etkinliğin olduğu bağlı ortaklığın, şirketimize fon akımlarında uzun süreli kısıtlamalar olması
- c) Konsolidasyona tabi şirketlerimiz arasından, finansal tablolarımızın gerçeği yansıtmaması etkileyecek derecede önemsiz olanlar konsolidasyon dışı bırakılabilir.
- d) Hiçbiri

**SORU 7: Önemli etkinliğinizin olduğu (en az %20'lik hisse sahibi veya yönetimde söz sahibi olunan durum) iştirak yatırımlarınızı hangi yöntemle muhasebeleştiriyorsunuz?**

- a) Özkaynak Yöntemi
- b) Maliyet Yöntemi
- c) Önemli etkinliğimizin bulunduğu iştirak yatırımına sahip değiliz

**SORU 8: Maddi duran varlıklarınızla ilgili aşağıdakilerden hangilerini uyguluyorsunuz?**

- a) Maddi duran varlık hizmet sürelerinin gerçeğe uygunluğunu dönemsel olarak gözden geçiriyoruz
- b) Maddi duran varlığın geri kazanılabilir değeri, defter değerinin altına düşerse, bu değer düşüklüğünü muhasebeleştiriyoruz.
- c) Maddi duran varlık kalemlerinin herhangi birinde yeniden değerlendirme yaptıysak, bunu varlığın dahil olduğu hesap kaleminin tümüne uyguluyoruz.
- d) Varlığın inşa edilmesi durumunda katlanılan borçlanma maliyetlerini ve kur farklarını varlığın maliyetine ekliyoruz.
- e) Varlığın ekonomik ömrünü uzatan, kapasitesini arttıran harcamaları varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştiriyoruz.
- f) Hiçbiri

**SORU 9: İlgili varlığın satış veya kullanımının mümkün olduğu durumlarda geliştirme giderlerini aktifleştiriyor musunuz?**

- a) Evet
- b) Hayır
- c) Geliştirme faaliyetinde bulunmuyoruz

**SORU 10: Muhasebe tahminlerinizdeki değişikliklerin (örneğin bir sabit kıymetin kullanım ömründeki değişiklik) etkilerini cari yılda veya gelecek yıllarda, veya hem cari yılda hem de gelecek yıllarda muhasebeleştiriyor musunuz?**

- a) Evet
- b) Hayır
- c) Böyle bir durumla karşılaşmadık

**SORU 11: Finansal bilgilerinizi sektörel (iş alanları) ve/veya bölgesel (coğrafi bölge) bazında raporluyor musunuz?**

- a) Evet
- b) Hayır

**SORU 12: Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları bu yatırımlar elden çıkarılınca kadar nasıl raporlanmalıdır?**

- a) Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımlar elden çıkarılınca kadar özkaynaklar kapsamında 'Birikmiş Kur Farkları' başlığı altında
- b) Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımlar elden çıkarılınca kadar özkaynaklar kapsamında 'Çevirim Farkları' başlığı altında
- c) Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımlar elden çıkarılınca kadar özkaynaklar kapsamında herhangi bir başlık altında
- d) Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımların elden çıkarılması durumunda, gelir tablosuna yansıtılır.
- e) Yabancı işletme yatırımına sahip değiliz.
- f) Hiçbiri

**SORU 13: Stokları hangi değerle değerlendiriyorsunuz?**

- a) Maliyet değeriyle değerlendiriyoruz.
- b) Net gerçekleştirilebilir Değeriyle değerlendiriyoruz.
- c) Maliyet ve Net Gerçekleştirilebilir Değerdan düşük olanıyla değerlendiriyoruz.



**SORU 24: İşletmeniz, İSO'nun 2000 yılı için belirlediği ilk 500 büyük sanayi kuruluşu arasında aşağıdaki aralıklardan hangisinde yer almaktadır?**

a) 1-100

b)101-300

c)301-500

**SORU 25: İşletmenizin yıllık ihracat tutarı aşağıdaki aralıklardan hangisinde yer almaktadır (ihracat yapmıyorsanız cevaplandırmayınız)?**

a) 1-50.000.000\$

b) 50.000.001\$-100.000.000\$

c)100.000.001\$-150.000.000\$

**SORU 26: İşletmenizin sahip olduğu yabancı sermaye oranı aşağıdaki aralıklardan hangisinde yer almaktadır (yabancı sermayeye sahip değilseniz cevaplandırmayınız)?**

a) %50'den az

b)%50 ve üstü



## ÖZGEÇMİŞ

**Adı ve SOYADI** :Perizat Başak BERBEROĞLU

**Doğum Tarihi ve Yeri** :02.08.1977 / Antalya

**Medeni Durumu** :Bekar

### Eğitim Durumu

**Mezun Olduğu Lise** :Antalya Koleji

**Lisans Diploması** :İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü

**Tez Konusu** :Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması

**Yabancı Dil / Diller** :İngilizce

### İş Deneyimi

**Çalıştığı Kurumlar** :Akdeniz Üniversitesi S.B.E Araştırma Görevlisi (1999- ...)

**Adres** :Şirinyalı Mah. Özgürlük Bulvarı. SIYA Sitesi. C-Blok No:14 ANTALYA

**Tel. no.** :(242) 316 42 95