



**Türkiye’de Sanayi İşletmelerine Ait Mali Bilgilerin  
Raporlanması İle Avrupa Birliği Uygulamalarının  
Uyumlaştırılmasına İlişkin Sorunlar  
Ve Bir Çözüm Önerisi**

Berna Burcu YILMAZ  
(Yüksek Lisans Tezi)  
2005

162807

T.C.  
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE SANAYİ İŞLETMELERİNE AİT MALİ BİLGİLERİN  
RAPORLANMASI İLE AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMALARININ  
UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN SORUNLAR  
VE BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Halis KALMIŞ

Hazırlayan  
Berna Burcu YILMAZ

Çanakkale- 2005

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,  
Berna Burcu YILMAZ'a ait "Türkiye'de Sanayi İşletmelerine Ait Mali Bilgilerin  
Raporlanması ile Avrupa Birliği Uygulamalarının Uyumlaştırılmasına İlişkin  
Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi" adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim  
Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan  
Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Üye

Yrd. Doç. Dr. Halis KALMIŞ (Danışman)

Üye

Yrd. Doç. Dr. Nazan YELKİKALAN

Üye

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ŞAHİN

Yrd. Doç. Dr. Mikail EROL

## ÖZET

Avrupa Birliği tarafından finansal raporlamaya ilişkin yapılan son düzenleme 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına yöneliktir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde olması ve her anlamda uyum sağlanması konusundaki hassasiyet nedeni ile bu düzenleme Türkiye için önem taşımaktadır.

Bu çalışmada Türkiye'deki sanayi işletmelerine ait mali bilgilerin raporlanmasının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılmasına ilişkin sorunların tespit edilmesi ve uyumlaştırmaya ilişkin çözüm önerisi sunulması amaçlanmıştır.

Bu amaçla ilk bölümde finansal tablolara ilişkin genel bilgiler verilmiş, uluslararası muhasebe standartlarının küresel açıdan tanınmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde Avrupa Birliği'nin muhasebeye ilişkin yaptığı düzenlemelere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde karşılaştırmalı araştırma yöntemi ile Türkiye'deki sanayi işletmelerine ilişkin muhasebe uygulamaları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Farklar tespit edildikten sonra ise uyumlaştırmaya yönelik çözüm önerisi sunulmaya çalışılmıştır.



## ABSTRACT

The most recent regulation concerning financial reporting made by the European Union is about; application of International Accounting Standards in preparing consolidated financial statements from the year 2005. This regulation has a special concern for Turkey from the very reason of being in full membership process and in this respect the sensitivity of harmonisation in all aspects.

In this study, it is aimed to determine the problems related to the harmonisation of financial information reporting about the industrial enterprises in Turkey with International Accounting Standards and to present a proposal of solution related to the cited harmonisation.

For this purpose, in the first section, general information related to financial statements is being given and explanations about recognition of International Accounting Standards in global respect are made. In the second section, regulations about accounting has been made by the European Union are explained. In the third section, it is aimed to determine similarities and differences between accounting applications about industrial enterprises in Turkey and International Accounting Standards. After determining the differences, it is being aimed to present proposal of solution for harmonisation.

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR CETVELİ</b> .....	ix
<b>TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ</b> .....	xi
<b>ÖNSÖZ</b> .....	xii
<b>GİRİŞ</b> .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

<b>1. FİNANSAL TABLO KAVRAMI</b> .....	3
<b>2. FİNANSAL TABLO KULLANICILARI</b> .....	4
2.1. İşletme İçi Kullanıcılar.....	5
2.2. İşletme Dışı Kullanıcılar.....	6
2.2.1. Kreditörler.....	6
2.2.2. Devlet.....	7
2.2.3. Finansal Analistler.....	8
2.2.4. Potansiyel Yatırımcılar.....	8
<b>3. FİNANSAL TABLOLARIN AMAÇLARI</b> .....	9
<b>4. FİNANSAL TABLOLARIN GENEL NİTELİKLERİ</b> .....	12
4.1. Anlaşılabilirlik (Understandability).....	15
4.2. İhtiyaca Uygunluk (Relevance).....	15
4.3. Güvenilirlik (Reliability).....	16
4.4. Karşılaştırılabilirlik (Comparability).....	17
<b>5. FİNANSAL TABLOLARIN TEMELLERİ</b> .....	18
5.1. Temel Muhasebe Kavramları.....	18
5.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.....	19
5.3. Muhasebe Standartları.....	21
5.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yolu İle Belirlenmesi.....	22

5.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi.....	22
5.3.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi.....	23
5.4. Muhasebe Politikaları.....	23
<b>6. KÜRESELLEŞME VE FİNANSAL TABLOLAR.....</b>	<b>24</b>
6.1. Değişen Finansal Raporlama Çevresi.....	25
6.2. Muhasebenin Uyumlaştırılması (Harmonizasyonu).....	27
6.2.1. Finansal Piyasaların Uluslararasılaşması.....	30
6.2.2. Çokuluslu Şirketler.....	34
6.2.3. Bağımsız Denetim Firmaları.....	36
6.2.4. Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri.....	36
6.2.5. Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler.....	37
6.2.6. Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edecekleri Faydalar.....	38
6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	38
6.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	38
6.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Tanınması.....	44

## İKİNCİ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

<b>1. AVRUPA TEK PAZARI.....</b>	<b>47</b>
<b>2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN AMACI VE İÇERİĞİ.....</b>	<b>49</b>
<b>3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ.....</b>	<b>50</b>
<b>4. AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE YÖNERGELERİ (DİREKTİFLERİ).....</b>	<b>53</b>
4.1. Dördüncü Yönerge.....	54

4.2. Yedinci Yönerge.....	55
4.3. Sekizinci Yönerge.....	55
<b>5. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI HARMONİZASYONUNA (UYUMLAŞTIRILMASINA) YÖNELİK OLARAK AVRUPA BİRLİĞİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>55</b>
5.1. Muhasebe Harmonizasyonunda Yeni Strateji: Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu.....	56
5.2. Avrupa Birliği Muhasebe Stratejisi: Gelecekteki Hareket Tarzı.....	57
5.2.1. Uluslararası Muhasebede Meydana Gelen Gelişmeler.....	58
5.2.2. AB Stratejisi.....	59
5.2.3. Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama.....	59
5.3. IAS Tüzüğü.....	61
5.3.1. Tüzüğün Amacı.....	62
5.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kabulü ve Kullanılması..	62
5.3.3. Komitoloji Prosedürünün Kullanılması.....	64
5.4. Muhasebe Normlarının Güncelleştirilmesine İlişkin Yönerge.....	65

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE FARKLARININ TESPİTİ VE UYUMLAŞTIRILMASINA YÖNELİK BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ

<b>1. ARAŞTIRMANIN KONUSU.....</b>	<b>67</b>
<b>2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....</b>	<b>67</b>
<b>3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....</b>	<b>68</b>
<b>4. TÜRKİYE'DE MEVCUT OLAN MUHASEBE DÜZENLEMELERİ.....</b>	<b>69</b>

4.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yayımlamış Olduğu Muhasebe Standartlarına İlişkin Tebliğler.....	71
4.2. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	74
4.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	75
4.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)....	77
4.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	78
<b>5. TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>81</b>
5.1. Genel Çerçeve.....	82
5.1.1. Hedef Alınan Kitle.....	83
5.1.2. Temel Muhasebe Kavramları, Finansal Tabloların Genel Nitelikleri ve Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler.....	84
5.1.2.1. Temel Muhasebe Kavramları ve Finansal Tabloların Genel Nitelikleri.....	84
5.1.2.2. Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler.....	87
5.1.2.2.1. Finansal Tabloların Gerçeği Dürüst Bir Şekilde Yansıtması.....	88
5.1.2.2.2. İşletmenin Sürekliliği.....	89
5.1.2.2.3. Tahakkuk Esası.....	90
5.1.2.2.4. Gösterimde Tutarlılık.....	92
5.1.2.2.5. Önemlilik ve Toplulaştırma.....	92
5.1.2.2.6. Mahsup/Netleştirme.....	93
5.1.2.2.7. Karşılaştırmalı Bilgi.....	95
5.2. Hazırlanması Öngörülen Finansal Tablolar.....	95
5.3. Finansal Tabloların Sunumu.....	97
5.3.1. Raporlama Dönemi.....	98
5.3.2. Bilanço.....	98
5.3.2.1. Cari Varlıklar (Current Assets).....	100
5.3.2.2. Cari Yükümlülükler (Current Liabilities).....	101

5.3.2.3. Bilançonun Tablo Kısmında Sunulacak Bilgiler.....	102
5.3.2.4. Bilançonun Tablo Kısmında veya Bilanço Dipnotlarında Sunulacak Bilgiler.....	104
5.3.3. Gelir Tablosu.....	105
5.3.3.1. Gelir Tablosunun Tablo Kısmında Sunulması Gereken Bilgiler.....	106
5.3.3.2. Gelir Tablosunun Tablo Kısmında veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler.....	108
5.3.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu (Statement of Changes in Equity).....	109
5.3.5. Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement).....	110
5.3.6. Finansal Tablo Dipnotları.....	114
5.4. Finansal Tablo Unsurlarının Değerlemesi.....	116
5.4.1. Varlıklar.....	123
5.4.1.1. Finansal Araçlar.....	123
5.4.1.2. Stoklar.....	136
5.4.1.3. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	137
5.4.1.4. Borçlanma Maliyetleri.....	144
5.4.1.5. Şerefiye.....	147
5.4.2. Yükümlülükler.....	148
5.4.2.1. Vergiler.....	148
5.4.2.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	150
5.4.2.3. Karşılıklar (Provisions).....	151
5.4.3. Öz Kaynaklar.....	154
5.4.4. Gelirler.....	154
5.4.5. Giderler.....	155
<b>6. TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE AİT MALİ BİLGİLERİN RAPORLANMASININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİSİ.....</b>	<b>156</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>163</b>

<b>KAYNAKÇA</b> .....	166
<b>EKLER</b> .....	183



**KISALTMALAR CETVELİ**

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
APB	: Accounting Principles Board- Muhasebe İlkeleri Kurulu
AT	: Avrupa Topluluğu
bkz.	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
E.	: Exposure Draft- Eleştiriye Açık Taslak Metin
Ed.	: Editör
EFRAG	: European Financial Reporting Advisory Group- Avrupa Finansal Raporlama Danışmanlık Grubu
FASB	: Financial Accounting Standards Board- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: The Fédération des Experts Comptables Européens- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FIFO	: First in First Out- İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi
HGB	: Alman Ticaret Kanunu
IAS	: International Accounting Standards- Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: International Accounting Standards Board- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: International Accounting Standards Committee- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: International Federation Of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: International Financial Reporting Standards- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: International Organization Of Securities Commission- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü



İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
LIFO	: Last in First Out- Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi
md.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEC	: Securities and Exchange Commission- Menkul Kıymetler ve Borsa Komsiyonu
SIC	: Standards Interpretation Committee- Standart Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles- Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ

<b>Tablo 1.</b>	Finansal Tabloların Amaçları.....	10
<b>Tablo 2.</b>	Şubat 2003 Tarihi İtibarıyla Sekiz Büyük Borsada Kote Olan Yabancı Şirket Sayısı.....	32
<b>Tablo 3.</b>	Daimler-Benz Grubunun Alman HGB ve US GAAP'ye Göre 1992-1994 Yılları Öz Kaynakları.....	33
<b>Tablo 4.</b>	Daimler-Benz Grubunun Alman HGB ve US GAAP'ye Göre 1992-1994 Yılları Dönem Net Kar veya Zararları.....	33
<b>Tablo 5.</b>	AB Şirketler ve İlgili Diğer Direktifleri.....	53
<b>Tablo 6.</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Temel Muhasebe Kavramları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri.....	85
<b>Tablo 7.</b>	Muhasebenin Temel Kavramlarının MSUGT ve SPK Açısından Karşılaştırılması.....	86
<b>Tablo 8.</b>	IAS'ye Göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması.....	125
<b>Tablo 9.</b>	IAS'ye Göre Finansal Yükümlülüklerin Sınıflandırılması.....	125
<b>Tablo 10.</b>	IAS'ye Göre Finansal Varlıkların İlk Kayıt Sonrası Değerlemesi.....	128
<b>Şekil 1.</b>	Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	14
<b>Şekil 2.</b>	Muhasebe Üzerindeki Çevresel Etkiler.....	29
<b>Şekil 3.</b>	Avrupa Birliği Finansal Hizmetler Eylem Planının Unsurları...	49

## ÖNSÖZ

Avrupa Birliği'nin yaptığı düzenlemelere uyum sağlama konusunda hassas olan Türkiye için finansal raporlama konusunda yapılan Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına ilişkin düzenleme de önem taşımaktadır. Ülkemizin de Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum sağlama yönünde çalışmalar yaptığı bilinmektedir. Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın tüm dünyada tanınması yönündeki ilerleme nedeni ile standartların revize edilmesi sonucunda ülkemiz çalışmalarının yetersiz kaldığı görülmektedir.

Çalışmamızın bu konuda çalışma yapan araştırmacılara özellikle revize edilen standartlar konusunda katkı sağlamasını dilerim. Ayrıca çalışmamızın Uluslararası Muhasebe Standartları ile ülkemiz uygulamaları arasındaki farkları anlamaları açısından uygulayıcılara katkı sağlamasını umuyorum.

Bu çalışmayı yapabilme seviyesine gelmemde üzerimde büyük emekleri olan, araştırmam süresince maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen değerli annem A. Engin YILMAZ'a ve babam İdris YILMAZ'a, sevgisiyle hep yanımda olan kardeşim S. Ezgi YILMAZ'a en içten sevgi, saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayrıca çalışmalarım süresince beni yönlendiren, desteğini ve sabrını esirgemeyen danışmanım Yrd. Doç. Dr. Halis KALMIŞ'a, ilgisini ve sabrını esirgemeyen Yrd. Doç. Dr. Mehmet ŞAHİN'e, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın son baskısını edinmem konusunda yardımcı olan Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanı Tandoğan CANDAN'a, destekleri için araştırma görevlisi arkadaşlarıma, değerli hocalarıma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü personeline saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Berna Burcu YILMAZ

## GİRİŞ

İşletmelerde meydana gelen mali nitelikteki olaylara ilişkin bilgiler, muhasebe sistemi içinde kaydedilerek ekonomik karar vericilere finansal tablolar aracılığı ile iletilmektedir. Finansal tabloların oluşturulması sırasında muhasebe ilkeleri ve standartlarına göre hareket edilmektedir. Bu ilke ve standartlar genellikle ülkeden ülkeye değişmektedir.

Ancak, günümüzde gerek bilişim teknolojilerindeki ilerlemeler, gerek işletmelerin çokuluslu hale gelmelerindeki artış ile ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ilke ve standartları sonucunda oluşturulan finansal tabloların kullanıcılara olan faydası tartışılır hale gelmiştir. Çünkü günümüzde yatırımlar bölgelerle sınırlı değildir. Uluslararası menkul kıymet ihraçları hız kazanmıştır. Yatırımcılar farklı kıtalarda yatırım yapabilmektedir. Yabancı yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkelerdeki muhasebe standartlarını daha çok sorgular hale gelmişlerdir. Aynı şekilde işletmelerin fon sağlamaları da kıtalar arasında gerçekleşebilmektedir. İşletmelerin mali nitelikteki bilgilerine ulaşmak internet teknolojisi ile kolay hale gelmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının farklı ülkelerde, hatta farklı kıtalardaki işletmelerin farklı standartlara göre hazırlanmış finansal tablolarını anlamaları zorlaşmıştır.

Bu zorlukları ortadan kaldırmanın yolu küresel olarak tek muhasebe standartlarının uygulanması olacaktır. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC-International Accounting Standards Committee) çalışmaları uluslararası kuruluşlarca desteklenmektedir. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO-International Organization Of Securities Commission) ve IASC arasında yapılan anlaşma ile uluslararası menkul kıymet ihraçlarında işletmelerin belirlenen otuz adet Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS-International Accounting Standards) uygulanması konusunda karara varılmıştır. IAS'nin uygulanması tüm dünyada hızla artan bir olaydır. Son olarak Avrupa Birliği (AB), Birlik dahilindeki ülkelerde IAS'nin 2005 yılından itibaren konsolide finansal

tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır. Ülkemizin de AB'ye tam üyelik sürecinde olması nedeni ile bu karar önem arz etmektedir.

Bu nedenle çalışmamızda Türkiye'deki sanayi işletmelerine ait mali bilgilerin raporlanmasının AB uygulaması ile yani Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılmasına ilişkin sorunların tespit edilmesi ve uyumlaştırmaya ilişkin çözümler sunulması amaçlanmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde finansal tablolara ilişkin olarak genel bilgiler verilecek, IAS'nin küresel olarak tanınmasına ilişkin açıklamalar yapılacaktır. İkinci bölümde AB'de yapılan muhasebe düzenlemeleri hakkında açıklamalara yer verilecektir. Üçüncü bölümde, uyumlaştırmaya ilişkin en önemli sorun mevcut farkların büyüklüğü olacağından, Türkiye'de mevcut olan muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu olmadığı varsayımından hareket edilerek, karşılaştırmalı araştırma yöntemi ile Türkiye uygulamaları ile IAS arasındaki benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu farklar tespit edildikten sonra ise uyumlaştırmanın nasıl yapılacağına ilişkin çözümler sunulmaya çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1. FİNANSAL TABLO KAVRAMI

Geniş anlamda, ekonomik muamelelerle ilgili bilgilerin hazırlanması olarak tanımlanabilen (Whittington 1997: 1) muhasebenin fonksiyonu, ekonomik kuruluşlar ile ilgili ekonomik karar almaya ve alternatifler arasından seçim yapmaya yarayan kantitatif bilginin üretilmesini sağlamaktır (Smith ve Skousen 1992: 3). Muhasebe, işletmenin mali nitelikteki işlemleri ve olayları ile ilgili bilgileri belirleyen, kaydeden ve bilgileri özetleyerek, sonucu ilgili kişilere raporlayan bir bilgi sistemidir (Aksoy 2002: 79). Yöneticilerin dönem içinde aldıkları kararların uygulanması sonucunda işletmenin varlık ve kaynaklarında meydana gelen parayla ifade edilebilen, değişme yaratan olaylarla ilgili bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflayan ve özetleyen muhasebe, bir dönemlik faaliyet sonucunda işletmenin mali durumu hakkında bilgi üretmektedir. Bu bilgiler finansal tablolar ile özetlenip ilgili kişilere sunulmaktadır (Cemalcılar ve Erdoğan 2000:19).

Bir muhasebe sisteminin en son ürettiği ürün finansal tablolardır (Yalkın 2001: 3). Finansal tablolar, “muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır” şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker 1998: 4). Bir başka tanıma göre ise muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla topladığı bilgilerin çeşitli amaçlarla kullanılmasına imkan vermek için özetlenerek gösterildiği tablolara finansal tablolar denir (Çetiner 2000: 17). Finansal tablo, “genel muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla ürettiği bilgilerin, çeşitli karar süreçlerinde kullanılmak üzere özetlenen raporlar” şeklinde de tanımlanmaktadır (Erdoğan 1997: 3).

Finansal tablolar işletme hakkında bilgi verme aracıdır ve muhasebeden beklenen bilgi verme görevi finansal tablolar yardımıyla işletmenin performansının ölçülmesi, karlılığının saptanması, kazanma gücünün belirlenmesi ve diğer konularda olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, finansal tablolarda yer alan bilgiler söz konusu işletmeyi değerlendirmeye yarayacaktır (Erdoğan 1997: 3). Bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan bu tablolar, karşımıza genel olarak bilanço ve gelir tablosu olarak çıkmaktadır (Çetiner 2000: 17). Bir şirketin yöneticisinin kar paylarına ilişkin kararları, potansiyel bir kreditorün firmaya borç verip vermeme kararı, bir yatırımcının firmanın hisselerini alıp almama kararı ve ortakların mevcut yönetimi tekrar seçme ya da seçmeme kararları gibi birçok karar finansal tablolara dayalı olarak verilmektedir (Whittington 1997: 1).

## 2. FİNANSAL TABLO KULLANICILARI

İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan bir çok kullanıcı kişiler ve gruplar vardır (Aksoy 2002: 79). Bu kişiler finansal tablolardaki bilgilere dayanarak ve kendi bilgi ve yeteneklerini ve diğer koşulları da göz önünde tutarak ekonomik nitelikteki kararlarını vermektedirler (Cemalcılar ve Önce 1999: 8-9).

Finansal tablolar en az dört özel kullanıcı grubuna bilgi sağlamalıdır. Bunlar (Zairi ve Letza 1994: 31):

- Yatırımcılar,
- Kreditorler,
- Çalışanlar ve
- İş ilişkisi içinde olunan gruptur.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (FASB- Financial Accounting Standards Board) göre, finansal (mali) bilginin ilk amacı kullanıcıların karar

almasında kullanılmasıdır. İşletmeler tarafından açıklanan muhasebe bilgisi, geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından kullanılmaktadır. Bunlar; yatırımcılar, borç verenler, satıcılar, rakipler, yöneticiler ve devlettir. FASB, yatırımcıların ve borç verenlerin ana kullanıcılar olduklarını belirtmiştir. Bu kişiler yatırım kararlarını vermeden önce finansal bilgiyi kullanarak işletmenin finansal durumunu ve riskini analiz edeceklerdir (Cabedo ve Tirado 2004: 182).

Muhasebe bilgisini kullanan taraflar genel olarak *işletme içi* ve *işletme dışı* kullanıcılar olarak iki ana gruba ayrılabilir (Wallace 1993: 8). Bunlara ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

### 2.1. İşletme İçi Kullanıcılar

İşletme içi kullanıcılar işletme yöneticilerinden ve işletme çalışanlarından oluşmaktadır (Wallace 1993: 8). İşletme içi kullanıcılar, işletme faaliyetlerinin planlanmasında ve kontrol edilmesinde ve işletme kaynaklarının yönetilmesinde bilgiye ihtiyaç duyarlar (Smith ve Skousen 1992: 4). Finansal tablolar yöneticilere ileriye dönük kararlar alınmasında gerekli olan bilgileri sağlarken, aynı zamanda bir döneme ait işletme sonuçlarından dolayı yönetimin yüklendiği sorumluluğun belirlenmesine de olanak verecektir (Akdoğan ve Tenker 1998: 24).

Hizmet akdi ile işletmeye bağlı işçi veya temsilcileri finansal tablolardan ücret artışı istemlerinde bulunurken ya da kıdem tazminatı gibi güvencelerinin ödenebilirliğini anlamak için işletmenin geleceği ile ilgili öngörülerde bulunurken yararlanırlar (Akdoğan ve Tenker 1998: 26-27).



## 2.2. İşletme Dışı Kullanıcılar

İşletme dışı kullanıcılar işletmenin faaliyeti ile ilgili kararlara direkt olarak katılmayan kişilerden oluşur. Dış kullanıcılar mevcut ve potansiyel kreditorler, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, devlet ve finansal analistler, ortaklar, müşteriler, rakipler, potansiyel çalışanlar, araştırmacılar gibi diğer ilgililer olarak sayılabilir (Wallace 1993: 8).

### 2.2.1. Kreditorler

Kreditorler firmaya borç verip vermeme kararlarında ve kredi vadelerini belirlerken finansal tablolardan yararlanacaklardır (Larson ve Chiappetta 1996: 681). Kredi kurumlarınca finansal tablolar aracılığı ile analizi yapılan işletme sonuçları, sağlanan kredinin geri dönme olasılığı konusunda önemli bilgiler verecektir (Akdoğan ve Tenker 1998: 26).

Kreditorler genellikle likidite, nakit akımı, borç/sermaye oranları, sözleşmeye uyma koşulları ve doğal afet sigortaları hakkında ayrıntılı bilgiler istemektedirler. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz (Trueblood 1972: 79):

- *Likidite ve Nakit Akımı:* Şirketin cari borçlarını ödeyebilme gücü bakımından, likit değer, çalışma sermayesi ve cari oran kavramları geliştirilmiştir. Kreditorler bilanço düzenlemesinde aktiflerin likiditeye çevrilme olanaklarına, borçların ise ödeme vadelerine göre gruplandırılmasını istemektedirler.
- *Borçların Korunması:* Kreditorler öz kaynak ile borç arasındaki ilişkiyi bilmek isterler. Finansal tablolarda belirtilen varlıkların değeri ile işletme varlıklarına kendi katkılarının payını ve dolayısıyla ne derece güvenceli olduklarını bilmeleri gerekmektedir. Bu ölçü finansal riskin saptanmasında büyük yarar sağlamaktadır.

- *Sözleşmeye Uyuma:* Resmi borç sözleşmesi düzenlemiş olan kreditorler; sözleşmede belirtilen kar payı ödemeleri, kiralar, tahsis edilen aktiflerden doğan hasılatın kullanımını ve diğer isteklerinin yerine getirilip getirilmediğini bilmek isterler.
- *Doğal Afetler Sigortası:* Kreditorler çoğu zaman işletmelerin faaliyette buldukları çevre içindeki ekonomik yaşama gücünü değerlendirmelidirler. Kreditorler yangın, kaza ve borç konularında sigortanın işletmeyi ne kadar güvence altına aldığını bilmek isterler.

Kreditorler şirketin ekonomik ve büyüme potansiyelinden çok finansal sağlamlığı üzerine yoğunlaşırlar. Karlılık, kreditorleri uzun vadeli borç sözleşmelerine sağladığı teminat ölçüsünde ilgilendirmektedir (Trueblood 1972: 80).

### 2.2.2. Devlet

Devlet, finansal tablolardan verginin alınması ve denetlenmesi amacı ile yararlanmaktadır. Ayrıca, genel ekonomi politikasının saptanmasında kullanılacak istatistiksel bilgiler de finansal tablolardan sağlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker 1998: 27).

Ekonomik açıdan devleti asıl ilgilendiren konu, milli hasılanın yaratılması ve dağıtılmasıdır. Vergi otoritelerinin bilgi ve raporlamaya ihtiyacı bulunmaktadır. İşletmelerden genellikle bir gelir tablosu ve bilanço hazırlamaları ve sunmaları istenir. Bu tabloların hazırlanması esnasında kesin kuralları kapsayan kanun veya yönetmeliklere uyulması zorunludur. Bununla birlikte, politikalarını gerçekleştirmek için vergi dairelerini kullanan devletin başka verilere de ihtiyacı vardır. Devlet, her bir işletmenin ve belki de tüm ekonominin gelir yaratma potansiyelini ve bu yolla vergi potansiyelini bilmek ihtiyacındadır. Aynı zamanda adil vergi esasını geliştirmek ve vergi yükünü doğru dağıtmak için güvenilir cari değerlere ihtiyaç duymaktadır. Devlet, hangi sektörlerin ve hangi şirketlerin ülke ekonomisi için

önemli olduğunu ve şirketlerin finansal yönden durumunu bilmek isteyecektir (Trueblood 1972: 76-77).

### 2.2.3. Finansal Analistler

Finansal analistler, muhasebe dalında yetkinliği kanıtlanmış kişilerdir. Bu sebeple finansal tabloların üst bilgi düzeyinde kullanıcıları olmaktadır. Genel bilgi düzeyindeki yatırımcıların aydınlatılmasında önemli bir işlevi yerine getirmektedirler (Akdoğan ve Tenker 1998: 27).

### 2.2.4. Potansiyel Yatırımcılar

Finansal tabloların işletme sonuçlarının yansıtılmasında sahip olduğu önemin bu tablolardaki bilgilerin yatırımcılar tarafından kullanılmasıyla başladığı söylenebilir. İşletmelerin büyümesi ve ihtiyaç duydukları sermayenin küçük sermaye sahiplerinden karşılanabilirliği ile yatırımcılar grubu ortaya çıkmıştır. Bu oluşum ise gerek yatırımcıların korunması ve gerekse yeni yatırımcıların işletmeye çekilebilmesi için işletme sonuçları hakkında daha fazla bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Akdoğan ve Tenker 1998: 25).

Yatırımcılar, yatırım kararlarını verirken firmanın geçmişteki ve şimdiki durumu ve gelecekteki beklenen performansı hakkında bilgi sahibi olmak isteyeceklerdir. Bu tür bilgilerin kaynağı firmanın muhasebe sistemidir. Muhasebe sistemin ürettiği finansal tablolar yatırımcıların temel karar alma araçlarını oluşturmaktadır (Wallace 1993: 8).

Yatırımcıların bilgi ihtiyaçları kreditorlerden ya da devletten farklıdır. Yatırımcılar genellikle şirketin likiditesi ya da toplum refahına yaptığı katkı ile

ilgilenmemektedirler. Yatırımcılar bu faktörlerle ancak hisse senetlerinin piyasa fiyatlarını etkiledikleri ölçüde ilgilendirilir. Yatırımcılar, ayrıntılı günlük faaliyet sonuçlarından çok genel ve karşılaştırmalı ekonomik verilere daha çok ilgi duyabilirler. Çünkü, çok sayıda yatırım alternatifleri arasından seçim yapacaklardır (Trueblood 1972: 81).

### 3. FİNANSAL TABLOLARIN AMAÇLARI

Finansal tabloların amacı, raporlama yapan kuruluşun finansal performansı ve durumu hakkında bilgi sağlamaktır (Lewis ve Pendrill 2000: 14). Finansal tablolarda ilgili kişilere aktarılan finansal bilgilere olan gereksinim, işletmelerin niteliklerinin değişmesiyle daha da artmaktadır. İşletmelerin şahıs işletmelerinden sermaye şirketi biçimine dönüşmesi ve bu dönüşümün sonucunda işletme ile işletme sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkması, sermayenin daha çok ortak tarafından temin edilmesi finansal tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına neden olmuştur (Akdoğan ve Tenker 1998: 4).

Muhasebe, sermaye piyasalarındaki gelişmelere ayak uydurmaktadır. Borsaya kayıtlı firmaların ortaya çıkışı ile birlikte sermaye piyasaları, fon elde etme ve yatırım kanalı haline gelmiştir. İş ortamındaki bu değişim, işletme sahipliği ve yönetiminin birbirinden ayrılmasına neden olmuştur. Profesyonel yöneticiler, işletme faaliyetlerini işletme sahiplerinin sağladığı kaynaklar ile yürütmektedirler. İşletme sahipleri ve yöneticileri arasında anlaşmaya dayalı bir ilişki mevcuttur. İşletmenin günlük faaliyetleri hakkında bilgiye sahip olan yöneticiler kendi faydalarını maksimize etmeye çalışabilmektedirler. Muhasebe ve finansal tablolar, işletme sahipleri ve yöneticileri arasındaki anlaşmaya dayalı performansın izlenmesinde kullanılmaktadır (Lin ve Wang 2001: 263).

Bu açıklamalar ışığında, finansal tabloların düzenlenme amaçları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Finansal Tabloların Amaçları

Finansal Tabloların Amaçları	
<b>Genel Amacı (Overall Objective)</b>	Karar almaya yarayan bilgiyi üretmek
<b>Öncelikli Amaçları (Primary Objectives)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nakit akışı tahminleri,</li> <li>- Finansal durum,</li> <li>- Performans ve kazançlar ve</li> <li>- Fonların nasıl elde edildiği ve kullanıldığı ile ilgili bilgi sağlamak.</li> </ul>
<b>Ek Amaçları (Additional Objectives)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yöneticilerin işletme sahiplerinin kazançları hakkında en iyi şekilde karar almalarını sağlayan,</li> <li>- İşletme sahiplerinin yöneticilerin performanslarını değerlendirmelerini sağlayan ve</li> <li>- Açıklamalar ve yorumlar ile, üretilen finansal bilginin kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayan bilgi üretmek.</li> </ul>

Kaynak: Smith ve Skousen (1992: 31).

Finansal tablolar mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kreditoörlere ve ilgili diğer kişilere karar almalarında gerekli olan bilgileri vermelidir. Verilen bilgi bu kişilerin anlayabileceği derecede anlaşılabilir olmalıdır (Smith ve Skousen 1992: 32). İşletme finansal tablolarının dış kullanıcılarının en önemli iki grubu olarak kreditoörlere ve yatırımcılara gösterilmektedir. Çünkü, bu kişilerin kararları ekonomide kaynakların tahsis edilmesini etkileyecektir. Ayrıca, bu kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen bilgi, işletmenin finansal durumları ile ilgilenen ilgili diğer kişilerin de ihtiyaçlarına genellikle uygun bilgidir (Smith ve Skousen 1992: 4).

Bir işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi, işletme dışındaki kişilerin (üçüncü kişilerin) de sürekli desteğini gerektirmektedir. Yatırımcılar sürekli ve uzun vadeli fonlarla, borç para verenler kısa vadeli fonlarla, müşteriiler mal ve hizmet talebi ile satıcılar mal ve hizmet arzı ile işletmeye destek olmakta; bu desteğin devamı ise desteği sağlayan grupların elde ettikleri çıkarların korunmasına bağlı olmaktadır. Potansiyel yatırımcılar sadece kazanacakları parayla değil karşılaşacakları riskle de ilgilenmektedirler. Bu nedenle yatırımcılar hem iştirak için alacakları kararlara ilişkin hem de bu iştiraktan bekledikleri kazançlara ve risklere dayanak teşkil edecek bilgi istemektedirler. Yatırımcılara iletilen bilgi bu kişilere güven verirse, ekonomik durumda geçici tıkanıklıklar olsa bile yatırımcılar yeni yatırımlara gitmekte veya

mevcut menkul kıymetlerini ellerinde tutmaktadırlar. Bu güvenin sağlanması yıllık raporların bir fonksiyonudur (Aksoy 2002: 80).

Yatırımcılar ve kreditorler işletmenin gelecekteki nakit akışıyla da ilgilenmektedirler. Bu nedenle, finansal tablolar nakit akışını belirlemek için de bilgi sağlamalıdır. Yatırım ve borç verme kararları nakit kaynaklarının artması beklentisi ile verilmektedir. Bir yatırımcı kendisine gelir getirmesi beklentisi ile yatırım yapmakta ve maliyetinin üstünde kazanç beklemektedir. Yatırımcılar ve kreditorler karar alırken nakit akışlarının tutarlarını, zamanlarını ve risklerini göz önünde bulundurmaya zorundadırlar.

Finansal tablolar yatırımcılara, kreditorlere ve ilgili diğer kişilere işletmenin finansal gücü, likiditesi ve ödeme gücü hakkında değerlendirme yapabilmeleri için işletmenin varlıkları, borçları ve öz kaynakları ile ilgili bilgi sağlamalıdır. Bu tür bilgi, bilgi kullanıcılarının firmanın finansal durumunu tespit etmelerine yardımcı olmakta, böylece gelecekteki olası nakit akışlarını belirlemelerini sağlamaktadır (Smith ve Skousen 1992: 34).

Yatırımcılar ve kreditorler kazançların ve bu kazançların bileşenlerinin raporlanmasından bir çok yönden yararlanmaktadırlar. Örneğin, kazançlar finansal tablo kullanıcıları tarafından yönetimin etkinliğinin ölçüsü, gelecekteki kazançların öngörüsü, uzun dönemli kazanma gücü ve yatırım ya da borç vermede riskin göstergesi olarak yorumlanabilmektedir. Elde edilen bilgi yeni tahminlerde bulunurken, geçmiş tahminler doğrulanırken veya geçmiş değerlemelerin değiştirilmesinde kullanılabilir.

Finansal tabloların bir amacı da işletmenin bir zaman dilimindeki nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Bu amaç, işletmenin borç alınan fonlarının borç alınması ve geri ödenmesi hakkında, sermaye hareketleri hakkında ve likiditesini ve ödeme gücünü etkileyebilecek diğer unsurlarla ilgili bilgileri kapsamaktadır.

Finansal tablolar her ne kadar özellikle dış kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemiş olsa da, aynı zamanda işletme yöneticilerinin kararlarına da zemin teşkil edecek bilgiyi sağlamalıdır. Bunun yanında işletme sahiplerinin işletme yönetimini değerlendirmelerine yarayan bilgi de yine finansal tablolardan sağlanacaktır. İşletme sahiplerinin, yöneticilerin vekalet sorumluluğu görevlerini en iyi şekilde yerine getirip getirmediğini değerlendirebilmelerine olanak veren bilgiyi sağlamak finansal tabloların amaçlarından biridir. Bu amacın sonucunda ortaya çıkan diğer bir amaç da finansal tabloların sağladığı finansal bilginin, kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde açıklama ve yorumlamaları kapsamı gerektirir (Smith ve Skousen 1992: 35).

#### 4. FİNANSAL TABLOLARIN GENEL NİTELİKLERİ

İşletmelerde meydana gelen finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan finansal tabloların kapsadığı bilgilerin, bilgi kullanıcıları açısından yararlı ve anlaşılabilir olması için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker 1998: 28).

Finansal tabloların içerdiği bilgiler aşağıdaki niteliklere sahip olmalıdır (Yalkın 2002: 2):

- Doğru ve güvenilir
- Anlamlı
- Karşılaştırılmaya elverişli
- Zamanlı.

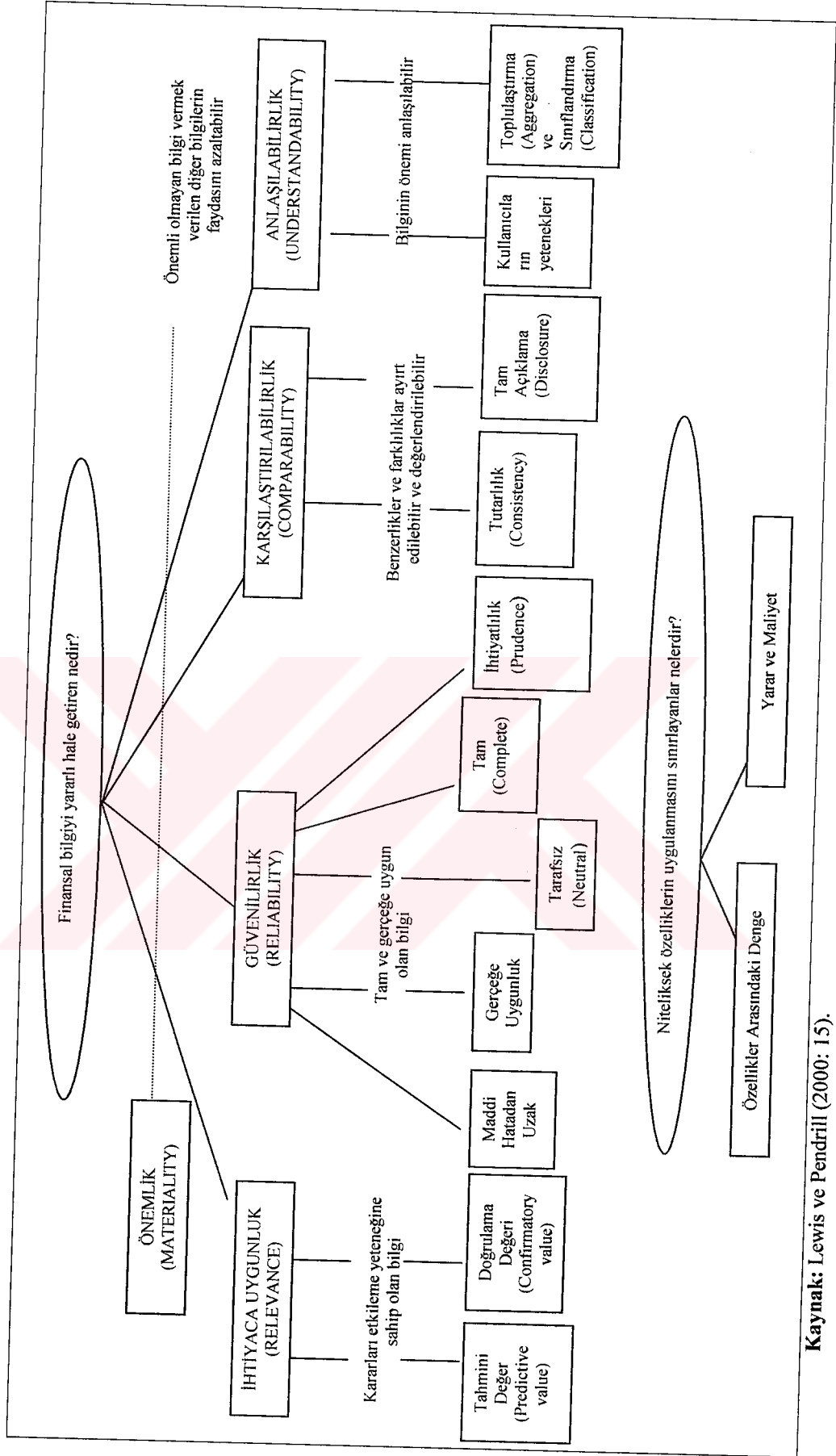
Finansal raporların yararlı olabilmeleri için ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, güvenilir, tam açıklanmış, tarafsız, zamanlı ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (Zairi ve Letza 1994: 31). Finansal tablolarda yer alan bilgiler

kanıtlanabilir, tarafsız, olayı temsilde doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir olmalıdır. Ayrıca söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için ihtiyaca uygun ve kararlara ilgili olması gerekir. Bunun için de bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması ve zamanında sunulması gereklidir. Ayrıca finansal tablolardaki bilgiler karşılaştırılabilir ve önemli olmalıdır (Akdoğan ve Tenker 1998: 28). Doğru, güvenilir ve anlamlı finansal bilgiler muhasebe verilerinin üretim aşamasını ilgilendirirken, kıyaslamaya elverişli ve zamanlı veriler de muhasebe verilerinin raporlanmasında önem taşır (Yalkın 2002: 2) .

Finansal raporlamanın kalitesi yatırımcılara, kredörlere ve diğer finansal tablo kullanıcılarına sağlanan finansal bilginin kalitesine bağlı olacaktır. FASB finansal raporlamanın kalitesini arttırmak için yaptığı çalışma sonucunda; kaliteli finansal raporlamanın hedefinin yatırım, kredi ve benzeri konularda karar alırken kullanıcılara faydalı olacak bilginin sağlanması olduğunu belirtmiş ve bu hedefe ulaşmak için gerekli niteliksel özellikleri tanımlamıştır (Başar 2003: 79-80). Bu niteliksel özellikler Şekil 1 'de gösterilmiştir.



Şekil 1. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri



Kaynak: Lewis ve Pendrill (2000: 15).

Yukarıdaki şekilde yararlı finansal bilginin taşınması gereken özellikler gösterilmektedir. Finansal bilgi eğer ekonomik kararları etkiliyorsa uygun bir bilgidir ve bu özelliğini, tahmini değeri (predictive value) ve doğrulayıcı değeri (confirmatory value) varsa yerine getirmektedir. Tahmin değeri olan bilgi kullanıcılara gelecekte olabilecekler hakkında değerlendirme yapmaya yardım ederken, doğrulayıcı değeri olan bilgi ise kullanıcıların daha önce yaptıkları tahminleri doğrulamaya ya da düzeltmeye yardım etmektedir (Lewis ve Pendrill 2000: 16). Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak dört başlık altında toplanabilir.

#### 4.1. Anlaşılabilirlik (Understandability)

Finansal tabloların en önemli özelliği, sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılabilmesidir. Finansal tabloların ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgiye sahip olup, sunulan bilgileri değerlendirmeye istekli kişiler tarafından anlaşılacak düzeyde anlaşılabilirlik özelliği taşıdıkları kabul edilmektedir. Ekonomik karar almada önemli olan ve doğası gereği karmaşık olan finansal bilgiler, anlaşılmasının zor olduğu gerekçesiyle finansal tablolardan çıkarılamaz (Çelik 2003: 152).

#### 4.2. İhtiyaca Uygunluk (Relevance)

Finansal tablolarda sunulan bilgiler, kullanıcılara faydalı olabilmesi için kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Geçmiş, şimdiki ve gelecekteki olayların değerlendirilmesini veya önceki değerlendirmelerin gözden geçirilmesini sağlayarak finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bilgi, ihtiyaca uygunluk özelliğini taşıyor kabul edilmektedir.

Bilginin tahmin ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Örneğin, varlıkların mevcut tutarı ve yapısı, işletmenin mevcut fırsatlardan yararlanma ve zor durumları karşılama yeteneği hakkında bilgi sahibi olmayı amaçlayan kullanıcılara önemli bilgi vermektedir. İşletme varlıklarının tutarı ve yapısı, geçmişte yapılan tahminlerin sonuçlarını doğrulama açısından da bilgi vermektedir. Örneğin, planlanmış faaliyetlerle ilgili olarak geçmişte yapılan tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği, varlıkların mevcut tutarı ve yapısının sunduğu bilgi ile doğrulanabilmektedir.

İşletmenin geçmişteki performansı ve finansal durumu hakkındaki bilgi, işletmenin gelecekteki finansal durumu ve performansı hakkında tahmin yapmayı sağlamaktadır. Bu bilgi finansal tablo kullanıcılarına ilgili oldukları alanlarda, örneğin, temettü, ücret ödemeleri, menkul kıymetlerin fiyat hareketleri ve işletmenin yükümlülüklerini vadesinde ödeme gücü gibi konular hakkında tahmin yapmaya elverişli bir ortam hazırlamaktadır. Finansal tabloların sunuş biçiminin, işletmenin geçmiş verilerinden, gelecekteki performansını tahmin etme gücünü arttıracak şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Çelik 2003: 152).

#### 4.3. Güvenilirlik (Reliability)

Muhasebe bilgisini karar almada yararlı hale getiren iki önemli niteliği ihtiyaca uygunluk (relevance) ve güvenilirliktir. Bilgi, karar almada fark yaratma kapasitesine sahip ise ihtiyaca uygun bir bilgidir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için güvenilir olması da gerekmektedir. Bilgi, bu bilgiyi ölçenler arasında hemfikirlik düzeyi yüksek ise güvenilir bir bilgi olarak nitelendirilmektedir (Eckstein 2004: 148). Önemli hataları içermeyen, taraflı olmayan ve işlem ve olayları, gerçeğe uygun şekilde temsil ederek kullanıcılara dayanak teşkil edebilen bilginin güvenilir olma özelliği taşıdığı kabul edilmektedir. (Çelik 2003: 153).

Güvenilir olması için finansal bilginin maddi hatadan uzak olması ve bazı ek niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar (Lewis ve Pendrill 2000: 16):

- i) *Gerçeğe Uygun (Faithful Representation)*: Bilgi hangi anlama geliyorsa tamamen onu temsil etmelidir. Örneğin, işlemin özü yasal şeklinden farklı ise bu durumda öz tanımlanmalıdır.
- ii) *Tarafsız (Neutral)*: Bilgi tarafsız olmalıdır. Başka bir ifade ile önyargıya maruz kalmamalıdır.
- iii) *Tam (Complete)*: Bilgi olabildiğince tam olmalıdır.
- iv) *İhtiyatlı (Prudent)*: İhtiyat, belirsiz durumlar altında alınması gereken kararlarda muhakemenin uygulanmasında temkinli olmayı kapsamaktadır. Bu gibi durumlarda varlıklar ve gelirler abartılmamalı, yükümlülükler ve giderler olduğundan az gösterilmemelidir.

#### 4.4. Karşılaştırılabilirlik (Comparability)

Finansal durumun ve performansın saptanması için işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Aynı zamanda, finansal tabloların finansal durum, performans ve nakit akışlarındaki değişimi değerlendirmeyi sağlamaya yönelik olarak, işletmeler arasında da karşılaştırma yapmaya uygun olması gerekmektedir (Çelik 2003: 154). Bir işletme ile ilgili finansal bilgi eğer diğer işletmelerin finansal bilgileri ile karşılaştırılabiliriyorsa yararlı bilgi olarak nitelendirilebilecektir (Weygandt ve diğerleri 1993: 513).

Finansal tablolar hazırlanırken işletme yönetimince seçilen politikalara göre hareket edilmektedir. Yönetimin karar verdiği her işlem ve olayın finansal tabloları nasıl etkilendiği açıklanacaktır. Değerleme yöntemleri, gelir tahakkukları, konsolidasyon ve raporlamanın nasıl olacağı seçilecek ve hangi bilginin hangi ölçüde gösterileceği kararının verilmesi gerekecektir. Bu seçimler yönetimin tutumu ve tedbir alma sınırı içinde yapılmaktadır. Farklı işletmeler aynı işlem ve olaylarda farklı muhasebe politikaları seçebilmektedirler. Bu durumda eğer bilgi kullanıcıları

sadece bir finansal tablodan yararlanıyorsa sorun çıkmayacaktır. Eğer bilgi kullanıcıları bu işletmenin finansal tablolarını başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmak isterse ve bu işletmelerdeki finansal işlem ve olaylar aynı muhasebe ilke ve politikalarına göre hazırlanmışsa yine sorun çıkmayacaktır. Fakat işletmelerin muhasebe işlemleri farklı politikalara göre hazırlanmışsa, bilgi kullanıcılarının biri santimetre ve diğeri inçle ifade edilen bilgileri karşılaştırması gibi bir durum ortaya çıkacaktır (Sağlam 2001: 4).

## 5. FİNANSAL TABLOLARIN TEMELLERİ

Bir muhasebe sisteminin ürettiği finansal bilginin yararlı olabilmesi için, yukarıda açıklanan belirli niteliklere sahip olması gerekmektedir. Belirli niteliklere sahip finansal bilgi finansal tablolar aracılığıyla sunulmaktadır. Finansal tabloların düzenlenmesi esnasında dayanması gereken temeller bulunmaktadır. Bunlar, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve muhasebe politikalarıdır.

### 5.1. Temel Muhasebe Kavramları

Temel kavramlar, bir muhasebe probleminin çözümü için uygulanacak ilke veya ilkelerin saptamasında veya yeni ve değişen durumlar için yeni ilkeler geliştirmenin gerekli olduğu durumlarda temel olacak görüşleri yansıtmaktadırlar (Cemalcılar 2003: 4). Muhasebe verilerinin ve raporlarının işletmeye ait finansal bilgi ile ilgilenen taraflara aynı derecede yarar ve güvenilirlik sağlayabilmesi, bu veri ve raporların hazırlanmasında muhasebe kavramlarına uyulmasına bağlıdır. Muhasebe kavramları, muhasebenin anayasası gibidir ve muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Muhasebe kavramları aşağıda sıralanan nedenlerden dolayı gerekli görülmektedir (Bektöre ve diğerleri 2002: 19):

- Uygulama standartları belirlenirken muhasebe kavramları esas alınacaktır,
- Ortaya çıkan problemler, belirlenen muhasebe kavramlarına göre daha kolay çözülebilecektir,
- Muhasebe kavramları finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılmasını ve finansal tabloların güvenilirliğini artıracaktır,
- Muhasebe kavramları işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağı temel muhasebe kavramlarıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının temel muhasebe kavramlarına aykırı olmaması gerekmektedir (Çelik 2003: 147). Temel muhasebe kavramları uluslararası nitelik taşıyıp, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir (Yalkın 2001: 21). Bu kavramların bir bölümü “temel varsayım” olarak nitelendirilmektedir (Sevilengül 2003: 21). Yani normal şartlarda finansal tablolar düzenlenirken bu koşulların sağlandığı düşünülmekte ve bu koşullara uyulmaması istisnai bir durum olarak görülmekte ve böyle bir durum söz konusu olursa gerekçeleri ile birlikte açıklama yapılması gerekmektedir (Çakıcı 2002: 69). Tüm muhasebe kuramının ve muhasebe uygulamalarının dayalı olduğu temel muhasebe kavramları ülkelerin muhasebe düzenlemelerinde yer almaktadır (Çelik 2003: 147).

## 5.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Finansal raporlamanın ana kurallarını teşkil eden ilkelere genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP- Generally Accepted Accounting Principles) adı verilmektedir (Meigs ve diğerleri 1998: 667). Genel kabul görmeleri için bu ilkelerin resmi ya da resmi olmayan otoriteler tarafından desteklenmeleri gerekmektedir (Meigs ve diğerleri 1998: 668). “Genel kabul görmüş” deyiimi bu ilkelerin uygulamada geniş ölçüde kullanıldıklarına işaret etmektedir (Yalkın 2001: 21).

Muhasebe ilkeleri her zaman ve her yerde geçerli nitelikte kurallar değildir. Ülkenin özelliklerine ve zaman içinde gösterdiği değişikliklere göre değişebilmektedirler (Sevilengül 2003: 28).

Finansal raporlar hazırlanırken yöneticiler, temelde hangi ölçütlerin dikkate alınacağına dair muhasebe kuralları, uygulamaları ve ilkeleri arasında seçim yapmak zorundadırlar. Örneğin, stokların değerlemesinde LIFO (son giren ilk çıkar- last in first out) yönteminin mi yoksa FIFO (ilk giren ilk çıkar- first in first out) yönteminin mi seçileceği konusunda karar vereceklerdir (Burns 1999: 48). Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, inceleme, ölçme ve raporlamada geniş bir kitle tarafından kullanılan ya da otoritelerce desteklenen yöntemlerdir. Muhasebe ilkelerindeki çeşitlilik, farklı ülkelerdeki şirketlerin finansal durumlarını ve performanslarını karşılaştırmak isteyen kullanıcılar için olumsuzluk yaratmaktadır (Burns 1999: 49).

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin uygulanması dünyanın hemen her yerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları esas alınarak yürütülmektedir. Ancak, bu ilkeler sabit ve değişmez nitelikte değildir. Diğer bir ifade ile, muhasebe ve finansal raporlama sistemi, ayrı ayrı olaylar karşısında değişmeyen ilkeler yerine genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine sahiptir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri de yaşanan gelişmelere ve değişen işletme ihtiyaçlarına göre gelişmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin amacı; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirmek, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya elverişli bilgilerin ve tabloların üretimine olanak sağlamaktır. Muhasebe standartları yoluyla uygulamaya konulan muhasebe ilkelerinin sürekli olarak gelişmesinde ve değişmesinde işletme faaliyetlerinin ve finansal tablo kullanıcılarının rolleri bulunmaktadır. Ayrıca muhasebe, işletme ihtiyaçlarını karşılamak zorunda olduğu için ekonomideki değişiklikleri de dikkate almaktadır (Çelik 2003: 146).



### 5.3. Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin gerek elde edilme, gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Erdoğan 2002: 15). Bu standartlar, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir (Yalkın 2001: 41). Standartlar, genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlar ile ilkelerin uygulamaya yansıtılmasını sağlamaktadırlar (Sevilengül 2003: 33). Muhasebe standartlarının en önemli amacı, finansal tabloların gerçeği yansıtmasının ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasıdır (Tetik ve Demirel 2002b: 186).

Muhasebe standartları, ulusal ve uluslararası boyutlarda geliştirilmektedir ve ekonomide karşı karşıya kalınan özel durumlara ilişkin muhasebeleştirme ve finansal tablolarda raporlama ilkelerini içermektedir. Ülkelerin ekonomilerinin farklı özellik taşıması; başka bir ifadeyle, ekonomilerin gereksinmelerinin birbirinden farklı olması, ulusal muhasebe standartlarının da birbirinden farklı olmasına yol açmaktadır. Buna rağmen, ulusal muhasebe uygulamalarının tüm dünyada uyumlaştırılabilmesi için ulusal muhasebe standartlarının da birbiri ile uyumlu olması gerekmektedir (Çelik 2003: 146-147).

İşleme içi ve işletme dışı kişiler için karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları birçok çıkar grubunu ilgilendirmekte ve muhasebe standartlarını kimin belirleyeceği tartışma konusu olmaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler üç başlık altında incelenebilir (Sağlam 2001: 15).



### 5.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yolu İle Belirlenmesi

Muhasebe standartları yasama yoluyla, kanunlar, direktifler gibi düzenlemeler şeklinde belirlenebilmektedir. Yasama, muhasebe standartlarını uygularken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Örneğin, Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir (Sağlam 2001: 15).

### 5.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin de içinde buldukları yerel veya uluslararası düzenleyici kuruluşlar görev alabilmektedir. Ancak, bu kuruluşlar tarafından oluşturulan standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Bu nedenle buradaki en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. IASC, Türkiye'de Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesindeki Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Amerika'da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB- Accounting Principles Board) bu tip kuruluşlara örnek gösterilebilir (Sağlam 2001: 16).

### 5.3.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisini hükümet bir kuruluşa devredebilmektedir. Bu yöntem Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) uygulanmakta olup, Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (SEC-Securities Exchange Commission) devretmiştir. Benzer şekilde Avustralya'da standart oluşturma görevi bir gözetim kuruluna bırakılmıştır. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu kapsamdadır.

Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesinin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. Birçok ülkedeki muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılanmalar incelendiğinde, özel sektör tarafından muhasebe standardı oluşturulmasının kamu düzenlemeleri ve kanunla getirilen zorunluluklardan ayrı düşünülmemeyeceği, günümüzde sermaye piyasası açısından ve ekonomik olarak en gelişmiş ülkelerde dahi muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin sadece mesleki düzenleyici kuruluşların kontrolünde olmadığı görülmektedir (Sağlam 2001: 17).

### 5.4. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında işletme tarafından kabul edilen ilkeler, esaslar, kurallar ve uygulamalardır (Sönmez ve Bayrı 2004: 69). Daha geniş ifade ile muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından seçenekler arasından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yöntemler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünüdür (Cemalcılar 2003: 4).

Yönetim, muhasebe politikalarını ulusal/uluslararası muhasebe standartlarının ilkelerine ve standart hazırlayan komitenin yorumlarına uygun olarak belirleyip uygulamaya koyacaktır (Akdoğan ve Tenker 1998: 53). Muhasebe standartları ile düzenlenmemiş olan konularda işletmeler muhasebe politikalarını muhasebe kavramlarına uygun olarak, faaliyette buldukları sektörde yaygın olarak kullanılan ve bilim çevrelerince genel kabul gören ya da bunların dışında olup uluslararası standartlarda benimsenen esaslara göre belirlemelidir (Cemalcılar 2003: 4). Finansal tablolarda yer alan kalemlerin tutarı, işletme tarafından benimsenen ve uygulanan muhasebe politikalarının bir sonucudur (Çaldağ ve Ayanoğlu 2002: 11).

## 6. KÜRESELLEŞME VE FİNANSAL TABLOLAR

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler uluslararası ekonomik düzenin köklü olarak değişmesine neden olurken, aynı zamanda da toplumların ve bireylerin her yönden birbirine yaklaşmasını sağlamaktadır. Bütünleşen, küçülen, yaklaşan ve dijitalleşen dünya ekonomik yapılanması küreselleşme ya da globalleşme olarak algılanmaktadır. Dünya ekonomisi siyasi blokların, kapalı ekonomik yapılanmaların oluşturduğu bölünmüş yapısından sıyrılarak, serbest piyasa ekonomisinin hakim olduğu, gümrük duvarlarının yıkıldığı, sınırların öneminin azaldığı, ulusal piyasaların yerini tek bir küresel piyasanın aldığı ve sermayenin sınır ötesi akışkanlık kazandığı bir yapıya bürünmektedir (Ağbal 2001: 64).

Küreselleşme kavramı, ticaretin, yatırımın ve sermayenin uluslararası hareketi karşısındaki engellerin kaldırılması süreci olarak kullanılmaktadır. Küreselleşme, ülkeler arasındaki büyük ve artan ticaret ve sermaye yatırımı akışı olarak da tanımlanmaktadır (Zekos 2003: 109). Ekonomistlerin çoğu küreselleşmeyi sermaye ve emek akışlarının özgür hale gelmesi olarak tanımlamaktadır (Floyd 2001: 109).

Ekonomik küreselleşmeyi etkileyen ve gelecekte de etkilemeye devam edecek olan temelde üç faktör söz konusudur. Birincisi, ulaştırma ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ürün ve hizmetlerin taşınma maliyetlerini, üretim faktörlerinin maliyetlerini düşürmüş ve bilginin düşük maliyetle iletilmesini sağlamıştır. İkincisi, artan ekonomik entegrasyon doğrultusunda ulaştırma ve iletişim maliyetlerindeki azalma ile sağlanan avantajların kişiler ve toplum tarafından fark edilmesidir. Üçüncüsü ise, kamu politikalarının ekonomik entegrasyonun gidişatını ve karakterini etkilemesidir (Zekos 2003: 109). İletişim alanında meydana gelen yenilikler sayesinde, piyasalardaki yatay ve dikey bütünleşmelerde artış meydana gelirken şirketler ulusal piyasaların kısıtlamalarından kurtularak küresel piyasanın aktif oyuncularına haline gelmektedirler (Ağbal 2001: 65).

Bu açıklamalardan sonra, küreselleşme, uluslararası mal ve hizmet ticaretinin artması, doğrudan yabancı yatırım ve kısa dönemli sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, çok uluslu şirketlerin oynadıkları rolün değişmesi, üretim ağlarının uluslararası çapta yeniden organizasyonu, özellikle bilişim teknolojilerindeki yeniliklerin hız kazanması ve yaygınlaşması sonucunda dünya ekonomisinin bütünleşmesi süreci olarak tanımlanabilir (Meriç ve Ay 2004: 296).

### 6.1. Değişen Finansal Raporlama Çevresi

Sermaye piyasaları, teknoloji ve iletişimde meydana gelen ilerlemelere bağlı olarak küresel hale gelmiştir (Hora ve diğerleri 1997: 171-172). Yeni bilişim teknolojileri, fiziksel uzaklık engellerini azaltarak, küresel bilgilere tek tuşla erişimi mümkün kılmış, finansal raporlama çevresini de değiştirmiştir. Bu durum milyonlarca yeni yatırımcıyı sermaye piyasalarına sokmuş ve yatırımların ulusal sınırlarla kısıtlanmamasını sağlamıştır. Örneğin bu gün Asya'daki bir yatırımcı kolaylıkla Avrupa veya Amerika'da yatırım yapabilmektedir (PWC 2002: 3). Hükümetlerin ülkelerindeki sermaye piyasalarında kısıtlayıcı şartları kaldırma eğilimine girmeleri ile yatırımcılar, yaptıkları yatırımların riskini azaltmak amacı ile

yabancı hisse senetlerine olan ilgilerini arttırmaktadırlar. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, sermaye piyasalarında meydana gelen çeşitli işlem ve olayları destekleyen karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyacı arttırmaktadır (Hora ve diğerleri 1997: 172).

Günümüzde farklı ülkelerdeki kişi ve kuruluşlar birbirleri ile kolaylıkla iş ilişkisi içine girebilmektedirler. Örneğin; ABD'deki bir firma kolaylıkla diğer ülkelere mal ya da hizmet satabilmekte, Singapur'daki bir firma hisselerini Amerikalı ya da Japon yatırımcılara satarak sermaye sağlayabilmekte aynı zamanda Suudi Arabistan'dan ve Almanya'dan borç alabilmektedir. Küreselleşen iş çevresi yeni bir sorunu da beraberinde getirmiştir. Her ülkenin kendi muhasebe uygulamaları mevcuttur. Uluslararası çalışan firmaların hem kendi ülkelerinin öngördüğü muhasebe uygulamalarına göre hem de iş yaptığı diğer ülkelerin öngördüğü uygulamalara göre finansal tablolarını hazırlaması gereksinimi ortaya çıkmıştır (Larson ve Chiapetta 1996: 28).

Sermaye piyasalarının etkililiği şeffaf, karşılaştırılabilir ve kanuna uygun bilginin zamanında elde edilebilirliğine bağlıdır. Bunu sadece yatırımcılar ve analistler değil, kararlarına temel teşkil edecek olan yüksek nitelikli bilgilere ihtiyaç duydukları için çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, kreditorler ve sivil örgütler gibi diğer ilgililer de istemektedirler. Bu kişiler aynı zamanda bir şirketin yayımladığı bilgileri aynı ülkedeki ya da dünyanın başka bir yerindeki rakip firmaların bilgileriyle karşılaştırabilmeyi de istemektedirler.

Uluslararası finansal raporlama standartlarını tamamen benimseme veya bu standartlara yakınsama günümüzde hızla artan bir olaydır (PWC 2002: 3). Günümüzde en çok kabul edilen görüş, değişik amaçları olan kullanıcı grupları için tek tip genel amaçlı finansal tablolar hazırlamaktır. Muhasebe bilgilerinin bu şekilde raporlanmasındaki amaç işletme dışındaki kişiler tarafından alınacak ekonomik nitelikteki kararlara ilişkin gerekli ortak bilgileri sağlamaktır (Aksoy 2002: 80).

Günümüzde çok sayıda yabancı şirketin borsalara kote olması sonucunda güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması zorunlu hale gelmiştir. Başka bir ülkeden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya düzenlemeye gerek kalmadan diğer ülkelerde de kabul görmesi, maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması gibi avantajlar sağlayacaktır. Ancak, muhasebe standartlarının uyumunda uluslararasılaşan sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeye henüz gelinememiştir ve bu konudaki çalışmalar devam etmektedir (Sağlam 2001: 3).

## 6.2. Muhasebenin Uyumlaştırılması (Harmonizasyonu)

Muhasebe harmonizasyonu çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Nobes ve Parker harmonizasyon kavramını, muhasebe uygulamalarının çeşitlilik derecesini sınırlandırarak bu uygulamaların karşılaştırılabilirliğini artırma süreci olarak tanımlamışlardır (Gbenedio ve diğerleri 1998: 63).

Harmonizasyon (harmonisation), standardizasyon (standardization), tekdüzelik (uniformity) ve yakınsama (convergence) terimleri bugün çok sayıda kişi ve kuruluş tarafından kullanılmaktadır. Bu terimler arasında gerçek anlamda bir fark yoktur; ancak, içerdikleri uyumlaştırma derecesinde farklılık olduğu söylenebilir. Bu terimler gerçekleşen benzer olay ve işlemlerin aynı biçimde açıklanmasını veya aynı biçimde raporlanmasını sağlamaya yönelik çabalara işaret etmek için kullanılmaktadır (Cairns 2003: 3).

Muhasebe harmonizasyonu çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak nitelendirilebilmektedir. Başka bir ifade ile muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasıdır. Standardizasyon, muhasebe tekniği ile ilgili bazı uluslararası kurallar biçimde ortaya çıkmaktadır (Gücenme 1998: 18). Standardizasyon terimi, daha katı ve daha dar kurallar setini ifade etmek için kullanılmaktadır. Harmonizasyon terimi Avrupa Birliği Komisyonu'na ortaya

çıkarılan ve bu topluluğa üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında bir birlik sağlanmasını amaçlayan çalışmaları ifade eden bir terim iken; standardizasyon terimi genellikle, IASC ile bütünleşmiştir (Nobes ve Parker 2004: 77).

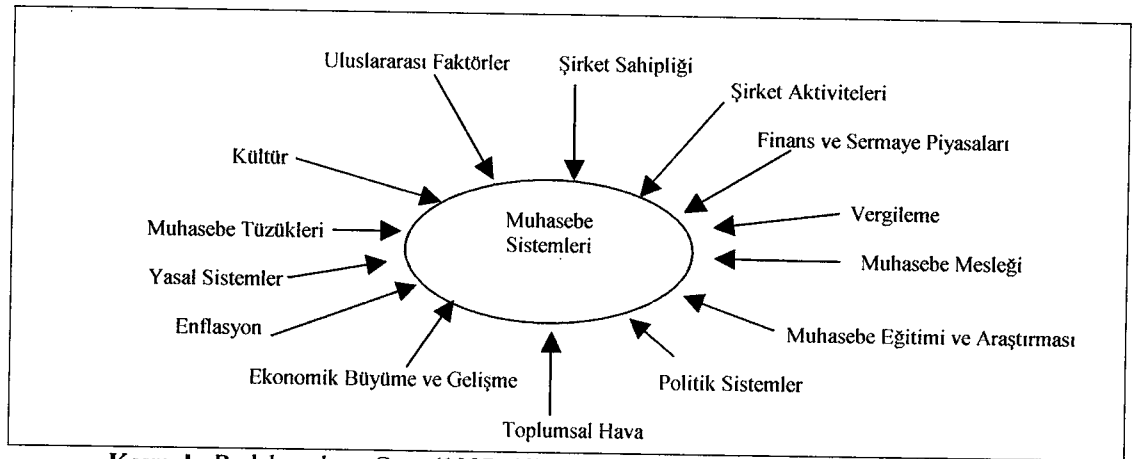
Genellikle finansal tablolar ortaklar ve tüm kullanıcılar için standart bir şekilde ve bir takım ilkelere göre hazırlanmaktadır ve her ülkede finansal tablo kullanıcılarına genellikle aynı genel amaçlı finansal tablolar sunulmaktadır. Genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında dayanan esaslar ülkeden ülkeye değişmektedir. Her ülkede sosyal ve politik çevrenin önde gelen ihtiyaçları için raporlama esasları geliştirilmiştir (Trueblood 1972: 84). Bazı ülkelerde vergi düşüncesi o kadar yaygındır ki, bu ülkelerde finansal tablolar vergi esasına göre hazırlanmaktadır (Trueblood 1972: 85).

Farklı ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartları nedeniyle ülkelerin muhasebe sistemleri arasında bir çok fark bulunmaktadır. Ülkeler arasındaki farklılıkların nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sağlam 2001: 5):

- Muhasebe uygulamalarının mesleki örgütler ya da yasal düzenlemeler tarafından belirlenmesi,
- Değerlemede ihtiyatlı veya iyimser olunması,
- Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olması,
- Bilgilerin açıklanmasında gizlilik veya şeffaflık bulunmasıdır.



**Şekil 2.** Muhasebe Üzerindeki Çevresel Etkiler



**Kaynak:** Radebaugh ve Gray (1997: 48).

İş hayatında olduğu gibi şirket muhasebe uygulamaları da bir çok ekonomik, sosyal ve politik faktörden etkilenmektedir. Şekil 2’de de görüldüğü gibi bu etkiler şirketin sahipliğinin niteliği, şirketin faaliyetleri, finansman kaynakları ve sermaye piyasalarının gelişme aşamaları, vergi sistemi, muhasebe mesleğinin varlığı ve önemi, muhasebe eğitiminin ve araştırmalarının mevcut durumu, politik sistemin içeriği, sosyal durum, ekonomik büyümenin ve gelişmenin durumu, enflasyon oranı, yasal sistem ve muhasebe düzenlemeleridir.

İşletme sahipliğinde (enterprise ownership), aile şirketlerine kıyasla, hisselerin daha geniş kitlelerce sahipliği durumunda kamu sorumluluğu ve açıklama ihtiyacı artacaktır. Devletin hissedar olduğu durumlarda, muhasebe sistemleri üzerindeki merkezi kontrolün etkisi makroekonomik hedeflere hizmet amaçlı olmaya eğilimli olacaktır. İşletme aktiviteleri de faaliyet konularına göre, işletmenin çok uluslu olup olmasına göre ya da işletmenin büyüklüğüne ve küçüklüğüne göre muhasebe sisteminin içeriğini etkileyecektir.

Muhasebe sistemleri üzerindeki önemli etkilerden biri de finansman kaynaklarıdır. Eğer fonlar banka gibi kreditorlerden ya da firma içi kaynaklardan sağlanmayıp dış hissedarlardan (external shareholders) elde ediliyorsa kamu sorumluluğu konusunda daha çok baskı ortaya çıkacaktır.



Muhasebe sistemlerinin devlet amaçları doğrultusunda şekillendiği Fransa ve Almanya gibi ülkelerde finansal tablolar vergi yükümlülüklerinin tespit edilmesinde araç olarak kullanıldığı için vergileme muhasebe sistemi üzerinde önemli etkisi olan faktörlerden biridir. ABD’de ve İngiltere’de finansal tablolar vergi amacı ile düzenlendikten sonra hissedarlara sunulan raporlardan ayrı olarak sunulmaktadır.

Muhasebe mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde merkezi ve tekdüze sistemlere nazaran daha gelişmiş ve daha yargısal tabanlı (judgmentally based) muhasebe sistemleri mevcut olacaktır. Profesyonel muhasebenin gelişmesi, muhasebe eğitimi ve araştırmalarının etkili altyapıya sahip olmasına bağlıdır.

Muhasebe sisteminin içeriği politik felsefeyi ve amaçları (örneğin, merkezi planlamaya karşı özel teşebbüs) yansıtacağı için politik sistemler de muhasebe sistemleri üzerindeki önemli etkilerden biridir (Radebaugh ve Gray 1997: 48).

Muhasebe standartlarında uluslararası harmonizasyonun sağlanması gereğinin ortaya çıkaran faktörler arasında; finansal piyasaların uluslararasılaşması, çokuluslu şirketler, bağımsız denetim firmalarının faaliyetleri, ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve gelişmekte olan ülkelerin elde edebileceği muhtemel faydalar sayılabilmektedir (Akgül ve Akay 2003: 25). Bunlara ilişkin olarak aşağıda açıklama yapılmıştır.

#### 6.2.1. Finansal Piyasaların Uluslararasılaşması

Teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar finansal piyasaların/sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını sağlamış, sermaye piyasası aracılığıyla fon

toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş ve menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir. Piyasalardaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye ihtiyaç duymadan diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere bir çok avantaj sağlayacaktır (Akgül ve Akay 2003: 25).

FASB yaptığı bir çalışmada, uluslararası muhasebe standartlarının karşılaştırılabilir olmasının önemini şu şekilde açıklamıştır (Taylor ve Jones 1999: 557):

“Küresel rekabet, işletmelerin dünya piyasalarındaki ilerlemeye ayak uydurmak için yenileme ve modernizasyonda gerekenleri finanse etmelerinde yeni yatırımcılar aramalarına neden olmuştur. Aynı şekilde, yatırımcılar yatırım fırsatlarını artırmak ve risklerini çeşitlendirmek için diğer ülkelerde alternatifler aramaya başlamışlardır. Sonuç olarak, uluslararası karşılaştırılabilir finansal tablolara ve bu nedenle uluslararası karşılaştırılabilir muhasebe standartlarına olan gereksinim daha önce hiç bu kadar büyük olmamıştır.”

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, muhasebe standartlarının dünya çapında yakınsamasına neden olmaktadır. Ulusal standart belirleyiciler, yerel standartlar ile IASC'nin oluşturduğu IAS'nin harmonizasyonu sorunu ile uğraşırken, yatırımcılar küresel piyasalara sınırlamalar olmadan girmektedirler. 1995 yılının sonunda İngiltere'de yatırımcıların üçte ikisi yabancı firmalara yatırım yapmakta iken, ABD'deki yatırımcılar 1.2 Trilyon Dolar'dan daha yüksek bir miktarda ABD dışındaki hisse senetlerine yatırım yapmışlardır (Casabona ve Shoaf 2002: 16). Tablo 2'de dünyanın önde gelen sekiz borsasına kote olan yabancı şirketlerin sayısı gösterilmektedir:

**Tablo 2.** Şubat 2003 Tarihi İtibarıyla Sekiz Büyük Borsada Kote Olan Yabancı Şirket Sayısı

Borsa İsmi	Yabancı Şirketlerin Sayısı	Borsadaki Toplam Şirketlerin İçindeki Yüzdesi (%)
Euronext (Fransa, Hollanda, Belçika, Portekiz)	352	24
Almanya	209	23
Londra	412	15
NASDAQ	369	10
New York	474	20
İsviçre	135	35
Toronto	34	3
Tokyo	34	2

**Kaynak:** Nobes ve Parker (2004: 7).

Uluslararası fon akımlarını artması ile birlikte, IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında yaptığı "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı finansal raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok sorun yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir (İbiş ve Akarçay 2003: 1).

Bu konu ile ilgili olarak, Daimler-Benz Şirketinin 1993 yılında New York Borsası'na girmesi, muhasebeye Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP- United States Generally Accepted Accounting Principles) arasındaki değişik kuralların şirketin yıllık karları ve öz kaynaklarında ne büyük farklara neden olduğunu ortaya koymuştur. New York Borsası'nda hisse senedi ihraç etmek amacıyla harekete geçen şirket, SEC'nin öngördüğü aşağıdaki iki alternatiften birini tercih etmek durumunda kalmıştır (Kaya 2003 :7):

1. US GAAP'ye göre finansal tabloları yeniden düzenlemek veya
2. Alman Ticaret Kanunu'na (HGB) göre düzenlenmiş finansal tablolarında yer alan öz kaynak ve kar tutarlarını US GAAP'ye göre düzeltmek ve tutar farklarını açıklamak.

İkinci alternatifi benimseyen Daimler-Benz'in iki farklı GAAP'ye göre açıkladığı kar ve öz kaynak tutarları arasındaki büyük farklar, şirketin muhasebe literatürüne geçmesine ve hakkında eserler yazılmasına neden olmuştur. Tablo 3'de şirketin iki ülke muhasebe kurallarına göre ayrı ayrı hesaplanmış üç yıllık öz kaynak ve kar tutarları gösterilmektedir.

**Tablo 3.** Daimler-Benz Grubunun Alman HGB ve US GAAP'ye Göre 1992-1994 Yılları Öz Kaynakları (Milyon Alman Markı)

	1994	1993	1992
HGB'ye göre Öz Kaynaklar	20 251	18 145	19 719
US GAAP'ye göre Öz Kaynaklar	29 435	26 281	27 604

**Kaynak:** Kaya (2003: 8).

US GAAP'ye göre düzeltilen öz kaynak tutarları üç sene için de HGB'ye göre hesaplanmış öz kaynak tutarlarının üzerinde çıkmıştır. Buna karşılık Tablo 4'de görüldüğü gibi HGB'ye göre karlı kapanan 1993 yılında, US GAAP'ye göre zarar ortaya çıkmıştır.

**Tablo 4.** Daimler-Benz Grubunun Alman HGB ve US GAAP'ye Göre 1992-1994 Yılları Dönem Net Kar veya Zararları (Milyon Alman Markı)

	1994	1993	1992
HGB'ye göre Net Kar	895	615	1 451
US GAAP'ye göre Net Kar veya Zarar	1 052	(1 839)	1 350

**Kaynak:** Kaya (2003: 8).

Değerleme, karşılık ayırma ve kar yedeklerinin oluşturulmasındaki kuralların her iki ülkede farklı olması; bundan dolayı da bir kurallar setine göre kar gösterilen bir dönemde diğer bir kurallar setine göre zarar çıkabilmesi muhasebeciler açısından anlaşılır bir durumdur. Ancak finansal analistler ve dünya kamuoyu gözünde şirketin itibarı sarsılmış, güvenilirliği sorgulanır duruma düşürülmüştür. Bu tür sakıncaları ortadan kaldırmak isteyen Daimler-Benz 1996 yılı itibarıyla tamamıyla US GAAP'yi uygulama yolunu seçmiştir (Kaya 2003: 8).

Uluslararası entegrasyonda Türkiye'nin karşılaşılabileceği en önemli sorunlardan biri muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasıdır. Örneğin, hem İstanbul Menkul kıymetler Borsası (İMKB) hem de New York Borsası'na kote edilmiş olan telekomünikasyon firmalarından Turkcell, 2000 yılı ilk dokuz ayında iki farklı bilanço açıklamıştır. Türkiye'de ilk dokuz ayda 23.7 Trilyon TL zarar açıklayan firma, New York Borsası'na 157.8 Trilyon TL kar bildirmiştir. Rakamlardaki bu fark US GAAP ile SPK muhasebe standartlarının finansal tabloları düzenlemesine ait farklılardan kaynaklanmaktadır. Örneğin, Turkcell SPK standartlarına göre lisans bedeli için istenen Katma Değer Vergisi sorunuyla ilgili (gecikme faizi ve ağır kusur cezaları) karşılık ayırırken, US GAAP'ye göre ayırmamıştır. Bu açıdan muhasebenin uluslararası uyumlaştırılmasında standartlar önemli fonksiyona sahiptirler (Sağlam 2001: 2).

Muhasebedeki farklılıklar, uluslararası piyasalarda sermaye sağlamak için rekabet eden firmaların maliyetlerini artırmaktadır. Çoğu işletme için yabancı sermaye piyasalarına kote olmayla ilgili olarak ortaya çıkan ilave maliyetlerin muhasebe ve açıklama kurallarına bağlı olduğu muhasebe literatüründe bir çok araştırma tarafından ortaya koyulmuştur (Kaya 2003: 8).

Harmonizasyon, ülkeler arasında muhasebeleştirme ve raporlamanın uyumunu (consistency) sağlayacak, böylece firmaların finansal analizleri daha etkili sonuçlar verecektir. Bu durum, yatırımcıların tutarsız ya da düşük kalitedeki muhasebe standartları ile işlem yapan firmalara risk primi ödemek zorunda kalmamaları nedeni ile daha etkin sermaye akışlarına neden olacaktır (Fletcher 2002: 15).

### 6.2.2. Çokuluslu Şirketler

Muhasebe standartlarında uluslararası harmonizasyonun sağlanması gereğini ortaya çıkaran faktörlerden biri de çokuluslu şirketlerdir. Çokuluslu şirketler

(MNEs- Multinational Enterprises) geniş anlamda, iki ya da daha fazla sayıda ülkede mal veya hizmet satan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra dünya ticaretindeki ve doğrudan yabancı yatırımlardaki artış, bir ülkeden diğerine teknoloji transferi sağlayan çokuluslu şirketlerin gelişmesindeki en önemli etkenler olarak belirtilebilir (Nobes ve Parker 2004: 5). Dünya ekonomisindeki gelişmelerle birlikte çokuluslu şirketlerin dünya ekonomisi içindeki payları giderek artmaktadır. Uluslararası ticaret artan oranda söz konusu şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Küresel ticaretin %60'ı çokuluslu şirketler tarafından yapılmaktadır (Ağbal 2001: 69).

Çokuluslu şirketlerin varlığı yerel düzeydeki denetim gibi alanların yeni bir boyut kazanmasına neden olmuştur. Ayrıca, çokuluslu şirketlerin kendi ülkelerinin kanunlarına ve kurallarına göre hazırladıkları finansal tablolar, yatırımcıların ve kreditorlerin birden çok ülkenin finansal raporlama sistemlerini öğrenmelerini gerekli kılmıştır (Nobes ve Parker 2004: 5).

Çokuluslu şirketler bugün piyasalarda büyük etkiye sahiptir. Muhasebe yönüyle düşünüldüğünde, her ülkede farklı yönetmeliklerin ve uygulamaların ve farklı muhasebe usullerinin söz konusu olması nedeniyle ortaya çıkan uluslararası ticaret işlemlerindeki karmaşıklık muhasebeciler ve muhasebe ve denetim standartlarını saptayan profesyonel muhasebe kuruluşları açısından büyük güçlükler yaratmaktadır. Uluslararası muhasebecilerin karşılaştığı bu güçlüklerin bir kısmı çokuluslu şirketlerin bizzat kendilerinden kaynaklanmaktadır. Uygulanan muhasebe, denetim ve vergi kurallarındaki çeşitlilik yatırım fırsatlarının değerlendirilmesi ve analiz için gereken güvenilir bilginin şirket tarafından sağlanma yeteneğini ortadan kaldırmaktadır. Faaliyette bulunan ülke sayısı arttıkça, karmaşıklık da artmaktadır (Epstein ve Mirza 2002: 9).

Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından, finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması,

uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal kaynaklar olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir (Akgül ve Akay 2003: 25-26).

### 6.2.3. Bağımsız Denetim Firmaları

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasında yarar sağlaması beklenen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu bizzat kendileri çokuluslu şirket konumunda olan denetim firmaları, uluslararası standartların oluşturulmasından, çokuluslu şirketlerin denetiminden sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir (Akgül ve Akay 2003: 26).

### 6.2.4. Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmalarının yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır (Akgül ve Akay 2003: 26).



### 6.2.5. Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası harmonizasyon karşıtı görüşler de ileri sürülmüştür. Buna ilişkin olarak muhasebe standartlarının harmonizasyonunun gerçekleştirilmesini önleyen çeşitli engellerin bulunduğu belirtilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Nobes ve Parker 2004: 79-80):

- Ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki mevcut farklılıkların büyüklüğü harmonizasyon önündeki en büyük engel olarak gösterilmektedir.
- Bazı ülkelerde etkin profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin bulunmaması. Bu durum IASC gibi bir kuruluşun tüm ülkelerde etkili olamayacağı anlamına gelmektedir.
- Diğer bir engel milliyetçi bakış açılarının bulunmasıdır. Bu durum, muhasebe uygulamalarını diğer ülkelerdeki uygulamalar yönünde değiştirme konusunda bir gönülsüzlük yaratmaktadır.
- Ekonomik sonuçların (economic consequences) muhasebe standartları üzerindeki etkileri de harmonizasyon yönündeki engellerden biri olarak gösterilmektedir. Standartların ülkeden ülkeye değişen ekonomik sonuçları standart belirleyiciler tarafından dikkate alınmaktadır.

Ancak ileri sürülen engellere rağmen son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir çok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı gözlenmektedir. Birleşmiş Milletler (UN-United Nations), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD-Organization for Economic Co-operation and Development), IASC, Avrupa Birliği, IOSCO ve Uluslararası Para Fonu (IMF-International Monetary Found) bu kuruluşlar arasında sayılabilir (Cairns 2003: 1-2; Sağlam 2001: 30-35). Ayrıca uluslararası mesleki örgütler de bu konuda çalışmalarını sürdürmektedir. Bunlara örnek olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of



Accountants) ve Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD-International Forum for Accounting Development) verilebilir (Nobes ve Parker 2004: 93).

#### 6.2.6. Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edecekleri Faydalar

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlayacaktır (Akgül ve Akay 2003: 27).

#### 6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları, IASC tarafından yayımlanmaktadır. IASC, öncelikle FASB tarafından yayımlanan çerçeveye benzer bir genel çerçeve yayımlamış ve bu çerçeve doğrultusunda standartları belirlemeye başlamıştır (Nobes ve Parker 2004: 82). Aşağıda öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu hakkında bilgi verilecek, ardından kurulun yayımladığı standartların dünya çapında kabul görmesi üzerinde durulacaktır.

##### 6.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASC, 1973 yılında Avusturya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda ve ABD'nin profesyonel kuruluşlarının temsilcileri tarafından kurulmuştur (Epstein ve Mirza 2002: 11). Merkezi Londra'da bulunan bu komite Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlamaktadır. IASC alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasında daha çok uyumu yaratmaya çalışmaktadır. Böylece tüm finansal piyasalarda tek tip finansal tabloların kullanılması sağlanacaktır (Larson ve Chiapetta 1996: 28). 1983 yılından

Aralık 2000'e kadar komitenin üyeleri IFAC üyesi olan tüm profesyonel muhasebe kuruluşlarından oluşmuştur. Ocak 2000 itibarıyla 2 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 104 ülkeden 143 üyesi bulunmaktadır.

Kuruluşundan bu yana IASC, bugün dünya çapında gittikçe tanınan standart belirleme programı ile uğraşmaktadır. IASC bugüne kadar 41 adet IAS yayımlamıştır. Ancak bugün bu standartların bir kısmı kaldırılmış, bir kısmı ise diğer standartlar ile birleştirilmiştir.

IASC'nin 1992 yılında yayımlanan tüzüğünde ilk amacı, kamu yararıyla finansal tabloların sunuluşu ile ilgili muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak ve bunların dünya çapında kabul edilmesini teşvik etmek olarak belirtilmiştir. İkinci olarak IASC, finansal tabloların sunuluşu ile ilgili düzenlemeleri, muhasebe standartlarını ve prosedürlerini geliştirmek ve uyumlaştırmayı (hamonize etmeyi) amaçlamıştır (Epstein ve Mirza 2002: 11). O tarihlerde IASC için farklı ulusal muhasebe kültürleri arasında uyumlaştırmanın sağlanması amacının ön planda olduğu ve bunun sonucunda da IASC tarafından yayımlanan standartların çok sayıda seçimlik haklar içerdiği belirtilmektedir (Yılmaz 2003: 119).

IASC'nin çalışmaları birçok ulusal ve uluslararası örgüt tarafından desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütler başlıca şunlardır (Durmuş 1994: 243-244):

- Avrupa Birliği (EU- European Union)
- Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA- European Free Trade Association)
- İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD- Organization for Economic Cooperation and Development)
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE- Fédération Des Experts Comptables Européens)
- Asya Muhasebeciler Federasyonu (AFA- Asian Federation of Accountants)
- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu (CAPA- Confederation of Asian and Pasific Accountants)

- Afrika Muhasebe Konseyi (AAC- African Accounting Council)
- Amerikalılararası Muhasebe Birliği (IAA- Interamerican Accounting Association)
- Birleşmiş Milletler ISAR Grubu (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting)
- Dünya Bankası (World Bank)
- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT- General Agreement on Tarrifs and Trade)
- Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS- General Agreement on Trade in Services)
- Bölgesel Kalkınma Bankaları (Regional Development Banks)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO-International Organization of Securities Commissions)
- Uluslararası Yüksek Denetim Enstitüsü (INTOSA- International Organization of Supreme Audit Institudes)
- Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği (IAAER-International Association of Accounting Education and Research)
- Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi (NAFTA- North America Free Trade Area)
- Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (ICFTU- International Confederation of Free Trade Unions)
- Dünya İşçi Konfederasyonu (WCL-World Confederation of Labour)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB- Financial Accounting Standards Board)

IASC ile IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve yine bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyesi oldukları kabul edilmiştir (Durmuş 1994: 245).

Uluslararası Muhasebe Standartları her zaman “yüksek kaliteli (high quality)” olmamıştır; çünkü, IASC’nin amacı tüm ülkelerde, en ileri finansal piyasalardan

gelişmekte olan piyasalara kadar uygulanabilecek standartlar geliştirmektir. Bu standartlar “en küçük ortak payda (the lowest common denominator)” olarak bilinmekteydi. Diğer bir eleştiri ise IASC’nin ulusal politik baskılardan bağımsız olmadığıdır. 1999 yılına kadar Komite toplantıları kamuya açık değildi ve IASC üyeleri teknik meziyete göre değil coğrafik olarak atanmışlardı. Eğitim ya da profesyonellik ile ilgili herhangi bir kriter olmadığı gibi bağımsız olarak tanınmış bir komite de değildi. Komite üyeleri gönüllü olarak part-time hizmet vermekteydi. Böylece, komite üyelerinin işverenlerinin baskısı altında olmadan çalışıp çalışmadıklarına dair sorular çoğalmaktaydı (Fletcher 2002: 16).

Son yıllarda küresel finansal raporlama çerçevesini oluşturma girişimleri hızlanmış ve bu yönde birçok adım atılmıştır. Bu adımların en önemlisi, IASC’nin yeniden yapılandırılmasıdır. Yeniden yapılandırma programı 2000 yılında başlamıştır ve muhasebe standartlarının küresel yakınsamasına (global convergence) doğru büyük bir hareket olarak nitelendirilmektedir (Casabona ve Shoaf 2002: 16).

Yeniden yapılandırma çalışmaları kapsamında, Mart 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, müteveli heyeti (trustees) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca Standart Yorumlama Komitesi (SIC-Standards Interpretation Committee) ve Standart Danışma Kurulu (Standards Advisory Council) da vakfın bir parçasını oluşturmaktadır. Müteveli heyetinin görevi IASB, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu’nun üyelerini atamak, yapılan çalışmaları izlemek ve gerekli finansal kaynakların yaratılmasıdır. IAS’yi ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı (IFRS-International Financial Reporting Standards) oluşturma ve onaylama yetkisi ise IASB’ye verilmiştir (www.iasplus.com).

IASB'nin 24 Mayıs 2000 tarihinde revize edilip onaylanan yeni tüzüğünde amaçları şu şekilde belirtilmiştir (www.iasplus.com):

- Kamu yararı gözetilerek, yüksek nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgileri içeren finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan kaliteli, kolay anlaşılır ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmek,
- Bu standartların dünya çapında kabul edilmesini ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek,
- Yüksek kaliteli çözümlere ulaşabilmek için ulusal muhasebe standartlarının IAS'ye uyumunu sağlamak.

IASB'nin yeni tüzüğünde belirlediği amaçlar incelendiğinde, organizasyonun artık seçimlik hakların yer almadığı, tüm dünyada yeknesak şekilde uygulanan muhasebe standartları geliştirme esasını ön planda tuttuğu görülmektedir (Yılmaz 2003: 119).

IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında, daha önce çıkarılan tüm IAS'leri ve ilgili yorumları onaylamıştır. Ayrıca bundan sonra IASB tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı oluşturacağı belirtilmiştir (Deloitte 2001: 5)

Standartların belirlenmesinde IASC dönemler bazında incelenirse temelde üç ayrı dönemin söz konusu olduğu görülmektedir. İlk dönem, uluslararası standart belirleme sürecinin ilerleme gösterdiği dönem olarak belirtilebilir. Bu dönemde uluslararası muhasebe standartları belirlenmiştir ve stoklar, kiralamalar ve duran varlıklar gibi ana konularda standart belirleme kuruluşu olarak görev yapmıştır. Bu dönemde IASC'nin stratejisi dünyadaki büyük ülkelerde uygulanan hemen hemen tüm ana yöntemlerin ve kuralların onaylanmasıdır. Her ne kadar onaylanan bu yöntemlerin uygulanması konusunda zorlayıcı yetkiye sahip olmasa da IASC uluslararası standart belirleyici olarak meşruluk kazanmıştır (Epstein ve Mirza 2002: 13).

IASC'nin evrimindeki ikinci dönem 1989 yılında yayımlanan “Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği” isimli eleştiriye açık taslak metin (E-Exposure Draft) ile başlamıştır. Buna bağlı olarak “Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi (Comparability/Improvements Project) geliştirilmiştir. Bu projenin amacı, gerçek durumu yansıtmak için kabul edilebilir muhasebe uygulamaları alternatiflerini sınırlamaktır. Proje tamamlandığında hala bir çok alternatif uygulama bulunmaya devam etse de yeterli başarı elde edilmiş, kabul edilebilir alternatif uygulama sayısı azaltılmıştır (Epstein ve Mirza 2002: 13-14).

IASC, 1995 yılında “geniş kapsamlı öz standart dizisi (comprehensive core set of standards)” geliştirme misyonunu gerçekleştirme girişimlerine başlamıştır. Bu girişim ile IASC'nin üçüncü dönemi başlamıştır (Epstein ve Mirza 2002: 17). IOSCO ve IASC arasında yapılan anlaşma, IAS'nin uluslararası alanda kabulünün yaygınlaşmasını sağlayan kilometre taşı olarak gösterilmektedir (Cairns 1998: 1). IOSCO ve IASC arasındaki tarihi anlaşma ile IASC, IOSCO'nun IAS'yi 1999'un ortalarına kadar sınır ötesi borsa kotasyonlarında kabul etmesi için önemli sayılan standartların revizyonunu tamamlama görevini üstlenmiştir. Bu projenin bir parçası olarak üzerinde durulan standartlar şu şekildedir (Epstein ve Mirza 2002: 17);

- Gelir vergilerine ilişkin muhasebeleştirme (IAS 12- accounting for income tax) (revize edilmiş IAS 12 ile tamamlanmıştır)
- Finansal araçlar (Financial instruments): İki başlık altında incelenmiştir. Açıklanması ve sunulması (disclosure and presentation) (1995 yılında IAS 32 ile tamamlanmıştır); finansal tablolara alınma ve ölçüm (recognition and measurement) (1998'de IAS 39'un yayımlanması ile tamamlanmıştır)
- Hisse başına kazanç raporlaması (Earnings per share reporting) (1997 yılında IAS 33 ile tamamlanmıştır)
- Bölüm raporlaması (Segment reporting) (1997'de revize edilmiş IAS 14 ile tamamlanmıştır)

- Finansal tabloların sunumu (Financial statement presentation) (1997 yılında revize edilmiş IAS 1, IAS 1,5 ve 13'ün kaldırılması ile tamamlanmıştır.)
- Maddi olmayan duran varlıklar, araştırma geliştirme ve şerefiyeye ilişkin muhasebeleştirme (Accounting for intengibles, research and development and goodwill) (Yayımlanmış iki eleştiriye açık taslak metin E50 ve E60; 1998 yılında yayınlanan IAS 38 ile tamamlanmıştır.)
- Çalışanlara sağlanan faydalar (Employee benefits) (1996 yılında yayımlanmış olan E57 ve 1998 yılında yayımlanmış olan revize edilmiş IAS 19)
- Ara dönem finansal raporlama (Interim financial reporting) (1997 yılında yayımlanmış olan E57 ve 1998 yılında çıkarılmış olan IAS 34)
- Devam etmeyen (durdurulan) faaliyetlerin raporlanması (Reporting of discontinuing operations) (1997 yılında yayımlanmış olan E59 ve 1998 yılında çıkarılmış olan IAS 35.)
- Varlıkların değer azalışı (Impairment of assets) (1997 yılında yayımlanmış olan E55 ve 1998 yılında çıkarılmış olan IAS 36.)

Kurul tarafından bu güne kadar toplam kırk bir adet IAS yayımlanmış; ancak, bunların yedi tanesi diğer standartlar tarafından yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca beş adet de IFRS yayımlanmıştır. Bu standartların başlıkları EK 1'de verilmiştir.

### 6.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Tanınması

1999 yılının sonunda IASC, IOSCO ile yaptığı anlaşmanın gereği olan "öz standartlar setini" tamamlamış ve bu standartlar 2000 yılında IOSCO tarafından sınır ötesi kotasyonlarda ve kayda alma işlemlerinde kullanılmak üzere kabul edilmiştir. Aynı zamanda, SEC de bir açıklama (concept release) yayımlayarak IAS'nin



ABD’de kabul edilip edilemeyeceğine dair yorumlar için çağrı yapmış; ayrıca, ABD’nin uluslararası muhasebe çerçevesinin (framework) küreselleşmesini desteklemek için IASC içinde bir yeniden yapılandırmanın gerekli olduğunun altını çizmiştir (Casabona ve Shoaf 2002: 16). Bankacılık düzenleyici otoriteleri tarafından oluşturulan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision) de, IAS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda Nisan 2000’de IAS’yi ve uluslararası muhasebe uygulamalarında harmonizasyon çabalarını desteklediğini açıklamıştır (Üstündağ 2003: 6).

IOSCO Teknik Komitesi’nin IASC Standartları’na ilişkin Mayıs 2000’de yayınladığı raporda Başkanlar Komitesi tarafından aşağıdaki açıklama yapılmıştır (IOSCO 2000: 2):

“Sınır ötesi sermaye akışlarındaki önemli büyümelere karşılık vermek için IOSCO, sınır ötesi menkul kıymet arzlarını ve kotasyonlarını kolaylaştırmalıdır. IOSCO, sınır ötesi menkul kıymet arzlarının, hisse senetlerini uluslararası alanda arz eden şirketler tarafından kullanılacak yüksek kaliteli, uluslararası alanda kabul edilmiş muhasebe standartları ile kolaylaşabileceğine inanmaktadır. Bu sebeple IOSCO, IASC ile birlikte IASC’nin öz standart çalışma programı doğrultusunda makul bir şekilde tamamlanmış bir muhasebe standartları seti geliştirmek için ortak çalışmıştır.”

Raporda ayrıca IOSCO’nun, sınır ötesi menkul kıymet arzlarında ve kotasyonda kullanılabilmesi için uygunluğunu da göz önünde bulundurarak, ilgili yorumları da içeren otuz adet Uluslararası Muhasebe Standardını değerlendirdiği belirtilmiştir. Başkanlar Komitesi’ne göre IASC, IAS’nin kalitesini arttırmak için yapmış olduğu çalışmalarda başarılı olmuştur. Bundan dolayı, Başkanlar Kurulu IOSCO üyelerine hisse senetlerini uluslararası piyasalarda arz edecek olan işletmelere, hazırlayacakları finansal tablolar için 30 IASC 2000 standardını kullanma izni verme tavsiyesinde bulunmuş ve bunlara ek olarak ulusal ve bölgesel düzeyde gerekli olan aşağıdaki düzenlemeleri de yapma izni vermiştir. Bu ilave düzenlemeler şunlardır (IOSCO 2000: 3):



- Uzlaşma (Reconciliation): IASC standartlarından farklı olan bir muhasebe yönteminin uygulanmasının etkilerini göstermek için bazı maddelerde uzlaşma sağlamak.
- Açıklama (Disclosure): Finansal tabloların sunumunda ya da dipnotlarda ilave açıklamaların verilmesi.
- Yorum (Interpretation): IASC standardının açık ve anlaşılır olmadığı durumlarda bir IASC standardından sağlanan belirli bir alternatifin ya da yorumun kullanılmasının belirtilmesi.

IOSCO'nun IAS'yi benimsemesi ile Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 tarihinde yayımladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde uluslararası finansal raporlama standartlarının 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır (Yalkın 2003: 26). Ayrıca ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının yakınsamasını ortak bir amaç olarak benimseyen SEC ve FASB de yeni kurulan IASB'yi onaylamıştır. IASB ile FASB, 18 Eylül 2002 tarihinde imzaladıkları Norwalk Mutabakatı ile IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve daha kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda anlaşmaya vararak ortak bir yakınsama projesi üzerinde çalışmaya başlamışlardır (Aslan 2004: 96-97).

Bu açıklamalardan sonra, IAS'nin kabul görmesinde ve kullanılmasında önemli etken olan anahtar gelişmeler kısaca şu şekilde sıralanabilir (Kaya 2003: 1):

- IASC'nin yeniden yapılanması,
- SEC'nin uluslararası muhasebe standartlarına olumlu yaklaşımı ve
- IAS'nin IOSCO ve Basel Komitesi tarafından tanınması.

Tüm bu gelişmeler sonucunda küresel olarak binlerce işletmenin önümüzdeki yıllarda IAS'yi; yeni adı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı kullanmaya başlayacağı söylenebilir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

#### 1. AVRUPA TEK PAZARI

Avrupa Topluluğu'nun kurulmasını sağlayan 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşması'nın amacı, rekabeti engelleyen faktörleri ortadan kaldırarak ortak Pazar kurmaktır (Lewis ve Kwarteng 1995: 3). 1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adı altında kurulan ve 1987 yılında Avrupa Topluluğu (AT), daha sonra Avrupa Birliği adını alan Birlik, ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalar başlatmıştır (Aksoy 2002: 91). Avrupa ekonomisindeki bir takım fiziksel, teknik ve finansal engelleri ortadan kaldırma girişimi, Avrupa Birliği'nin mevcut birleşme çabalarının temelini oluşturmaktadır.

1985 yılında hazırlanan Komisyon Belgesi "Beyaz Bülten (White Paper)", birlik içi ticaretin önündeki engellerin altını çizmiştir. Bültende ayrıca Tek Avrupa Pazarı'nın tamamlanması için gerekli olan stratejiler belirtilmiştir. Bunlar, "sınırsız Avrupa (Europe- without- frontiers)" oluşumuna başlangıç teşkil edecek fiziksel engellerin kaldırılması, standartların karşılıklı tanınması (mutual recognition) ve sınırlı harmonizasyon ve Birlik içinde dolaylı satış rejimlerinin birleştirilmesidir.

1987 yılında yürürlüğe giren Tek Avrupa Senedi (Single European Act) ile tek pazara yönelik adımlar güçlendirilmiştir. Bu senet, Avrupa'nın bütünleştirilmesi yönündeki politik mekanizma olarak görülebilir. Senet öncelikle Birlik üyesi ülkelerin Roma Antlaşması'nda belirtilen entegrasyon hedeflerini izlemeleri için

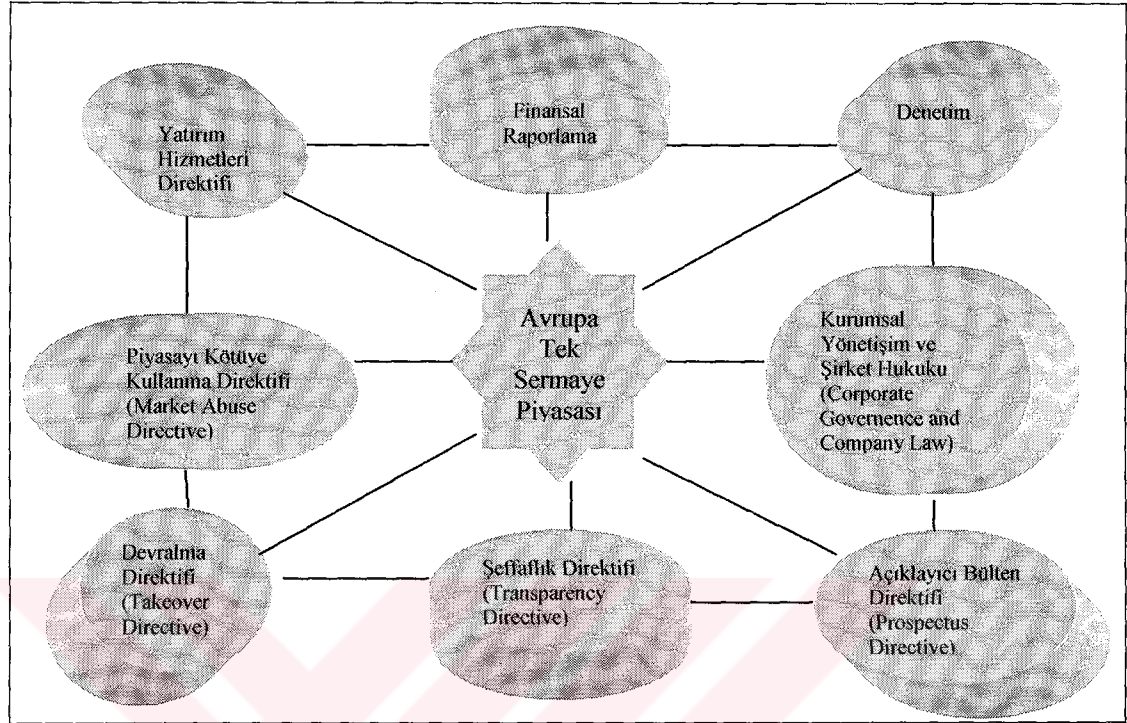
sembolik olarak isteklerini pekiştirmektedir. Politik bağlamda bir devrim niteliğindedir. Bu senet ile, Birlik içinde kararlar alınırken göz önünde bulundurulacak olan kurallar tekrar belirlenmiştir. Stratejik olarak ise, Tek Avrupa Senedi, Avrupa Birliği Piyasası'nı (European Union Market) Yeni Avrupa'nın (New Europe) temel taşı olarak göstermiştir (Lewis ve Kwarteng 1995: 3).

Tek pazara ulaşmak için gerekenler 1999 yılında Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan "Finansal Hizmetler Eylem Planı (The Financial Services Action Plan)"nda belirtilmiştir. Eylem Planı 2004 yılında sona eren beş yıllık yasama sürecini kapsamaktadır. Planda üç stratejik hedef belirlenmiştir. Bunlar (PWC 2004a: 4):

- Avrupa Birliği Birincil Menkul Kıymetler piyasası,
- Açık ve güvenli perakende piyasaları,
- Teknolojik olanakların durumu ve denetim.

Eylem planı bir çeşit paket olarak görülmektedir. Programın tüm unsurları gerçekleşmediği takdirde tam yararın sağlanamayacağı belirtilmektedir. Programın unsurları Şekil 3'de gösterilmektedir (PWC 2004a: 5). Şekilde de görüleceği gibi "finansal raporlama" da eylem planının bir unsurudur.

Şekil 3. Avrupa Birliği Finansal Hizmetler Eylem Planı'nın Unsurları



Kaynak: PWC (2004a: 5).

## 2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN AMACI VE İÇERİĞİ

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri Tek Pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Antlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Akgül ve Akay 2003: 31). AB'de muhasebe uyumlaştırması; şirketler hukuku uyumlaştırmasının bir parçasıdır (Hulle 1996: 295). Kredi kurumları, finansal kurumlar ve diğer işletmelerde finansal raporlamanın diğer yönergelerle belirlenmesi Avrupa tek pazarının oluşturulması amacının geliştirilmesi için bir zorunluluktur. Ayrıca Avrupa Birliği Konseyi, finansal raporlara ilişkin yönergeleri ile üye ülkelerdeki tüm işletmelerin finansal raporlarında genel kabul görmüş muhasebe

ilkelerinin uygulanmasını sağlamak, ilgili kişilere güvenilir bilgi verilmesini temin etmek ve üye ülkelerdeki finansal tabloların karşılaştırılabilirliği amacı ile üye ülkelerdeki mevzuat ve muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını istemektedir (Yanık 2001: 191-192). Yönergelerin amacı, ortaklar ile üçüncü kişilerin çıkarlarını korumak için üye ülkelerin muhasebe uygulamalarına ilişkin mevzuat hükümlerinde harmonizasyonu gerçekleştirmektir (Yalkın 2000: 2).

Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin tüm ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarının izlenmesi ancak iyi bir muhasebe düzeninin kurulması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle muhasebe standartlarında mevcut olan farklılıkların giderilmesi gerekmektedir. Bu farklılıkların giderilmesi AB yetkili komisyonlarınca çıkartılan Yönergeler (Direktifler) ile uygulama alanına sokulmuştur (Gökdeniz 1996: 2).

### 3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ

AB içinde Tek Pazar oluşturulması için uyumlaştırmada kullanılan enstrümanlar tüzükler, direktifler, kararlar, öneriler ve görüşlerdir (Sağlam 2004: 49). Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- *Tüzükler (Regulations)*: Topluluk Tüzükleri, genel geçerliliği olan, üye devletler ve bu devletlerin vatandaşları için bütünüyle bağlayıcı olan ve tüm üye ülkelerde aynı anda yürürlüğe giren, doğrudan uygulanan hukuk kurallarıdır. Tüzükler, tüm üye devletlerde doğrudan geçerlidir ve ulusal hukuka aktarılmaları gerekmemektedir (Kumbaracı 2003: 80). Konsey ve genellikle Komisyon tarafından çıkarılırlar ve AB Resmi Gazetesi'nde (Official Journal Of The European Union) yayımlanarak yürürlüğe girerler (Sağlam 2004: 49).
- *Direktifler/Yönergeler (Directives)*: Direktifler ulaşılabilecek amaçlar açısından üye devletler için bağlayıcıdır. Ancak, direktifler,

tüzüklerden farklı olarak üye ülkelerde doğrudan geçerli değildir. Uygulama için bir iç hukuk düzenlemesi gerekmektedir. Direktiften kaynaklanan yükümlülükleri belli bir süre içinde ulusal hukuk düzenine almak üye devletlerin yükümlülüğünde bulunmaktadır (Kumbaracı 2003: 81).

- *Kararlar (Decisions)*: Bunlar özel durumlara ilişkin yalnızca bir ülkeye, üye ülkelerin bir kuruluşuna, bir işletmeye, özel ve tüzel kişiye yönelik hukuki kurallardır. Bağlayıcı nitelikte olan bu kararlara Avrupa Adalet Divanı'na başvurarak itiraz edilebilir.
- *Öneriler ve Görüşler (Recommendation and Opinion)*: Bu iki düzenleme tekniği bağlayıcı değildir ve bu kararların uygulanması üye ülkelerin seçimine bırakılmıştır (Sağlam 2004: 49).

AB şirketler hukuku uyumlaştırmasında kullanılan enstrümanlar genellikle direktiflerdir. Bu uyumlaştırma tekniği dünyanın başka bir yerinde kullanılmamakta ve diğer tekniklerin hazırlanış ve etkileri yönünden farklılık göstermektedir (Sağlam 2004: 49-50). Direktifin kabul edilmesi süreci içinde, üye ülkelerin ilgili kurum ve kuruluşları görüş ve fikirlerini bildirerek direktifin oluşumuna katkıda bulunmaktadırlar. Ayrıca FEE direktiflerin oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Genellikle tüm muhasebe direktifleri taslağı FEE tarafından hazırlanmıştır. Bunun yanı sıra FEE çatısı altında oluşturulan Avrupa Muhasebe Uzmanları İnceleme Komitesi de muhasebe ile ilgili tasarıların oluşmasına büyük katkıda bulunmaktadır. Burada açıkça görülüyor ki, AB'de muhasebenin yönlendirilmesinde meslek örgütleri etkin rol oynamaktadır (Sağlam 2001: 27).

AB'de muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerin uygulamaya konması, üye ülkelere tanınan belirli bir dönemin sonunda zorunlu olmaktadır. AB'ye üye ülkeler kendi yasa ve düzenlemelerini değiştirerek bu düzenlemelere uymak zorundadırlar. Söz konusu bu yönergeler muhasebe ilkeleri, finansal raporlar, bağımsız dış denetim ve ilgili diğer konuları kapsamaktadır. Yönergelerin hazırlanması sırasında Muhasebe Çalışma Grubu'nun önerilerine danışılmaktadır



(Aksoy 2002: 91). Üye devletler Avrupa Birliği'ne üye olduktan sonra bu Yönerge'lere uygun kanunlar, yönetmelikler ve idari düzenlemeleri belli bir süre içinde uygulamaya koymakta ve Birlik'in "İlişkiler Komisyonu"na bu konuda bilgi vermektedirler (Yalkın 2000: 2).

Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı; muhasebe kurallarını AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkıda bulunmasıdır. AB bünyesinde direktifler ile muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren (Sağlam 2004: 51);

- Direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması,
- Direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi,
- Muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması,
- Muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemi ile sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeni ile direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması,
- Büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

AB'deki mevcut sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde durulmuş ve 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna göre AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe

uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir (Sağlam 2004: 51, Sağlam 2001: 28). 1996 yılında AB ilişkiler komitesi uluslararası muhasebe standartları ile AB direktifleri arasında önemsiz ve az sayıda fark olduğunu saptamıştır (Sağlam 2004: 51-52, Sağlam 2001: 28).

**Tablo 5. AB Şirketler ve İlgili Diğer Direktifleri**

AB Şirketler ve İlgili Diğer Direktifleri		
Direktif No	Kapsamı	Sayısı
1	Şirketlerin tescili ve ilanı	68/151/EEC
2	Kuruluşu, sermayelerin oluşturulması	77/91/EEC
3	Birleşme kuralları	78/855/EEC
4	Finansal tablolar ve düzenlenmesi	78/660/EEC
5	Şirketlerin yönetimi ve yapısı	
6	Tasfiye direktifi	82/891/EEC
7	Konsolidasyon direktifi	83/349/EEC
8	Denetçi olma şartları	84/253/EEC
9	Ana ve bağlı şirket ilişkisi	
10	Birleşme direktifi	
11	Şube direktifi	89/666/EEC
12	Tek kişilik limited şirketler	89/667/EEC
	Banka finansal tabloları	86/635/EEC
	Sigorta işletmeleri finansal tabloları	91/647/EEC

**Kaynak:** Sağlam (2004: 51).

#### 4. AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE YÖNERGELERİ (DİREKTİFLERİ)

Avrupa Birliği'nde muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak yayımlanmış olan üç yönerge mevcuttur. Bunlarla ilgili açıklamalar kısaca aşağıdaki gibidir<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Yönergeler internette [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/officialdocs\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/officialdocs_en.htm) adresinde görülebilir.



#### 4.1. Dördüncü Yönerge

Dördüncü Yönerge (Direktif No: 78/660 Tarih: 25 Temmuz 1978), bankalar ve diğer finansal kuruluşlarla sigorta şirketleri dışında kalan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri uygulama alanı içine almıştır (Aksoy 2002: 92). Yönergede, bu şirketlerin hazırlamaları gereken bilanço ve gelir tablolarının ne şekilde olması gerektiği ve finansal tablolara ait formatların düzenlenme esasları açıklanmaktadır (Gökdeniz 1996: 12).

1978 yılında kabul edilen Dördüncü Yönerge, finansal tablolarda bulunması gereken unsurlar ile işletmeler tarafından kamuya açıklamada gerekli olan temel esasları belirlemiştir. Dördüncü Yönerge'nin iki stratejik hedefi bulunmaktadır. Bu hedeflerden birincisi; üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hale getirerek Avrupa Birliği içindeki iktisadi faaliyetler açısından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmaktır. İkinci hedef ise temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir finansal tablo biçimini oluşturarak, Avrupa Birliği içerisinde finansal tablolar arasında asgari karşılaştırılabilirlik imkanı yaratmaktır.

Söz konusu hedefleri gerçekleştirebilmek için; yönerge hem asgari denetim ve kamuya açıklık gereklerini belirlemeyi, hem de finansal tabloları hazırlayan ve açıklayanlarla ilgili dış denetim ve muhasebe ilkelerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Yönergeye göre, yıllık hesap sonuçları, bilanço, kar/zarar cetveli ve ilgili hesaplara ilişkin dipnotları içermektedir. Yönerge ile; firmaların farklı değerlendirme yöntemleri uygulamalarına, dipnotlarda gerekli açıklamanın yapılması koşuluyla imkan verilmiştir. Bir çok AB ülkesi açısından bu düzenleme finansal tabloların doğruluk ve tarafsızlık ilkesine geçilmesi açısından önem arz etmektedir. Yönergenin ikinci maddesine göre; finansal tabloları hazırlayanlar, şirketlerin finansal durumunu ve gelirlerini doğruluk ve tarafsızlık ilkesine uygun olarak hazırlayarak bu ilkenin uygulanmasını zorlaştırıcı engelleri göz ardı etmemelidirler. Bu uygulama ile finansal tabloların hazırlanmasında yatırımcıyı ve kamuyu bilgilendirme esas ilke olarak Birlik tarafından kabul edilmiş olmaktadır (Akgül ve Ataman 2003: 32-33).

#### 4.2.Yedinci Yönerge

Yedinci Yönerge (Direktif No: 83/349 Tarih:13 Temmuz 1983) konsolide finansal tabloları ele almaktadır. Yönerge, konsolide finansal tabloları, açıklayıcı notları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve denetim konularını kapsamaktadır (Aksoy 2002: 92). Yedinci Yönerge’de amaç, konsolide finansal tablolara ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması ve ortakların sermayesine iştirak edenlerin çıkarlarının korunmasıdır (Gökdeniz 1996: 24).

#### 4.3. Sekizinci Yönerge

1984 yılında kabul edilen Sekizinci Yönerge muhasebe belgelerinin yasal denetimlerini yapmaya yetkili kişilerin (denetçilerin) niteliklerinin üye ülkelerde uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri içermektedir (Aksoy 2002: 92).

### **5. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI HARMONİZASYONUNA (UYUMLAŞTIRILMASINA) YÖNELİK OLARAK AVRUPA BİRLİĞİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR**

AB bünyesinde direktifler aracılığı ile muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlanma çabalarında karşılaşılan sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde durulmuş ve çalışmalar başlatılmıştır.

### 5.1. Muhasebe Harmonizasyonunda Yeni Strateji: Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu

Avrupa Komisyonu, 1995 yılında yayınladığı bildirisinde yeni stratejisini “Muhasebe Harmonizasyonunda Yeni Strateji: Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu” olarak açıklamıştır (COM 95 (508)).

Komisyon, bildirisinde dördüncü ve yedinci yönergelerin Avrupa Birliği’ndeki işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında temel uyumu sağladığını, muhasebe standartlarının iyileştirilmesinde, finansal tablo kalemlerinin karşılaştırılabilir niteliklerinin geliştirilmesinde ve ulusal sınırlar dışındaki borsalara kotasyonun sağlanmasında başarılı olduğunu belirtmiştir. Ancak yönergeler, 1990’lı yıllarda finansal tabloları hazırlayanların ve kullananların karşılaştıkları tüm sorunları giderememiştir. Bazı konulara yönergelerde yer verilmemiş, bazı konular farklı yorumlara yol açan bir çok seçenek ya da formül dahilinde çözümlenmeye bırakılmıştır (COM 95 (508): 2).

Yönergeler ve ulusal mevzuata göre düzenlenen finansal ve konsolide tablolar bir çok ülkede, özellikle ABD’de Sermaye Piyasası Komisyonu’nun taleplerini karşılayamamıştır. Bu nedenle uluslararası piyasalarda, özellikle New York Borsası’nda sermaye tedarik etme talebinde bulunan Avrupalı şirketler finansal tablolarını US GAAP’ye göre yeniden hazırlamak zorunda kalmışlardır. Bu durumun yarattığı sakıncalar şu şekilde belirtilmektedir (Yalkın 2000: 5):

- Ek maliyet ve yük getirmesi,
- Rekabet açısından aleyhte bir durum yaratması,
- Birden fazla düzenlenen finansal tabloların karışıklığa yol açması,
- İlgili standartların saptanmasında Avrupa ile ilgili herhangi bir unsurun göz önünde bulundurulmaması.

Üye ülkelerin birçoğunda önemli özelleştirme programlarının uygulanması ve işletmelerin sermaye ihtiyaçlarının artması, bu sorunlarla yüzleşen işletmelerin sayısının çoğalmasına neden olmuştur (COM 95 (508): 2). Yönergelerden sonra birçok Avrupa ülkesinde muhasebe standartlarını saptama komisyonları kurulmuş ve muhasebe standartlarının bu komisyonlar tarafından geliştirilmesine çalışılmıştır. Ayrıca AB, ilk gelişmelerde IAS'yi kabullenmediği için AB'ye özgü muhasebe standartlarını geliştirmek girişiminde bulunmuştur. Ancak bu standartların hangi dilde hazırlanacağı ve "Avrupa Muhasebe Standartları Komitesi" gibi bir kuruluş söz konusu olursa, hangi Avrupa ülkesinin başkentinin bu kuruluşa merkez olacağı gibi sorunlar ve buna ilişkin tartışmalar AB'yi muhasebe standartlarıyla ilgili bir örgüt fikrinden uzaklaştırmıştır. Bunun üzerine AB, muhasebedeki yeni stratejisini "Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu" olarak belirlemiştir (Yalkın 2000: 5).

## 5.2. Avrupa Birliği Muhasebe Stratejisi: Gelecekteki Hareket Tarzı

Avrupa Konseyi, 13 Haziran 2000 tarihinde finansal raporlama stratejisini "Gelecekteki Hareket Tarzı" başlığı altında açıklamıştır (COM (2000) 359 Final).

Konsey, AB'nin büyüme ve yüksek istihdam amaçlarını gerçekleştirmek için etkili ve şeffaf sermaye piyasalarının önemli olduğunun altını çizmiştir. Konsey bildirisinde, küreselleşme ve bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin tek, etkin ve rekabetçi AB sermaye piyasası gerçekleştirmeye doğru bir hareket yarattığını belirtmiştir. Üye ülkelerin sermaye piyasaları yeni teknolojilerin, küreselleşmenin ve Euro'nun etkisi ile süren bir değişim sürecindedir. Bilişim ve iletişim teknolojilerindeki ve elektronik ticaret platformlarındaki hızlı ilerlemeler, işlemlerin oluşumlarının ve finansal bilgilerin yayılışının değişime uğramasına neden olmaktadır. Finansal raporlama da kendi içinde değişime uğramıştır. İnternet, yatırımcıların finansal bilgilere kolaylıkla ulaşabilme olanaklarını ve analiz yeteneklerini yükseltmiş ve bilgileri karşılaştırma imkanı sağlamıştır. Aynı şekilde, finansal raporlamanın şeffaflık sağlama, yatırımcılara güven verme ve piyasalara

genel istikrar sağlama konusunda büyük role sahip olduğu belirtilmektedir (COM (2000) 359 Final: 3).

Hem firmalara hem de yatırımcılara faydalı olması için firmaların finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini arttırmak Avrupa Konseyi'nin öncelikli amaçları arasında yer almıştır. Bu amaca ulaşmak için, Avrupa Birliği içinde şeffaf, anlaşılabilir, uygun bir şekilde denetlenmiş ve zorunlu olan ortak finansal raporlama standartlarının gerektiği sonucuna varılmıştır. Ancak bu tür standartlar ile AB Sermaye Piyasası'nın, ABD Sermaye Piyasası'nın yaklaşık yarısı kadar büyüklüğe ulaşabileceği belirtilmektedir.

#### 5.2.1. Uluslararası Muhasebede Meydana Gelen Gelişmeler

Konsey bildirisinde uluslararası muhasebede söz konusu olan gelişmelere değinilmiştir. Bildiriye göre, AB'de farklı geleneklerden kaynaklanan birçok farklı finansal raporlama kuralları ve birbirine benzemeyen açıklama biçimi mevcuttur. Reform gerçekleştirilmediği takdirde birçoğu önemli olan uyumsuzlukların devam edeceği belirtilmektedir (COM (2000) 359 Final: 3).

Standart belirleme süreci kendi içinde hızlı bir gelişme göstermektedir. Uluslararası standartların belirlenmesinin öneminin artması ve bu nedenle de ulusal standart belirleyicileri daha yakın çalışmaya teşvik etmesi muhasebe standartlarının yakınsamasına yönelik güçlü bir baskıyı ortaya çıkarmıştır. Komisyon'un yeni muhasebe stratejisi küresel Avrupalı oyunculara (işletmelere) IAS'yi kullanmalarını tavsiye ederek uluslararası sermaye piyasalarına girişlerini kolaylaştırma ihtiyacı üzerine odaklanmıştır. IASC ve IOSCO arasındaki anlaşmada yer alan temel standartlar son şeklini almış ve IOSCO 17 Mayıs 2000 tarihinde IAS'yi değerlendirdiğini ve üyelerine uluslararası piyasalarda hisse ihraç edenlere finansal tablolarını hazırlarken IAS'yi kullanmalarına izin vermelerini önermiştir. Bu nedenle

Komisyon, IASC'nin ve IOSCO'nun tek (single) finansal raporlama standartları oluşturma çabalarına destek verdiğini belirtmiştir. (COM (2000) 359 Final: 4).

### 5.2.2. AB Stratejisi

Komisyon bildirisinde ana amaç, AB politikasının, hisse senetlerinin tek finansal raporlama standartları ile hem AB'de hem de uluslararası piyasalarda pazarlanabilmesini sağlaması olarak belirtilmiştir.

Bildiriye göre, firma performansı ve finansal durumu ile ilgili uygun, zamanlı, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi yatırımcıların, kreditorlerin ve ilgili diğer kişilerin korunması için rakipler arasındaki alanda güvenlik sağlamaktadır. Finansal raporlar tüm piyasa bilgi sistemini desteklemektedir. Bu raporlar, yatırımcılar ve hisse senedi ihraç edenler arasında önemli yere sahiptir ve AB'nin tek sermaye piyasası ihtiyacı için yüksek derecede karşılaştırılabilirlik sağlamak için gereklidir (COM (2000) 359 Final: 4).

### 5.2.3. Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama

Konsey bildirisinde, AB içindeki finansal raporlama uygulamalarını değerlendirerek; muhasebe direktiflerinin AB'nin muhasebe kurallarını belirlediğini; ancak, mevcut direktiflerin gerek Avrupa'da gerek uluslararası piyasalarda sermayelerini arttırmak isteyen firmaların ihtiyaçlarını karşılayamadığını belirtmiştir. Çünkü yatırımcıların ve yöneticilerin şeffaflık, karşılaştırılabilir finansal raporlama ve borsaya kayıtlı firmalardan daha çok açıklama yapma beklentileri artmıştır. Bildiriye göre, AB'deki muhasebe uygulamalarındaki çeşitlilik, direktiflerde bir çok seçeneğin mevcut olmasından ve AB içinde farklı uygulanma derecelerinin mevcut olmasından kaynaklanmaktadır (COM (2000) 359 Final: 4).

Konsey, 2005 yılına kadar tamamıyla bütünleşmiş piyasa hedefi belirlemiştir. Bu hedefin çıkış noktası karşılaştırılabilir finansal raporlamadır. Seçilen muhasebe standartları yatırımcıların ihtiyaçlarına cevap verebilmeli ve küresel gelişmelere uygun olmalıdır. Uluslararası alanda tanınmış finansal raporlama çerçevesi borsaya kayıtlı AB işletmeleri için zorunludur.

AB'de kullanılmakta olan US GAAP ve IAS olmak üzere iki finansal raporlama çerçevesi mevcuttur. Her ikisi de uygulamada bir çok fark taşısalar da genellikle eşit yatırımcı koruması sağlayan, yatırımcı odaklı finansal raporlama sistemleridir (COM (2000) 359 Final: 5).

Komisyon, piyasa güçlerinin en iyi raporlama standartlarını tespit etmeye çalışmasının, rakip standartlar arasındaki çekişme süreci nedeni ile gecikmeye uğrayabileceğini, bu sırada maliyetlerin azalmayıp, şeffaflık geliştirilemeyeceği ve bu gecikmenin Avrupa Konseyi'nin 2005 yılına kadar AB içinde karşılaştırılabilir finansal raporlamanın sağlanması hedefinin temelini de çürütebileceği belirtmiştir.

Komisyon 1995 yılı stratejisinde (COM 95 (508)), sermayelerini uluslararası ve tüm Avrupa'da arttırmak isteyen Avrupa Birliği işletmeleri için, standartlara ilişkin tercihini IAS olarak belirtmiştir. IASC kademeli olarak fakat baştan başa standartlarında revizyona giderek; uluslararası iş toplumunun ihtiyaçlarına hizmet eden, kapsamlı ve güçlü finansal raporlama standartları geliştirmiştir. Komisyon Bildirisi'ne göre IAS'nin diğer bir avantajı, ABD çevresi için değil de uluslararası perspektiften düzenlenmesidir. Komisyon'a göre, US GAAP daha geniş kapsamlıdır ve çok detaylı kurallar ve uygulamalardan oluşmakta ve standartların uygulanması önemli eğitim gerektirmektedir. Ayrıca US GAAP, ABD'de Sermaye Piyasası Komisyonu'nun sahip olduğu düzenleme ve yürütme yetkileri ile etkili şekilde uygulanmaktadır. AB'nin ise US GAAP üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır (COM (2000) 359 Final: 6).



### 5.3. IAS Tüzüğü

23-24 Mart 2000 tarihinde toplanan Avrupa Konseyi, finansal hizmetler iç pazarının ivedilikle tamamlanması gerektiğini vurgulamış, Komisyon'un Finansal Hizmetler Aksiyon Planı'nın gerçekleştirileceği tarih 2005 yılı olarak belirlenmiştir. Ayrıca, borsaya kayıtlı firmaların hazırladıkları finansal tabloların karşılaştırmaya elverişliliklerinin sağlanması konusunda gerekli adımların atılmasını istemiştir.

İç pazarın (internal market) fonksiyonunu daha iyi yerine getirmesini sağlamak için, borsaya kayıtlı firmaların konsolide finansal tablolarında bir dizi yüksek kaliteli uluslararası muhasebe standartlarını uygulamasının gerekli olduğu belirtilmiştir. Bunun dışında, finansal piyasalara katılan Avrupa Birliği içindeki şirketler tarafından uygulanan finansal raporlama standartlarının küresel standartlar olması önem taşımaktadır. Bu, bir dizi küresel muhasebe standartlarına ulaşma hedefi ile uluslararası alanda kullanılan mevcut muhasebe standartlarının giderek yakınsamasını gerektirmektedir.

25 Temmuz 1978 tarihli 78/660/EEC sayılı Konsey direktifi (dördüncü direktif), konsolide hesaplar ile ilgili 13 Haziran 1983 tarihli 83/349/EEC sayılı yedinci direktif, bankaların ve diğer finansal kurumların hesapları ile ilgili 8 Aralık 1986 tarihli ve 86/635/EEC sayılı direktif ve sigorta şirketleri hakkındaki 19 Aralık 1991 tarihli ve 91/674/EEC sayılı direktifler de borsaya kayıtlı şirketleri hedef almıştır. Bu direktiflerde belirtilen raporlama gereksinimleri, etkin çalışan bütünleşmiş sermaye piyasası yaratmak için gereken yüksek derecede şeffaf, karşılaştırılabilir finansal raporlama sağlayamamıştır. Bu nedenle, borsaya kayıtlı şirketler için yasal bir çatı oluşturulması gerekmektedir.

Yatırımcıların korunması ve finansal piyasalarda güvenin sağlanması, iç pazarın tamamlanması için gerekli koşullardan biridir. IAS Tüzüğü (Regulation (EC) No 1606/2002), iç piyasada sermayenin serbestçe dolaşmasına katkıda bulunacak ve



Avrupa Birliği içindeki şirketlerin hem Birlik içinde hem de uluslararası piyasalarda finansal kaynak elde ederken eşit seviyede rekabet edilebilirliğini sağlamaya yardımcı olacaktır.

13 Haziran 2000 tarihinde Komisyon tarafından yayımlanan “Avrupa Birliği Stratejisi: Gelecekteki Hareket Tarzı” başlıklı bildiriye, borsaya kayıtlı AB içindeki tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını en geç 2005 yılına kadar IAS ile yeniden düzenlenmesi zorunluluğunun getirilmesi önerilmiştir. IAS Tüzüğü’ne göre, bu standartlar, mümkün olduğunca ve eğer Birlik içinde yüksek derecede şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlıyorsa, borsaya kayıtlı şirketler için zorunlu tutulmalıdır.

#### 5.3.1. Tüzüğün Amacı

IAS Tüzüğü’nün 1. maddesine göre, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın kabul edilmesinin amacı, borsaya kayıtlı şirketlerin hazırladıkları finansal tabloların şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik derecesini arttırmak, böylece AB sermaye piyasasının ve iç pazarın daha etkin işlemlerini sağlamaktır.

#### 5.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kabulü ve Kullanılması

Tüzüğün 3. maddesinin 2. fıkrasına göre Uluslararası Muhasebe Standartları ancak aşağıda belirtilen şartlar dahilinde kabul edilebilir:

- Standartlar 78/660/EEC Direktifinin (dördüncü direktif) 2. maddesinin 3. fıkrasında ve 83/349/EEC Direktifinin (yedinci direktif) 16. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen yıllık ve konsolide finansal tabloların şirketin varlık, kaynak, finansal ve kar/zarar durumunu gerçeğe uygun ve tam olarak yansıtması ilkesine aykırı olmamalıdır.
- Standartlar kamu yararına uygun olmalıdır.

- Standartlar, ekonomik nitelikteki kararlar alınırken ve yönetimin performansını değerlendirirken gerekli olan anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik kriterlerini yerine getirmelidir.

Tüzüğün 4. maddesinde, Birlik üyesi ülkelerde faaliyet gösteren ve borsada kayıtlı olan tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarını 1 Ocak 2005 tarihi itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre düzenleyecekleri belirtilmiştir. Ancak Tüzüğün 9. maddesi buna istisna getirmiştir. Bu maddeye göre üye ülkelere;

- Borçlanma senetleri (debt securities) sadece üye devletlerden herhangi birinde işlem gören şirketler ve
- Menkul kıymetleri Birlik üyesi olmayan bir ülkede ihraç edilen ve bu amaçla finansal tablolarını hazırlarken uluslararası kabul görmüş standartları kullanan şirketler için 4. maddede belirtilen hükmün 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren uygulanmasını öngörme yetkisi tanınmaktadır.

Tüzüğün 5. maddesi uyarınca üye devletlere, borsada kayıtlı olan şirketlerin yıllık hesaplarında ve borsaya kayıtlı olmayan şirketlerin konsolide hesaplarında (consolidated accounts) ve/veya yıllık hesaplarında (annual accounts) Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmalarına izin verme ya da bunu zorunlu tutma yetkisi verilmektedir. Yine Tüzüğün 8. maddesinde üye ülkelerin kendilerine tanınan bu yetkiyi kullanmaları halinde, bu durumu Komisyon'a bildirmeleri gerektiği belirtilmektedir.

Muhasebe Teknik Komitesi (ATC-Accounting Technical Committee), 14 Eylül 2002 tarihinde yürürlükte olan tüm IAS'lerin Tüzük'te belirtilen şartları taşıdığı hükmüne varmıştır. Ancak; finansal araçlar ve türev araçlara ilişkin standartların mevcudiyeti Birlik sermaye piyasası açısından oldukça önem arz ettiği için IAS 32 (Finansal Araçlar: Açıklama ve Sunulması) ve IAS 39 (Finansal Araçlar: Kayda alma ve Değerleme)'a ve bunlar ile ilgili Standart Yorumlama Komitesi (SIC-Standards Interpretation Committee) yorumlarına şimdilik uyulmamasının uygun

olacağına karar verilmiştir. Böylece, 14 Eylül 2002 tarihinde yürürlükte olan IAS 32-39 hariç olmak üzere tüm standartlara uyum sağlanacağı belirtilmiştir (Regulation (EC) No: 1725/2003). Ancak AB Komisyonu 19.11.2004 tarihinde internet sitesinde yayımladığı bildiri ile IAS 39'u onayladığını açıklamıştır (europa.eu.int).

### 5.3.3. Komitoloji Prosedürünün Kullanılması

IAS Tüzüğü çıkarılana kadar AB içerisinde muhasebe alanında yapılan yasal düzenlemeler yönergeler yoluyla gerçekleştirilmiştir. IAS Tüzüğü'nün çıkarılmasıyla, Avrupa Komisyonu bu alanda ilk kez topluluk tüzüğü enstrümanını kullanmıştır. Yönergelerin aksine topluluk tüzükleri doğrudan normatif etkiye sahiptirler ve bu nedenle üye ülkeler tarafından ayrıca iç hukuka aktarılmasına gerek olmaksızın Birlik üyesi her ülkede doğrudan geçerli olmaktadır.

Avrupa Birliği'nde muhasebe ile ilgili yasal düzenleme yapma yetkisinin geri alınmaz bir şekilde ve kayıtsız şartsız olarak, içerisinde Birlik'in nüfuzunun sözü konusu olmadığı bir özel sektör organizasyonuna devredilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, IASB tarafından hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının ve bunlarda daha sonraki tarihlerde yapılacak değişikliklerin AB hukuk sistemi içerisinde bağlayıcılık kazanabilmeleri için IAS Tüzüğü'nün 3. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Tüzüğün 6. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen ve "komitoloji prosedürü" adı verilen bir usul ile kabul edilmeleri gerekmektedir. Ancak bu koşul yerine getirildikten sonra uluslararası muhasebe standartları Birlik içerisinde uygulanabilecektir. Komitoloji Prosedürü'nün uygulanması sırasında IAS'nin yeniden formüle edilmeleri veya değiştirilmeleri değil, borsada kayıtlı olan Avrupa şirketlerinin hazırlayacakları finansal tablolara uygun bir temel teşkil ettiklerinin teyidi amaçlanmaktadır (Yılmaz 2003: 122-123).

IAS Tüzüğü'nün 6. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, uluslararası muhasebe standartlarının değerlendirilmesi sırasında Avrupa Komisyonu bir muhasebe düzenleme kurulu tarafından desteklenecektir. Politik bir nitelik arz eden kurul, üye ülkelerin temsilcilerinden oluşmakta ve başkanlığı Avrupa Komisyonu tarafından yürütülmektedir. Düzenleme kurulu Komisyon'un önerisi üzerine IAS hükümlerini kabul edecek veya reddedecektir.

Değerlendirme sırasında Avrupa Komisyonu'na ayrıca Teknik Kurul tarafından da yardım edilmesi öngörülmektedir. Avrupa Finansal Raporlama Danışmanlık Grubu (EFRAG- European Financial Reporting Advisory Group) adı verilen bu kurul yalnızca tavsiyelerde bulunma yönünde bir fonksiyona sahiptir. EFRAG bir özel sektör teşebbüsü olup, birçok üye devletin muhasebe ile ilgili yüksek nitelikli uzmanlarından oluşmaktadır.

Komitoloji prosedürü kapsamında öncelikle Avrupa Komisyonu tarafından Düzenleme Kurulu'na her bir standart için ayrı bir kabul önerisi sunulmaktadır. Kurul bir aylık bir süre içerisinde Komisyon önerisi ile ilgili görüş bildirmek zorundadır. Düzenleme Kurulu'nun önerinin reddi yönünde görüş bildirmesi halinde, Komisyon konuyu görüşülmek üzere Teknik Kurul'a iletebileceği gibi, Avrupa Konseyi'ne de götürebilmektedir. Konsey öneriyi nitelikli çoğunlukla ve üç aylık süre içerisinde reddedebilmekte; aksi takdirde öneri kabul edilmiş sayılmaktadır (Yılmaz 2003: 123).

#### 5.4. Muhasebe Normlarının Güncelleştirilmesine İlişkin Yönerge

IAS Tüzüğü'nün yürürlüğe girmesi, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Dördüncü ve Yedinci Yönerge'lerin yürürlüğünü sona erdirmeyecek; bu yönergeler, Birlik dahilindeki tüm sermaye şirketlerinin finansal tablolarına esas teşkil etmeye devam edecektir. Ancak, IAS Tüzüğü'nün yürürlüğe girmesi, bu yönergeler ile IAS arasındaki mevcut farkların giderilmesini gerekli kılmıştır (Yılmaz 2003: 118).

Çünkü hisse senetleri borsada işlem görmeyen ve konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olmayan işletmeler için IAS'nin uygulanması isteğe bağlı bırakılmıştır (Yalkın 2003: 26). Yönergelerin AB içindeki tüm limited şirketler için temel karşılaştırılabilir olanağını devam ettirmek için uygulamada kalması, ancak IAS ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır (Akdoğan 2003: 34). Avrupa Komisyonu bu amaçla 28.05.2002 tarihinde Dördüncü ve Yedinci Yönergeler'in değiştirilmesine ilişkin bir yönerge taslağı sunmuş ve Yönerge 06.05.2003 tarihinde Avrupa Konseyi tarafından onaylanarak 17.07.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Yılmaz 2003: 118).

Ülkemizin Avrupa Birliği üyeliğini hedeflemesi ve üyelik sürecinde bulunması nedeni ile Avrupa Birliği'nce getirilen düzenlemeler önem arz etmektedir (Aksoy 2002: 91). Türkiye; 1965 Ankara Anlaşması, AB ile 1996 yılı başında sağladığı Gümrük Birliği ve 2001 ve 2003 yılındaki ulusal programlar ile Avrupa ile her alanda bir uyumlaştırmaya başlamıştır. Türkiye'de yapılan düzenlemelerin çoğunda AB model olarak alınmaktadır. 1993 yılında Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ve Sermaye piyasası düzenlemelerinde AB Muhasebe Direktiflerinden yararlanılmıştır (Sağlam 2004: 52). Bundan sonraki düzenlemelerin de AB'nin kabul ettiği gibi Uluslararası Muhasebe Standartları baz alınarak yapılması önem taşımaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE FARKLARININ TESPİTİ VE UYUMLAŞTIRILMASINA YÖNELİK BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ

#### 1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Türkiye AB üyeliğini hedeflemekte ve üyelik sürecinde bulunmaktadır. Bu nedenle, AB tarafından getirilen düzenlemeler AB'ye uyum sağlama açısından Türkiye için önem arz etmektedir. AB finansal raporlamaya ilişkin son olarak, AB içindeki tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını en geç 2005 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları ile yeniden düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Bu çalışmanın konusu, Türkiye'de faaliyet gösteren sanayi işletmelerine ait mali bilgilerin raporlanması uygulaması ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki farkları ortaya koymak ve uyumlaştırılması için mevcut sorunları ortadan kaldırmak için çözüm önerisi sunmaktır.

#### 2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

İşletmelerin yayımladıkları finansal tabloların kullanıcılar tarafından doğru yorumlanabilmesi için finansal tabloların hazırlanışında bazı kurallara uyulması gerekmektedir. AB, Tek Pazar oluşturma hedefine ulaşma çalışmaları doğrultusunda finansal raporlama uygulamalarına ilişkin olarak da düzenlemeler yapmaktadır.

AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının harmonizasyonu amacı ile birlik tarafından dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. Ancak,

bu yönergeler teknik eksiklikler taşıması, üye ülkeler arasındaki farklılıkların devam etmesi, güncelliğin sağlanamaması gibi sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların ortadan kaldırılması amacı ile AB, Birlik içinde Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına karar vermiştir.

Türkiye AB'ye tam üyelik için müracaatta bulunmuştur. Üyeliğinin kabul edilmesi halinde tüm muhasebe uygulamalarımızın AB düzenlemeleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Ayrıca, Türkiye'deki sanayi işletmelerinin finansal tablolarının Avrupa'da iş yaptıkları işletmeler tarafından değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik işbirliklerinin gerçekleştirilebilmesi için Türkiye'deki işletmelerin AB tarafından kabul edilmiş muhasebe uygulamalarına göre finansal tablo hazırlamaları gerekebilmektedir. Hem ülkemiz uygulamalarına hem de AB uygulamasına göre raporlama yapmak zorunda kalan işletmeler açısından bu durum maliyetlerin artmasına neden olacaktır.

Konunun öneminden yola çıkarak, bu çalışmada Türkiye'deki sanayi işletmelerine ait mali bilgilerin raporlanmasının AB uygulaması ile yani Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılmasına ilişkin sorunların tespit edilmesi ve uyumlaştırmaya ilişkin çözüm önerisi sunulması amaçlanmıştır.

### 3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın amacı doğrultusunda, Türkiye'de mevcut olan muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu olmadığı varsayımından hareket edilmiş ve farkların tespiti için yöntem olarak karşılaştırmalı araştırma yöntemi (comparative research method) uygulanmıştır. Karşılaştırmalı araştırma, farklı kültürlerdeki ve farklı yerlerdeki olaylar arasındaki benzerlik ve farklılıkları belirleme ve açıklama girişimine yönelik bir yöntemdir (Carnegie ve Napier 2002: 691). Sosyal bilimlerin her alanında yaygın olarak kullanılan bu yöntemin uluslararası muhasebe araştırmalarında kullanımı 1980'li yılların başında başlamıştır. İlk kez Nobes ve



Parker 1981 yılında “Comparative International Accounting” isimli kitaplarında bu yöntemi kullanmışlardır (Carnegie ve Napier 2002: 693).

Uluslararası muhasebe standartlarının her türdeki işletmeleri kapsamına alması nedeni ile çalışmamız sanayi işletmeleri ile sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda çalışmamızın bu bölümünde öncelikle literatür taraması ile sanayi işletmelerine ilişkin Türkiye’deki mevcut muhasebe düzenlemeleri tespit edilmiştir. Daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartları’na ilişkin literatür taraması yapılarak konu ile ilgili mevcut uygulamalar belirlenmiştir. Türkiye’de mevcut olan muhasebe düzenlemeleri ile IAS’deki uygulamalar finansal tabloların sunuluşuna ilişkin genel çerçeve, hazırlanması öngörülen finansal tablolar, finansal tabloların sunumu ve finansal tablo unsurlarının değerlendirme esasları bakımından karşılaştırılarak farklar ve benzerlikler tespit edilmiştir. Daha sonra ise mevcut uygulamaların uyumlaştırılması için gereken çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

#### **4. TÜRKİYE’DE MEVCUT OLAN MUHASEBE DÜZENLEMELERİ**

Türkiye’de 1926-1960 yılları arasında muhasebe kuram ve uygulamasında Alman muhasebe sisteminin etkisinin olduğu ifade edilmektedir. Bu dönemde Alman Profesörü Sachsenberg tarafından Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi, İktisadi Devlet Teşekküllerinin birçoğu tarafından benimsenmiş ve sistemin özel sektörde de geniş etkiler yarattığı görülmüştür. 1940 yılından sonra çıkan “Kazanç Vergisi Kanunu” ve 1950 yılında çıkarılan “Gelir Vergisi Kanunu” muhasebe uygulamasının önemini artırmış ve bu konudaki gelişmeleri hızlandırmıştır (Yalkın 2001: 11).

Ülkemizde muhasebe konusunda düzenleme yapan farklı yasalar bulunmaktadır. Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden Türk Ticaret Kanunu



(TTK)'nda bulunmasına rağmen vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve yaptırımlar, uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur (Üstünel 2003: 1). Vergi Hukuku'nun amacı devletin hakkını korumak, Ticaret Hukuku'nun amacı ekonomik faaliyetlerde düzeni sağlamak ve bu amaçla üçüncü kişilerin haklarını korumaktır. Muhasebe faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçlar vergi hukuku açısından ve ticaret hukuku açısından farklılaştıkça, Türkiye'de muhasebe dili farklı gelişmiştir (Öksüz 1999: 6).

Türkiye'de Cumhuriyet döneminde muhasebe uygulamalarını genellikle TTK ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'ndaki hükümlerin yönlendirmesine rağmen, bu kanunlardaki hükümler ihtiyaca cevap vermediğinde, yasal statü sahibi bazı kuruluşlar kendi etki alanlarındaki işletmeler için muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler yapmışlardır. Bu kuruluşların en önemlileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker 1998: 13):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu.

1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun ile kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, 1968 yılında Kamu İktisadi Teşekkülleri için zorunlu olan Tek Düzen Genel Hesap Planı yayımlanmıştır (Ertuş 2002: 70). Tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasında karşılaşılan eksikliklerin giderilmesi amacıyla ise Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu çalışmalar yapmış ve "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" başlıklı kitabı bazı değişiklikler yaparak 1987 yılında yeniden yayımlamıştır (Yalkın 2001: 13).

Hazine, Merkez Bankası ve Bankalar Birliği de bankalar arasında uygulamada tekdüzeliği (yeknesaklığı) sağlamak üzere muhasebe ile ilgili bazı çalışmalar yapmışlardır (Akdoğan ve Tenker 1998: 17). 3182 sayılı Bankalar Kanunu bankaların şeffaf bankacılık ilkelerine göre faaliyette bulunmalarını öngörmüş ve bu nedenle bankalar 01.01.1986 tarihinden itibaren bankacılık sektörü için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin uygulamaya başlamışlardır (Yalkın 2001: 13).

1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuş ve bu komite Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin yaptığı çalışmalar yürürlüğe girmemiş, sadece teknik bir çalışma olarak kalmıştır (Akdoğan ve Tenker 1998: 17).

Bu alışma açısından önemli olan muhasebeye ilişkin düzenlemeler alt başlıklar halinde aşağıda belirtilmiştir.

#### 4.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yayımlamış Olduğu Muhasebe Standartlarına İlişkin Tebliğler

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurul'un temel görevi;

- Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,
- Tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

Kurul'un sermaye piyasası ile ilgili yaptığı düzenlemeler Tebliğ olarak Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Kurul, kendi gözetimi altındaki piyasalardaki

işlemlerle ilgili ve görev alanındaki işlerin kurallarının tanımlanması ile ilgili düzenlemeler yapmakla yetkilendirilmiştir. Bu amaçla ([www.spk.gov.tr/Hakkında](http://www.spk.gov.tr/Hakkında));

- Menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeler,
- Menkul kıymetler borsalarının, kıymetli madenler borsalarının, vadeli işlem ve opsiyon borsalarının kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye piyasasından menkul kıymet ihracı yoluyla fon sağlayan şirketlere ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye piyasası kurumları ile ilgili düzenlemeler yapmaktadır.

Yerli veya yabancı şirketlerin menkul kıymetleri ülkemizde halka arz olunacaksa Kurul kaydına alınması zorunludur. Kurul kamuyu aydınlatma amacıyla şirketler tarafından verilen bilgilerin doğruluğunu izlemektedir.

SPK, Sermaye Piyasası Kanunu'nun verdiği yetki ve görevler çerçevesinde, piyasanın tam, zamanında, doğru ve güvenilir bir şekilde bilgilendirilmesi sürecinde muhasebe ve raporlama standartlarını en önemli araçlardan birisi olarak görmektedir ve yatırımcıların yatırım kararlarını alırken kullanacakları finansal tabloların işletmelerin gerçek durumlarını yansıtmalarına yönelik düzenlemeler yapmaktadır.

Bu kapsamda; kamuyu aydınlatma genel amacına hizmet etmek üzere üretilen muhasebe standartları, Kurulun XI seri numaralı Tebliğlerinde, özellikle Seri: XI, No: 1 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"inde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemelerde uluslararası gelişmeler ve uluslararası kabul görmüş standartlar da dikkate alınmıştır. Bu doğrultuda; son olarak IAS'ye uygun olarak hazırlanan Seri: XI, No: 19 sayılı "Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ", Seri: XI, No: 20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Tabloların Düzeltilmesine İlişkin İlke ve

Kurallar Hakkında Tebliğ” ile Seri: XI, No: 21 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Finansal Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” yürürlüğe girmiştir.

Ancak yine de kurulun mevcut düzenlemeleri ile IAS arasında farkların bulunması nedeni ile muhasebe standartlarının IAS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, Kurul tarafından 2002 yılı başı itibarıyla İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, akademisyenler ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalar başlatılmış ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Taslağı, Kurulun internet sitesi aracılığıyla kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.

Tebliğ Taslağının kapsamında bulunan;

- Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler,
- Yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yukarıda yer verilen işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler, Tebliğ Taslağı uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

Tebliğ Taslağı, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girecektir. Ancak, dileyen işletmeler 31.12.2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere Tebliğ Taslağı hükümlerini uygulayabilecektir. Bu tarihten itibaren söz konusu Tebliğ Taslağını uygulamaya başlayan işletmeler Tebliğ Taslağına sürekli olarak uymakla yükümlüdür.

SPK, IAS'ye uyumlu Tebliğ ile, hisse senetleri borsada işlem gören şirket hisse senetlerine, artan şeffaflık ortamı nedeniyle, yerli ve yabancı bireysel/kurumsal yatırımcı ilgi ve talebinin artmasını beklemektedir (www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/). Bu çerçevede, Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konmuştur. Ancak, yürürlük tarihi itibarıyla IAS'ye tam uyumlu olan Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ’in yürürlüğe girmesinden sonra, IAS'ye yeni standartlar eklenmiş olduğu dikkate alınarak, Kurul tarafından söz konusu standartların Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ ile uyumlaştırılmasına yönelik yeni bir çalışma başlatılmıştır. Bu çerçevede yeni standart taslakları SPK’nın internet sitesinde kamuoyunun görüşüne açılmıştır.

#### 4.2. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu’nun Yapmış Olduğu Çalışmalar

1990 yılında oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizdeki standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayımlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. TMUDESK kurulduktan sonra bu komisyon görevini bu kurula devretmiştir.

Türkiye’de muhasebe standartlarını birbirinden bağımsız olarak saptamaya çalışan çeşitli kuruluşlar olduğu için aynı konuda farklı standartlar yayınlanabilmiştir. Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde çalışan muhasebe standartları komisyonu, bu farklı uygulamaları gözden geçirip, Avrupa Birliği’nin “Dördüncü Yönerge”sini de göz önünde bulundurarak, banka ve sigorta şirketleri hariç tüm işletmelerin uygulayabileceği muhasebe standartlarını hazırlamış ve 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır (Akdoğan ve Tenker 1998: 17-18).

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile muhasebenin usul ve esasları belirlenmiş ve Tekdüzen Hesap Planı oluşturulmuştur. Tebliğde, düzenlemenin amacı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olarak belirtilmiştir. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

- Muhasebe bilgilerinin karar alıcılara yeterli olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Finansal tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması ve anlaşılabilir olmasına ve
- İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmiştir (Ertaş 2002: 73).

#### 4.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

1942 yılında "Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adı ile kurulan dernek, 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" adını almıştır. Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD'nin önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında Dernek, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir ([www.tmud.org.tr/kurulus.htm](http://www.tmud.org.tr/kurulus.htm)).

1960 sonrasında muhasebenin Amerikan muhasebe uygulamalarının etkisine girmesi, 1974 sonrası uluslararası muhasebenin Türkiye'de uygulama alanı bulması ile muhasebe dilindeki farklılaşma belirgin hale gelmiştir. Muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuştuğu 1989 yılına kadar bu farklılaşma sürmüştür.

1984 sonrası Sermaye Piyasası Kurulu tarafından muhasebeye ilişkin yapılan düzenlemelerin Vergi İdaresi tarafından kabul görmemesi farklılaşmanın artmasına neden olmuştur. TMUD, muhasebe dilindeki bu farklılaşmayı giderebilmek amacıyla çalışmalar yapmıştır. Bu amaçla 11.Türkiye Muhasebe Kongresi'nde "Bilanço, Kar ve Zarar" teması işlenmiş, kongre sonucunda TMUD'ye muhasebe prensiplerini saptama görevi verilmiştir. 1976 yılı sonrasında, TMUD bünyesinde "Muhasebe Prensipleri Komitesi" kurulmuş ancak komite birkaç toplantı yapmasına rağmen muhasebe prensiplerini ve standartlarını saptayamamıştır (Öksüz 1999: 6).

TMUD özel sektörün hızla gelişmesine bağlı olarak muhasebeye olan talebin yanı sıra, devlet işletmeciliğinin de büyümesini dikkate alarak gerek ülke içinde gerek ülke dışında muhasebe kurallarının oluşması gayretine ağırlık vermiştir. Bu amaç doğrultusunda, 1972'de Avustralya'nın Sydney kentinde toplanan On Birinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde, IASC'ye üye olmuş, 1977'de Almanya'nın Münih kentinde toplanan On İkinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde de kurulmasına karar verilen IFAC'a kurucu üye olarak katılmıştır. 1975'te IASC üyesi olarak IAS'yi kabul etmiş, onların üyeleri için ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar" olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir ([www.tmud.org.tr/kurulus.htm](http://www.tmud.org.tr/kurulus.htm)).

TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları yayımladıkça Türkçe metinlerinin İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayınlanmasını sağlamış; ayrıca, 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı'nı toplu halde bir kitapta yayımlamıştır.

1989 yılında 3568 sayılı yasa ile bir statüye kavuşan muhasebe mesleğinin en üst kurumu olan TÜRMOB'un kuruculuk görevini üstlenen "Geçici Kurul" bünyesinde, muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı ile birlikte bir grup çalışması başlamıştır. Bu grup çalışması sonucunda, "Tek Düzen Muhasebe Sistemi" Maliye Bakanlığı tarafından "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği" şeklinde yayımlanmıştır (Öksüz 1999: 6).



Maliye Bakanlığı'nın finans sektöründekiler hariç tüm işletmelerde uygulanmasını 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin düzenlenme amacı "Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması" şeklinde tanımlanmıştır (Tetik ve Demirel 2002a: 130).

Ancak, şu ana kadar Maliye Bakanlığı tarafından bu Tebliği tamamlayacak muhasebe standartları yayımlanmamıştır. Muhasebe sisteminin hukuki temelini oluşturan en önemli iki etken olan TTK ve VUK, muhasebe standartlarını içermemektedir. Bu anlamda ilk önemli çalışma 1989 yılından geçerli olmak üzere SPK tarafından yapılmıştır. Sadece SPK'ya tabi şirketler için zorunlu olan bu standartlar, geniş bir uygulama alanı bulamamış ve uluslararası standartlar ile de tam bir uyum göstermemiştir (Öksüz 1999: 7).

#### 4.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye muhasebe ve denetim standartlarını saptamak amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve standart saptama çalışmalarına başlamıştır (Yalkın 2001: 41).

TMUDESK, standart saptama çalışmalarına temel olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas almıştır. Bu nedenle, standart saptama bakımından TMUDESK ile IASC'nin amaçları arasında bir farklılık yoktur. IASC amaçları ile uyumlu olan TMUDESK'nin muhasebe standartlarını saptama amaçları şu şekilde özetlenebilir (Yalkın 2001: 41):



- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamak; bu standartların ülke genelinde uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Standartların geliştirilmesinde Türkiye ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinden yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu TMMOB on dokuz adet standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı- TMS" olarak kabul etmiş ve bu standartları yayımlamıştır (Aksoy 2002: 293). Ancak, TMMOB tarafından geliştirilen muhasebe standartlarının ülkemizde tam bir uygulama alanı bulamamıştır. Bunun nedeni standartlara uymamanın bir yaptırımının olmayışdır (Çelik 2003: 147).

#### 4.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMMOB'nin yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları'nın yaptırım eksikliğini ortadan kaldırmak için 1999 yılında SPK Kanunu'na eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve bu kurul daha önce yayımlanan muhasebe standartlarını revize ederek Türkiye Muhasebe Standartları taslağı olarak yayımlamaya başlamıştır (Çelik 2003: 147). Başlıkları EK 2'de görülebilecek olan bu taslaklar TMSK'nın internet sitesinde kamuoyunun görüşüne açılmıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir ve buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır. Kurul, kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlık'ın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)).

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 5. maddesine göre Kurul; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amaçlarıyla kurulmuştur.

Yönetmeliğin 9. maddesinde ise Kurul'un görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak,

- c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,
- g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK son olarak, kamuoyunun görüşüne açtığı standart taslaklarından aşağıda adı belirtilen standartları ve kavramsal çerçeveyi kabul ederek Resmi Gazete’de yayımlanması için Maliye Bakanlığı’na göndermiş bulunmaktadır. Bu standartlar şunlardır ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)):

- TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2- Stoklar
- TMS 7- Nakit Akış Tabloları.

## **5. TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın başlıkları EK 1'deki gibidir. IASB'nin geliştirme projesinin bir parçası olarak IAS 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 32, 33, 39 ve 40 nolu standartlar revize edilmiştir. Bunlara ek olarak beş adet de IFRS yayımlanmıştır. Bu standartlarla ilişkili olarak ülkemizde yapılan düzenlemeler EK 3'de belirtilmiştir.

Ülkemizde sanayi işletmelerine ait muhasebe uygulamaları esas olarak iki temel düzenlemeye dayalı olarak yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin ilki Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)<sup>2</sup>” çerçevesinde geliştirilen muhasebe ilkeleridir. Bu tebliğler çerçevesinde;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

konularında düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler ayrıca muhasebe usul ve esasları olarak da ifade edilmiştir (Çelik 2003: 147).

Muhasebe uygulamalarına yön veren ikinci düzenleme ise SPK düzenlemeleridir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 20. maddeleri ile “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”in 19. maddesi uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından düzenlenecek finansal tablo ve raporlar ile bunların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallar SPK'nın Seri: XI, No: 1 sayılı “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği”nde düzenlenmiştir (Çelik 2003:

<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğler toplam 14 adet olup <http://www.gelirler.gov.tr> adresinde görülebilir.

148). Daha önce de belirtildiği gibi Sermaye Piyasası Kurulu'nca son olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Seri: XI, No: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca ülkemizde 1999 yılında SPK Kanunu'na eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve TMSK taslak muhasebe standartlarını internet sitesinde kamuoyunun görüşüne sunmuş ve finansal tabloların sunulduğu, stoklar ve nakit akış tablolarına ilişkin olarak da standartları yayımlamıştır (www.tmsk.org.tr).

Çalışmamızın bu bölümünde, sözünü ettiğimiz ülkemizdeki bu düzenlemeler vergi mevzuatımız da dikkate alınarak Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırılarak farklılıklar tespit edilecektir.

### 5.1. Genel Çerçeve

Uluslararası muhasebe standartlarının ilk bölümünde Finansal Tabloların Sunumuna ilişkin genel çerçeveden söz edilmektedir. Bu bölümde (IASC 2000: 82);

- Finansal tabloların amacı
- Finansal tabloların nitelikleri
- Finansal tabloları oluşturan unsurların açıklanması, finansal tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin ilkeler ve
- Öz kaynak kavramı ve öz kaynağın korunmasına ilişkin ilkeler belirtilmektedir.

Seri: XI NO: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'de IAS'deki her bir standart ayrı bir kısımda ele alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak temel çerçeveyi oluşturan

“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” başlıklı bölüme, söz konusu Tebliğ’in birinci kısmında “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler” başlığı altında yer verilmiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliğ’de ise bu hususlara ilişkin açıklama yapılmamıştır.

MSUGT’de, IAS’de açıklanan bu hususlara “mali tablolar ilkeleri” başlığı altında yer verilmiştir. Ancak finansal tabloların niteliklerine, amacına ilişkin olarak IAS’deki gibi ayrıntılı açıklama yapılmamıştır. TMSK’da belirtilen “kavramsal çerçeve” IAS ile uyumludur.

#### 5.1.1. Hedef Alınan Kitle

Uluslararası Muhasebe Standartları özel ya da kamu tüm ticari ve sanayi işletmelerini hedef almaktadır (IASB 2004: 24). Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliği menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan anonim ortaklıklar ve aracı kuruluşları (md. 2) kapsamaktadır. Seri: XI, No: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ise (Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğin gerekçesi);

- Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler,
- Yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yukarıda yer verilen işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve işiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler tarafından uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT, finans kesimi hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmeleri

kapsamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun hazırladığı standartlar ise halka açık olsun veya olmasın finansal raporlama yapan bütün ticari, sınai ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanacaktır.

#### 5.1.2. Temel Muhasebe Kavramları, Finansal Tabloların Genel Nitelikleri ve Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda temel muhasebe kavramları ve finansal tabloların genel nitelikleri genel çerçeve (framework) içinde açıklanmıştır. Finansal tablolara ilişkin genel ilkeler ise ayrıca IAS 1'de açıklanmaktadır.

##### 5.1.2.1. Temel Muhasebe Kavramları ve Finansal Tabloların Genel Nitelikleri

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin genel çerçevede, finansal tabloların sunulmasında temel alınacak temel muhasebe kavramları ve finansal tabloların niteliksel özellikleri de açıklanmaktadır. IAS'ye göre temel muhasebe varsayımları ve finansal tabloların niteliksel özellikleri Tablo 6'daki gibidir.

**Tablo 6.** Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Temel Muhasebe Kavramları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

<b>IAS</b> <b>Temel Muhasebe Kavramları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri</b>	
Temel Varsayımlar	Tahakkuk esası (accrual basis)
	İşletmenin sürekliliği (going concern)
Finansal Tabloların Nitelikleri	Anlaşılabilirlik (understandability)
	İhtiyaca uygunluk (relevance)
	- Önemlilik (materiality)
	Güvenilirlik (reliability)
	- Gerçeğe uygunluk (faithful representation)
	- Özün önceliği (substance over form)
	- Tarafsızlık (neutrality)
	- İhtiyatlılık (prudence)
	- Tam açıklama (completeness)
Karşılaştırılabilirlik (comparability)	

**Kaynak:** Çelik (2003: 150).

Finansal tabloların kullanıcılara faydalı olmasını sağlayacak olan dört niteliği anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (PWC 2004b: 1). Uluslararası Muhasebe Standartları'nın genel çerçevesinin hazırlanmasında IASC, FASB'nin genel çerçevesinden yararlanmıştır (Nobes ve Parker 2004: 110). Çalışmamızın birinci bölümünde finansal tabloların genel niteliklerinden söz ederken, yukarıdaki kavramlara değinilmiştir. Bu nedenle bu bölümde bu kavramlar tekrar açıklanmayacaktır.

1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (Resmi Gazete No: 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi: 26/12/1992) "Muhasebe Usul Ve Esasları" başlığı altında muhasebenin temel kavramları tek tek açıklanmıştır. Aynı şekilde SPK'nın Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliği'nin birinci bölümünde "Mali Tablolarda Muhasebe Politikalarının Açıklanması Ve Muhasebenin Temel Kavramları" başlığı altında 6-17. maddelerde bu kavramlar açıklanmaktadır.



Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliği'ne göre temel muhasebe kavramlarının MSUGT ile karşılaştırması aşağıdaki tabloda görülmektedir.

**Tablo 7.** Muhasebenin Temel Kavramlarının MSUGT ve SPK Açısından Karşılaştırılması

MSUGT'ye Göre Muhasebe Temel Kavramları	SPK'ya Göre Muhasebe Temel Kavramları
- Sosyal sorumluluk kavramı	- Sosyal sorumluluk kavramı
- Kişilik kavramı	- Kişilik kavramı
- İşletmenin sürekliliği kavramı	- İşletmenin sürekliliği kavramı
- Dönemsellik kavramı	- Dönemsellik kavramı
- Parayla ölçülme kavramı	- Para ölçüsü kavramı
- Maliyet esası kavramı	- Maliyet kavramı
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı	- Tarafsızlık kavramı
- Tutarlılık kavramı	- Tutarlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı	- Tam açıklama kavramı
- İhtiyatlılık kavramı	- İhtiyatlılık kavramı
- Önemlilik kavramı	- Önemlilik kavramı
- Özün önceliği kavramı	- Özün önceliği kavramı

**Kaynak:** Çelik (2003: 149).

SPK ve MSUGT düzenlemelerinde yer alan temel muhasebe kavramları önemli ölçüde birbiri ile uyumludur (Çelik 2003: 149). Tekdüzen muhasebe sistemi bu esasların tümünü “temel kavram” olarak nitelemiştir (Sevilengül 2003: 22). Ancak MSUGT’de bu kavramlardan “işletmenin sürekliliği”, “dönemsellik” ve “tutarlılık” kavramlarının işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda bu hususun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle, temel kavramlardan işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramları, muhasebenin temel varsayımlarını oluşturmaktadır. Aksi belirtilmedikçe temel varsayımların finansal tabloların hazırlanmasında esas alındığı kabul edilmektedir. Finansal tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmeyecektir. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması durumunda, finansal tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır. Bunun yanı sıra; ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirmelidir (Çelik 2003: 149). Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nin 3. maddesinde de temel kavramlardan işletmenin

sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarının muhasebenin varsayımlarını oluşturduğu belirtilmektedir.

Temel muhasebe kavramları ile muhasebe ilkeleri ülkemizde ve uluslararası muhasebe standartlarında bazı farklar dışında temelde aynı ilke ve kavramları içermektedir (Çelik 2003: 151). Uluslararası muhasebe standartlarında temel kavramların yanında finansal tablolarla ilgili bazı niteliksel özelliklere de yer verilmiştir. Finansal bilgilerin belirli nitelikler taşımalarına önem verilmektedir (Çelik 2003: 152-154).

1 Sıra Nolu MSUGT’de “mali tablolardaki bilgilerin özellikleri” başlığı altında finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesinin gerektiği belirtilmiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği’nde ise finansal tabloların niteliklerine yer verilmemiştir.

Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği’nin 17. maddesinde finansal tabloların nitelikleri yine IAS ile uyumlu olarak anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak sıralanmıştır. TMSK tarafından yayımlanan kavramsal çerçeve IAS’nin genel çerçevesinin tercümesi olduğu için IAS ile uyumludur.

#### 5.1.2.2. Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler

IAS 1 finansal tabloların sunuluşu ile ilgili olarak genel amaçlı finansal tabloların içermesi gereken minimum bilgileri ve yapısını özetleyerek, finansal tabloların sunum esaslarını belirlemektedir. Standartta finansal tabloların sunuluşuna ilişkin genel ilkeler aşağıdaki başlıklar altında belirtilmiştir:

- Finansal Tabloların Gerçeği Dürüst Bir Şekilde Yansıtması (Fair Presentation) (IAS 1 md. 13-22)
- İşletmenin Sürekliliği (Going Concern) (IAS 1 md. 23-24)
- Tahakkuk Esası (Accrual Basis of Accounting) (IAS 1 md. 25-26)
- Gösterimde Tutarlılık (Consistency Presentation) (IAS 1 md. 27-28)
- Önemlilik ve Toplulaştırma/Bilgilerin Birleştirilmesi (Materiality and Aggregation) (IAS 1 md. 29-31)
- Mahsup/Netleştirme (Offsetting) (IAS 1 md. 32-35)
- Karşılaştırmalı Bilgi (Comparative Information) (IAS 1 md. 36-41)

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: XI, No: 25) 58-66. maddeleri de aynı hususları açıklamaktadır. TMS 1'de yine aynı hususlara değinilmektedir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde ise bu hususlardan işletmenin sürekliliği ayrı bir maddede açıklanmış, diğer hususlara ilişkin açıklamalar ise ilgili maddelerin içinde yapılmıştır.

MSUGT'de finansal tablo ilkeleri; gelir tablosu ilkeleri ve bilanço ilkeleri olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bilanço ilkeleri ayrıca varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere alt başlıklarda açıklanmıştır (Kalmış 2003: 83-88).

#### 5.1.2.2.1. Finansal Tabloların Gerçeği Dürüst Bir Şekilde Yansıtması

Genel amaç, işlerin durumu ve işletmenin performansı hakkında gerçeğe uygun sunum (fair presentation) sağlanması; böylece, finansal tablo kullanıcılarının doğru kararlar almalarını sağlamaktır (Nobes ve Parker 2004: 111). Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmalıdır. Gerekli dipnotlar da verilerek, muhasebe standartların açıklamaları çerçevesinde hazırlanan finansal tabloların gerçeği dürüst şekilde yansıttığı kabul edilmektedir (IAS 1 md. 13; Seri: XI, No: 25 md. 58).

İşlemler, varlıklar ve yükümlülükler mümkün olduğunca temellerine göre gösterilmelidir. Örneğin, bilançoda, gerçek tanımına uymadığı takdirde bir kalem varlıklar arasında gösterilmemelidir (Nobes ve Parker 2004: 114). Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları'na kısmen ya da tamamen uygun olarak hazırlanmayan finansal tablolar, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun şekilde hazırlanmış finansal tablolar olarak kabul edilmemektedir (IAS 1 md.14; Seri: XI, No: 25 md. 58).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nin 46. maddesinde finansal tabloların işletmelerin varlıkları, kaynakları, mali durumu ve kar veya zararı hakkında gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir şekilde hazırlanmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. TMS 1'de IAS'deki gibi 13. maddede "Finansal tabloların gerçeğe uygun sunuluşu" başlığı altında açıklanmıştır. MSUGT'de ise bu hususa gelir tablosu ve bilanço ilkelerinin amacı açıklanırken değinilmiştir. Buna göre, gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bilanço ilkelerinin amacı ise; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

#### 5.1.2.2.2. İşletmenin Sürekliliği

IAS'nin genel çerçevesinde finansal tabloların işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımı ile hazırlanacağı belirtilmektedir. Böylece işletmenin faaliyetlerini tasfiye etme veya önemli miktarda azaltma niyetinde ve ihtiyacında olmadığı varsayılmaktadır.

Finansal tablolar hazırlanırken yönetim işletmenin sürekliliği konusunu değerlendirmelidir. Bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmemiş ise finansal tablolar işletmenin sürekliliği ilkesi esas alınarak hazırlanacaktır. Finansal tabloların hazırlanması sırasında işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik söz konusu ise konu dipnotlarda açıklanmalıdır. Finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı esas alınarak hazırlanmamış ise bu husus, kullanılan değerlendirme ilkeleri ve işletmenin sürekliliği varsayımının yapılamamasının nedenleri dipnotlarda açıklanmalıdır (IAS 1 md. 23 ; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 59). TMS 1’de IAS’de olduğu gibi 23. maddede buna değinilmiştir.

Örneğin, amortisman ayrılması işletmenin sürekliliği esasını sonucu gerçekleştirilecektir. Eğer bir işletme maddi bir varlığa on yıl amortisman ayırıyorsa bu o maddi varlığın işletmeye on yıl fayda sağlamasının beklendiği varsayımı ile uygulandığı anlamına gelmektedir. Bu da işletmenin en az on yıl faaliyet göstereceği varsayımı altında yapılacaktır (Nobes ve Parker 2004: 113).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği’nde ve MSUGT’de işletmenin sürekliliği temel kavram olarak ele alınmıştır.

#### 5.1.2.2.3. Tahakkuk Esası

Gelir durumu ve finansal durumun belirlenmesi sürecinde muhasebenin tahakkuk esasını temel yapı taşıdır. Bu esas, nakit esasından ayrılmaktadır. Tahakkuk esasında, işlemler, gelir ve giderlerin meydana geldiği zamanda finansal tablolara alınmaktadır. Bunun anlamı, nakdin el değiştirmesine gerek olmadan, gelirin kazanılmış gibi ve giderin yapılmış gibi finansal tablolara alınmasıdır. Buna karşılık, nakit esasında, işlemler, nakit alındığında ya da ödendiğinde finansal tablolara alınmaktadır (Hornsgren ve Sundem 1990: 50).

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: XI, No: 25) 14. maddesinde, "tahakkuk esası" ve "işletmenin sürekliliği" muhasebenin temel varsayımları olarak belirtilmektedir. Finansal tablolar amaçlanan faydayı sağlamak için tahakkuk esası dikkate alınarak hazırlanırlar. Tebliğ'in 15. maddesinde, tahakkuk esası yöntemi açıklanmıştır. Buna göre;

"Bu yöntemde, işlemlerin ve diğer olayların etkileri, bunlarla ilgili nakit ve nakit benzerlerinin tahsilatlarının veya ödemelerinin yapıldığı tarih itibarıyla değil, bunların vuku bulduğu tarihler esas alınarak mali tablolara alınır. İşlem ve olaylar tahakkuk ettiği tarih itibarıyla mali tablolara alınır ve ilgili dönemin mali tablolarında gösterilir. Tahakkuk esası kullanılarak hazırlanmış mali tablolar, mali tablo kullanıcılarına, sadece işletmenin geçmişte yaptığı nakit tahsil ve ödeme işlemleri hakkında değil, gelecekte ödenmesi gereken yükümlülükler ve gelecekte alınacak nakdi temsil eden kaynaklar hakkında da bilgi verir".

Nakit akımına ilişkin bilgiler hariç olmak üzere bir işletmenin finansal tabloları tahakkuk esasına göre hazırlanır (IAS 1 md. 25; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md.60). Diğer bir ifade ile, bilanço ve gelir tablosu tahakkuk esasına dayanırken nakit akım tablosu bu esasa göre hazırlanamamaktadır (Nobes ve Parker 2004: 112).

TMS 1'de 25. maddede IAS ile uyumlu hükümler yer almaktadır. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde tahakkuk esası dönemsellik kavramının içinde açıklanmaktadır. MSUGT'de ise temel kavramlar içinde açıklanan dönemsellik kavramının bir gereği olarak tahakkuk esasının benimsenmesi gerektiği belirtilmektedir. Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir. Bu kavram sonucunda gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilecektir. Gelir ve gider kalemlerinin belirlenmesinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Bundan dolayı gelir, hizmetin verildiği veya mal teslim edildiği anda muhasebeleştirilmektedir.

#### 5.1.2.2.4. Gösterimde Tutarlılık

Gösterimde Tutarlılık ilkesine göre, finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve gösterimi dönemler arasında değiştirilemez. Ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde bu hususa uyulmaz (IAS 1 md. 27; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 61) :

- İşletmenin faaliyetlerinin içeriğinin önemli ölçüde değişmesi veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesi sonucunda değişiklik yapılmasının işlem ve olayları daha uygun bir şekilde yansıtacak olması,
- İlgili işlemin gösterimi için muhasebe standartları açıklamalarında yeni esasların belirlenmesi.

IAS'de sözü geçen bu hususlara TMS 1'de IAS'deki gibi 27. maddede değinilmektedir. Tutarlılık, Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde ve MSUGT'de temel kavramlar içinde ele alınmıştır. Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade etmektedir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

#### 5.1.2.2.5. Önemlilik ve Toplulaştırma

Finansal tablolarda her önemli benzer kalem ayrı gösterilir. Esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzemeyen kalemler önemsiz olmadıkça ayrı gösterilir (IAS 1 md. 29). Önemli olmayan tutarlar, esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzeyen kalemler itibarıyla toplulaştırılarak gösterilir (IAS 1 md. 30).



Finansal tablolarda ihmal edilmesi durumunda, finansal tabloları esas olarak karar veren kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyen bilgi önemlidir. Bir kalemin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde, ilgili kalemin esası ve büyüklüğü birlikte değerlendirilir. Duruma göre ilgili kalemin esası veya büyüklüğü belirleyici faktör olabilir. Esası ve fonksiyonu itibarıyla aynı olan varlıklar, tutarları büyük olsa bile toplulaştırılarak gösterilir. Buna karşın, esası veya fonksiyonları itibarıyla farklı olan büyük tutarlı kalemler ayrı gösterilir (IASC 2000: 100; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md.62). Örneğin, bir üretim işletmesinde hammadde, yarı mamul ve mamul stoklarının birleştirilerek stoklar adı altında tek bir kalem olarak sunulması durumunda kullanıcılara eksik bilgi verilmiş olacaktır (Uslu 1999: 21). Denetim uygulamasındaki bir kurala göre, bir tutar net karın %10'undan fazla ise önemli, %5'inden az ise önemsiz sayılmaktadır (Çakıcı 2002: 75).

TMS 1'de 29-30. maddelerde IAS ile uyumlu olarak aynı hususa değinilmiştir. Ancak IAS'deki gibi ayrı başlık altında belirtilmemiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT'de ise önemlilik kavramına temel kavramlar içinde yer verilmiştir. Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya finansal bir olayın nispi ağırlık ve değerinin finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunlu olduğu belirtilmektedir.

#### 5.1.2.2.6. Mahsup/Netleştirme

Başka bir standartta izin verilen ya da zorunlu tutulan haller dışında, varlıklar ve yükümlülükler birbiri ile mahsup edilemez (IAS 1 md. 32; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 63). Varlık ve yükümlülüklerin ve gelir ve giderlerin ayrı raporlanması önemlidir. Gelir tablosu ya da bilançoda mahsup sonucunda, finansal tablo kullanıcılarının işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ve gelecekteki nakit akımlarını anlamaları engellenecektir.



Gelir ve gider kalemleri ise ancak aşağıdaki durumlarda mahsup edilebilmektedir (IASC 2000: 101):

- Bir muhasebe standardı bunu öngörür ya da izin verirse,
- Aynı ya da benzer işlemlerden ileri gelen kazanç ya da kayıplar ya da benzer giderler önem arz etmiyorsa.

SPK Tebliğı'nde ise gelir ve gider kalemlerinin ancak ilgili işlemin Tebliğ'de veya Kurul'un muhasebe standartları açıklamalarında öngörülmesi halinde birbirinden mahsup edileceğı belirtilmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliğı md. 64).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliğı'nde bilançolara ilişkin açıklamaların içinde, bilançonun varlık ve kaynak yapısını yansıtan hesapların kendi aralarında mahsup edilemeyeceğı belirtilmektedir. TMS 1'in 32-33. maddelerinde IAS ile uyumlu hükümler yer almaktadır. İşlem ve olayların özünü yansıttığı durumlar dışında netleştirme, finansal tablo kullanıcılarının işletme faaliyetlerini değerlendirmesini ve gelecekteki nakit akışlarının belirlenmesini zorlaştıracaktır. Standarda göre stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar gibi düzenleyici hesaplar yardımıyla varlıkların net değeri ile gösterilmesi netleştirme değildir. Ancak, örneğın, alacak ve borç senetlerinin birbirlerine aktarılarak mahsup edilmesi ve alacak veya borç senedi olarak tek bir kalem olarak gösterilmesi netleştirmedir (Uslu 1999: 22).

MSUGT, gelir tablosu ilkelerini açıklarken tüm satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararların brüt tutarlar üzerinden gösterileceğini ve hiçbir satış, gelir ve kar kaleminin bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile kısmen karşılaştırılmak sureti ile gelir tablosu kapsamında çıkarılamayacağını belirtmektedir (Kalmış 2003: 83). Ayrıca MSUGT'de bilançonun biçimsel yapısı açıklanırken bilanço hesapları arasında mahsup yapılamayacağı ifade edilmiştir. Tabloda "Diğer" başlığı altında yer

alan bir kalem tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının % 20'sini aşması durumunda, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilecektir. Aynı husus gelir tablosu için de söz konusudur. Gelir tablosunun biçimsel yapısı açıklanırken gelir tablosu hesapları arasında mahsup yapılamayacağı belirtilmiştir. Bilançoda olduğu gibi gelir tablosunda da "diğer" başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının % 20'sini aşması halinde, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilecektir.

#### 5.1.2.2.7. Karşılaştırmalı Bilgi

Aksi belirtilmedikçe, finansal tablolardaki tüm sayısal veriler önceki dönemle karşılaştırmalı olarak verilmelidir (IAS 1 md. 36; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 66).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde finansal tabloların iki hesap dönemini karşılaştıracak şekilde düzenleneceği belirtilmiştir. TMS 1'in 36. maddesinde yine finansal tabloların bir önceki döneme göre karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. 20.04.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra nolu MSUGT'de ise temel finansal tablolarda cari dönem sütunları yanında önceki dönem sütunlarının da doldurulması gerektiği, ek finansal tablolarda yer alan önceki dönem sütunlarının ise doldurma zorunluluğunun olmadığı belirtilmiştir.

#### 5.2. Hazırlanması Öngörülen Finansal Tablolar

IAS'ye göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşmaktadır (IAS 1 md. 8);

- Bilanço,
- Gelir tablosu,

- Aşağıdaki iki husustan birini gösteren öz kaynaklar değişim tablosu
  - i) Öz kaynaktaki bütün değişiklikler veya
  - ii) Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında öz kaynakta meydana gelen diğer değişimler.
- Nakit akım tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Ayrıca bir işletmenin coğrafi ve endüstriyel bölümlere göre raporlanması veya fiyat değişimlerinin etkileri ile ilgili bilgiler gibi ilave bilgiler yer alabilir (IASB 2004: 24). Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'in 8. maddesinde hazırlanması öngörülen finansal tablolar Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve dipnotlar olarak sıralanmış, ayrıca bir işletmenin coğrafi ve endüstriyel bölümlere göre raporlanması veya fiyat değişimlerinin etkileri ile ilgili bilgiler gibi ilave bilgilerin verilebileceği belirtilmiştir . TMS 1'in 8. maddesi IAS ile uyumludur.

SPK'nın Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliği'nde hazırlanması öngörülen finansal tablolar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olarak iki ayrı şekilde belirtilmiştir. Temel finansal tablolar (md. 2) bilanço, gelir tablosu ve dipnotlarından, ek finansal tablolar (SPK Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliğ Ek 3: üçüncü bölüm) ise satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosundan oluşmaktadır.

MSUGT, yine temel ve ek finansal tablo ayırımına gitmiş ve temel finansal tabloların bilanço, gelir tablosu ve dipnotlarından; ek finansal tabloların ise satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosundan oluştuğunu belirtmiştir. Kar dağıtım tablosunun 19.12.2000 tarih ve 24265 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10 No'lu Muhasebe

Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmesi zorunlu olup, diğer ek finansal tabloların düzenlenme zorunluluğu kaldırılmıştır (Tetik ve Demirel 2002b: 188).

### 5.3. Finansal Tabloların Sunumu

Finansal Tabloların Sunumu Standardı (IAS 1), genel kullanım amaçlı finansal tabloların yapısını ve içermesi gereken minimum bilgileri özetleyerek, finansal tabloların sunum esaslarını, işletmelerin bir önceki döneme ait tabloları ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırmaya olanak verecek biçimde belirlemektedir. Standartta finansal tabloların sunulduğu ile ilgili genel ilkeler, finansal tabloların biçimi ve içeriği ile ilgili kurallar kapsama alınmıştır (Akdoğan 2004: 21). Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nde finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar Tebliğ'in ikinci kısmında açıklanmaktadır.

IAS 1'in belirttiği en önemli esas finansal tabloların mutlaka diğer uluslararası muhasebe standartlarındaki esaslara uygun olarak hazırlanmasının gerekli olmasıdır. Muhasebe standartlarından herhangi birine uyulmadan düzenlenen finansal tablo güvenilir bulunmamakta ve kabul görmemektedir. Bu standart ile diğer muhasebe standartlarını uygulama mecburiyeti getirilmiştir (Akdoğan 2004: 21). Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 58. maddesinde de aynı hususa değinilmektedir.

İşletme, finansal tablolarının IFRS ile uyumlu olduğuna dair dipnotlarda açıklama yapmalıdır. Ancak, finansal tabloların yayımlanmış tüm IFRS'ler ile uyumlu olmadığı sürece dipnotlarda finansal tabloların IFRS ile uyumlu olduğu yönünde açıklama yapılmamalıdır (IAS 1 md. 14). Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun sağlanması için standartlardan sapmaların gerekli görülmesi durumunda bu husus dipnotlarda sapmaların nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır (IAS 1 md. 17). TMS 1'de IAS ile uyumlu hükümler yer almaktadır.

MSUGT’de belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacağı belirtilmektedir.

### 5.3.1. Raporlama Dönemi

Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenmelidir. İstisnai durumlarda işletmenin bilanço tarihi değişir ve finansal tablolar bir yıldan daha uzun ya da daha kısa dönemler için düzenlenirse, işletme finansal tablonun kapsadığı döneme ek olarak aşağıdaki açıklamaları da yapmalıdır (IAS 1 md. 49):

- Bir yıllık dönem dışında neden başka bir dönemin kullanıldığı,
- Gelir tablosundaki tutarlar, öz kaynaktaki değişiklikler, nakit akımları ve diğer hususların karşılaştırılabilir olmadığına ilişkin açıklama.

Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği de 68. maddede aynı hususa değinmiştir. Tebliğe göre tüm işletmeler yıllık finansal tablo düzenlemekle yükümlüdür. Aynı zamanda Tebliğde belirtilen işletmelerin ara dönemlerde de finansal tablo düzenlemesi gerektiği öngörülmüştür. TMS 1’in 49. maddesinde IAS ile uyumlu hükümler yer almaktadır. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği’ne göre, yıllık finansal tablo düzenlenecektir. Ayrıca Seri: XI, No: 3 sayılı Tebliğ ile ara finansal tablo düzenleme yükümlülüğü açıklanmıştır.

### 5.3.2. Bilanço

Bilanço, belli bir zamanda işletmenin finansal durumunu gösteren tablodur. Yönetim, standartlarda belirtilen bilançoda sunulması gereken minimum kalemlere ek olarak, alt kalemlerin ne kadar detaylı olacağına, bilançonun yatay (horizontal) mı

dikey (vertical) mi olacağına ve bilançonun tablo kısmında ya da dipnotlarda hangi bilgilerin sunulacağına karar verecektir (PWC 2004b: 3).

Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 51-77. maddeleri bilanço ile ilgilidir. Uluslararası Muhasebe Standartlarında işletmelerin cari ve cari olmayan varlık ve yükümlülüklerini sunarken ayrıma tabi tutmaları zorunlu tutulmamıştır. Likidite esasına göre sunulan bilginin daha güvenilir ve daha uygun olmadığı durumlarda işletmeler bilançoda cari/cari olmayan varlıklar ve cari/cari olmayan yükümlükler şeklinde bir ayırım yaparak finansal tablolarını sunabilirler (IAS 1 md. 51).

Hangi sunuş biçimi benimsenmiş olursa olsun, bilanço tarihinden sonraki on iki aydan sonra ve on iki ay içerisinde geri kazanılacak veya ifa edilecek tutarları birlikte içeren her bir varlık veya yükümlülük kalemi için söz konusu tutarların on iki ayı aşan kısmı da açıklanmalıdır (IAS 1 md. 52). IAS'de bilançoya ilişkin olarak herhangi bir format yayımlanmamış; ancak, IAS 1'den sonra ek olarak EK 5'de görülebilecek olan bir bilanço örneği standarda eklenmiştir. Ancak bu bilanço formatı sadece örnek teşkil etmektedir. Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'e ilişkin olarak ise SPK tarafından finansal tablo formatları yayımlanmıştır. TMS 1, IAS ile uyumlu hükümler belirtmektedir ve bilanço formatı yayımlanmamıştır. TMS 1 ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği karşılaştırıldığında; SPK'da varlıkların "cari/cari olmayan" kavramları ile ayrıma tabi tutulduğu, TMS'de ise "dönen/duran varlık" kavramlarının kullanıldığı görülmektedir.

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde ve MSUGT'de bilanço kalemleri likidite esastan hareketle sıralanmıştır. Tebliğ'de bilançonun aktifinde yer alan varlıkların, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynakların ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanacağı belirtilmektedir. Ayrıca tekdüzeliği sağlama amacı ile zorunlu olarak uygulanması gereken bilanço formatı verilmiştir.

### 5.3.2.1. Cari Varlıklar (Current Assets)

İşletme cari/cari olmayan ayırımına gitmeye karar verirse aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar cari varlık olarak kabul edilecektir (IAS 1 md. 57):

- İşletmenin normal faaliyet devresinde elden çıkarılması beklenmeli veya bu devre içerisinde satış veya tüketim için elde bulundurulmalıdır,
- Ticari amaçlarla elde bulundurulmalıdır,
- Bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde paraya dönüşmesi beklenmelidir,
- Kullanımı kısıtlanmamış nakit ve nakit benzeri varlık olmalıdır.

Cari varlıkların dışında kalan diğer tüm varlıklar cari olmayan varlıklar içinde izlenir.

Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği ve TMS 1’de IAS’deki hükümlere yer verilmiştir. İşletmenin faaliyet devresi, üretim veya işlem sürecine giren hammadde ve malzemenin elde edilmesi ile bunun işlenip nakit veya kolayca nakde çevrilebilecek değerler karşılığında satılması arasında geçen süredir. Bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılması beklenmese bile, işletmenin normal faaliyet devresinin bir parçası olarak satılan, tüketilen veya elden çıkarılan ticari alacaklar ve stoklar da cari varlıklar arasında izlenir. Aktif bir piyasası olan menkul kıymetler, bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılmasının beklenmesi durumunda cari varlıklar içerisinde; aksi durumda cari olmayan varlıklar içerisinde izlenir (IASC 2000: 103; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 70).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği’nde varlıklar dönen ve duran varlık olarak gruplandırılmıştır. Dönen varlıklar, ilke olarak bir yılda ya da işletmenin normal faaliyet dönemi içinde ve doğal koşullar altında paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurları olarak tanımlanmıştır. Duran varlıklar ise, bir



yılda veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları ifade etmektedir. MSUGT’de bilançonun biçimsel yapısı açıklanırken varlıkların, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanacağı belirtilmiştir. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanacaktır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer almaktadır.

#### 5.3.2.2. Cari Yükümlülükler (Current Liabilities)

IAS’ye göre, aşağıdaki şartları taşıyan bir yükümlülük cari yükümlülük olarak sınıflandırılır (IAS 1 md. 60):

- Yükümlülüğün işletmenin normal faaliyet dönemi içinde ifa edilmesinin beklenmesi,
- Ticari amaçlarla elde bulundurulmalıdır
- Vadesi bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde gelmelidir
- İşletmenin bilanço tarihinden itibaren en az on iki ay için yükümlülüğünün ifasını erteleme hakkı olmamalıdır.

Diğer yükümlülükler cari olmayan yükümlülük olarak sınıflandırılmalıdır.

TMS 1’in “kısa vadeli yabancı kaynaklar” başlığı altında belirtilen hususlar IAS ile uyumludur. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği’nin “bilançonun kısa ve uzun vadeli yükümlülükler” başlığı altında açıklanan 71. maddesinde, bilançosunu cari ve cari olmayan ayrımı yaparak sunan işletmelerde, bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan az kalmış olan yükümlülükler ile vadesi bundan uzun olmakla birlikte işletmenin normal faaliyet devresi içinde ifa edilmesi beklenen yükümlülükleri kısa vadeli yükümlülük olarak kabul edileceği belirtilmektedir.



Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde yükümlülüklerin "kısa vadeli borçlar" ve "uzun vadeli borçlar" olarak ayrıldığı görülmektedir. MSUGT'de yükümlülükler kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayrılmış ve "yabancı kaynak" olarak isimlendirilmiştir. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşmaktadır.

### 5.3.2.3. Bilançonun Tablo Kısmında Sunulacak Bilgiler

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda bilançonun içeriğinde bulunması gereken asgari bilgiler belirtilmektedir. Bunlar (IAS 1 md. 68):

- a) Maddi varlıklar (property, plant and equipment)
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller (investment property)
- c) Maddi olmayan varlıklar (intangible assets)
- d) Finansal (mali duran) varlıklar (e, h ve i maddelerinde gösterilenler hariç)
- e) Öz kaynak yöntemine göre değerlendirilmiş yatırımlar (iştirakler, bağlı ortaklıklar)
- f) Biyolojik (canlı) varlıklar (biological assets)
- g) Stoklar (inventories)
- h) Ticari ve diğer alacaklar (trade and other receivables)
- i) Nakit ve nakde eş değer varlıklar
- j) Ticari ve diğer borçlar
- k) Karşılıklar (provisions)
- l) Finansal yükümlülükler (j ve k maddelerinin dışındakiler)
- m) Döneme ait vergi yükümlülükleri ve varlıkları
- n) Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağı (IAS 12'de açıklandığı şekli ile)
- o) Azınlık payları (minority interest)

p) Çıkarılmış sermaye ve yedekler

Bir uluslararası muhasebe standardı gerekli görürse ya da finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde temsil etmesi için gerekli görülüyorsa, yukarıdaki kalemlere ek kalemler, başlıklar ve alt toplamlar bilançoda ayrıca gösterilmelidir (IAS 1 md. 69). Örneğin, stoklar standardında stoklara ilişkin genel sınıflandırmanın emtia, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabileceği belirtilmiştir (IAS 2 md. 37; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 153).

IAS 1’de bilançodaki kalemlerin sıralanması veya bilançonun biçimsel yapısına ilişkin zorlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Yukarıda sıralanan kalemler bilançonun tablo kısmında ayrı sunulması gereken, niteliği ve fonksiyonu farklı olan başlıklardır. Standardın ekinde örnek teşkil etmesi amacı ile EK 5’deki gibi bir bilanço örneği verilmiştir.

Bilançoda ayrıca ek kalemlerin gösterilmesi için gereken şartlar aşağıdaki gibidir (IAS 1 md. 71):

- Kalemin niteliği, büyüklüğü ya da fonksiyonu itibarıyla, kalemin ayrı sunumu işletmenin finansal durumunun doğru sunulmasına yardımcı olacaksa,
- İşletmenin finansal durumunu tamamen anlayabilmek için gerekli olan bilgiyi sağlamak için, kullanılan açıklamalar ve kalemlerin düzeni işletmenin niteliğine ve faaliyetlerine göre düzeltilebilir.

TMS 1 ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği’nde IAS ile uyumlu hükümler belirtmektedir. Ancak SPK tarafından tekdüzeliğin sağlanması amacı ile bilanço formatı yayımlanmıştır. Yayımlanan bu format IAS’de belirtilen kalemleri kapsar niteliktedir.

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT’de bilançonun biçimsel yapısına ilişkin olarak tekdüzeliğin sağlanması amacı ile bilanço formatı yayımlanmıştır. Bilanço formatındaki kalemler incelendiğinde IAS’de bulunması gerektiği belirtilen kalemlerden ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağının yayımlanan formatta bulunmadığı görülmektedir. Bunun nedeninin IAS’de kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilere ilişkin standardın ülkemiz uygulamasından farklı olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Bu standarda ilişkin açıklamalar çalışmamızın “Vergiler” başlığı altında yapılacaktır.

#### 5.3.2.4. Bilançonun Tablo Kısmında veya Bilanço Dipnotlarında Sunulacak Bilgiler

Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre, işletme, işletme faaliyetlerine uygun olarak sınıflandırılmış kalemlerin ek alt sınıflamasını bilançonun tablo kısmında ya da dipnotlarda açıklamalıdır (IAS 1 md. 74). Kalemler niteliğine göre ve IAS’nin ön gördüğü şekillerde alt sınıflara ayrılmalı ve açıklanmalıdır. Örneğin (IAS 1 md. 75);

- Duran varlıklar IAS 16’nın öngördüğü şekilde alt sınıflara ayrılmalıdır,
- Alacaklar, ticari müşterilerden veya ilgili taraflardan olup olmadıklarına göre ya da ön ödemeli olup olmadıklarına göre ayrıma tabi tutulabilir,
- Stoklar IAS 2’nin belirttiği şekilde mamul, yarı mamul gibi ayrılabilir,
- Karşılıklar personel hakları ile ilgili olup olmasına göre ayrıma tabi tutulabilir,
- Öz kaynak ve yedekler; ödenmiş sermaye, hisse senedi ihraç primi ve yedekler şeklinde ayrıma tabi tutulabilir.

İşletme, aşağıdaki bilgileri bilançonun tablo kısmında ya da dipnotlarda açıklamalıdır (IAS 1 md. 76):

- a) Her sermaye payı için
  - i) Kayıtlı hisse sayısı

- ii) Çıkarılmış ve tamamı ödenmiş ve çıkarılmış ama tamamı ödenmemiş hisse sayısı
- iii) Her hisse senedinin nominal değeri ya da nominal değeri olmayan hisse senetleri
- iv) Dönem başı ve dönem sonundaki hisse sayısı
- v) Temettülerin ödenmesinde ve sermayenin geri ödenmesinde payların sahip olduğu haklar ve sınırlamalar
- vi) İşletmenin kendisinin, ortaklıklarının ve iştiraklerinin sahip olduğu hisseler
- vii) Satış sözleşmesi ve opsiyonlarla çıkarılmak için ayrılan hisselerin zamanları ve miktarları

b) Öz kaynak içinde ayrılan yedeklerin nitelikleri, ayrılma amaçları

Sermaye şirketi dışındaki şahıs işletmeleri de yukarıda belirtilen bilgileri sunmalı ve sermayedeki dönem içindeki değişiklikleri açıklamalıdır (IAS 1 md. 77).

TMS 1 ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nde aynı hususlara değinilmiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliğ ve MSUGT'de ise IAS'de bilançonun tablo kısmında ya da dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilen bilgilerin bilanço dipnotlarında açıklandığı görülmektedir.

### 5.3.3. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, belirli bir zamanda işletmenin finansal performansını sunan tablodur. Yönetim, sunum şeklini, standartlarda belirtilen sunulması gereken minimum bilgilere ek olarak ne kadar ayrıntılı bilgi sunacağını kendi belirleyebilir (PWC 2004b: 4).

Finansal tabloların sunuluşu standardının 78-95. maddeleri gelir tablosu ile ilgilidir. Bu maddelerde gelir tablosunun içeriğinde sunulması gereken bilgiler ile gelir tablosunun tablo kısmında ya da dipnotlarda sunulacak bilgilere yer verilmiştir. TMS 1'de yine IAS'deki aynı maddelerde gelir tablosuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nde aynı hususlar 76-82. maddelerde belirtilmektedir.

Standarda göre aksi belirtilmedikçe, dönem içinde kayda alınan gelir ve gider kalemlerinin hepsi dönem kar veya zararına eklenmelidir (IAS 1 md. 78). IAS 1'de gelir tablosuna ilişkin olarak zorunlu bir format belirtilmemiş, standarda ek olarak gelir tablosu örnekleri verilmiştir. Bilançoda olduğu gibi bunlar da sadece örnek teşkil etmektedir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT ise tekdüzeliğin sağlanması amacı ile uygulanması zorunlu formatlar verilmiştir.

#### 5.3.3.1. Gelir Tablosunun Tablo Kısmında Sunulması Gereken Bilgiler

Gelir tablosunun tablo kısmında en az aşağıdaki bilgiler sunulmalıdır (IAS 1 md. 81):

- a) Hasılat (revenue)
- b) Finansman giderleri
- c) Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ile bağlı ortaklıkların kar ve zararlarından pay
- d) Vergi giderleri
- e) Durdurulan faaliyetlere ait varlıkların satışı veya yükümlülüklerin ifası sonucunda oluşan kar veya zararın vergi öncesi tutarı
- f) Kar/zarar

İşletme gelir tablosunun tablo kısmında dönem kar/zararının dağıtımına ilişkin olarak aşağıdaki kalemleri de sunmalıdır (IAS 1 md. 82):

- a) Azınlık paylarına düşen kar veya zarar

b) Ana şirket ortaklarına düşen kar veya zarar

Bir uluslararası muhasebe standardı gerekli görüyorsa ya da bilgilerin gerçeğe uygun sunulması için gerekli ise yukarıdaki kalemlere ek olarak diğer bilgiler de ana kalem olarak sunulabilir (IAS 1 md. 83). Tüm gelir ve gider kalemlerinin işletmenin olağan faaliyetlerinden ileri geldiği varsayılmaktadır (PWC 2004b: 5). Nitekim genel çerçevede gelir ve giderin tanımı yapılırken; gelirin tanımının hasılat ve kazançları kapsadığı belirtilmiştir. Çerçeveye göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğmaktadır. Aynı şekilde giderler de işletmenin olağan faaliyetlerinden doğmaktadır. Bu nedenle, IAS 1'e göre işletme gelir ya da gider kalemini olağandışı (extraordinary) kalem olarak gelir tablosunun tablo kısmında ya da dipnotlarda ayrıca sunmamalıdır (IAS 1 md. 85). TMS 1 IAS ile uyumludur. Aynı hususa Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 77. maddesinde de değinilmiştir. Ancak genel çerçevede işletmelerin faaliyetlerinin niteliğine göre olağan faaliyetlerden oluşan gelir ve giderleri ile diğer gelir ve giderlerinin ayrı ayrı gösterebileceği belirtilmiştir (md. 72). Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde "olağanüstü gelirler ve karlar" ve "olağanüstü giderler ve zararlar" kalemleri bulunmaktadır. MSUGT ise gelir tablosu kalemleri esas olarak olağan ve olağandışı olarak ayrılarak açıklanmaktadır.

Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında da açıklanacağı gibi, MSUGT'de öz kaynak yönteminden söz edilmemiştir. Ancak, gelir tablosunda iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan temettü gelirler kalemleri mevcuttur. Durdurulan faaliyetlere ait varlıkların satışı veya yükümlülüklerin ifası sonucunda oluşan kar veya zararın vergi öncesi tutarının gelir tablosunda raporlanacağına ilişkin düzenleme yapılmamıştır. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde öz kaynak yönteminden söz edilmemiş; ancak, Seri: XI, No: 21 sayılı Tebliğ ile buna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Gelir tablosu kalemleri incelendiğinde, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan temettü gelirlerinin raporlandığı görülmektedir.

### 5.3.3.2. Gelir Tablosunun Tablo Kısımında veya Dipnotlarında Sunulması Gereken Bilgiler

Gelir ya da gider kalemleri önemli ise esasları ve tutarları bakımından ayrı açıklanmalıdır (IAS 1 md. 86). İşletmeler, giderleri doğal yapılarına/esaslarına (by nature) ya da fonksiyonlarına (by function) göre sınıflandırmalı ve bunların detaylarına ilişkin bilgileri gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında sunmalıdır (IAS 1 md. 88; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 78).

Giderlerin esaslarına göre gösterimi yönteminde gelir tablosu içeriğinde yer alan giderler esaslarına göre toplulaştırılarak amortismanlar, hammadde ve malzeme giderleri, ulaşım maliyetleri, ücretler, ilan giderleri gibi alt başlıklarda gösterilir (IAS 1 md. 91; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 79). TMS 1'in 91. maddesinde bu yöntem "giderlerin niteliği yöntemi" olarak isimlendirilmiştir.

Giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi ya da diğer adı ile satışların maliyeti yönteminde (cost of sales method) ise giderler satışların maliyetinden, pazarlama satış ve dağıtım veya genel yönetim faaliyetlerinden kaynaklananlar esas alınarak fonksiyonlarına göre gösterilir. Bu yöntemde işletme en azından satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı göstermelidir (IAS 1 md. 92; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 80). Giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemini benimseyen işletmeler, amortisman ve tükenme payları ve personel giderleri dahil giderlerin esaslarını açıklayan ek bilgiler vermelidir (IAS 1 md. 93).

İşletme bu yöntemlerden hangisini seçeceğine işletmenin geçmiş faktörlerine, sektörel faktörlere ve işletmenin doğası ile ilgili faktörleri göz önünde bulundurarak karar verecektir. Bunlar işletmenin satış ve üretim kapasitesi ile dolaylı olarak ya da doğrudan ilgilidir.

Ayrıca işletme, finansal tabloların kapsadığı dönemdeki dağıtılmasına karar verilen veya planlanan hisse başına kar tutarını gelir tablosunun tablo kısmında ya da dipnotlarda açıklamalıdır (IAS 1 md. 95). IAS 1'in ekinde verilen örnek gelir tablosu formatları EK 6 ve EK 7'de görülebilir.

TMSK, TMS 1'in 92. maddesine, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih ettiğini eklemiştir. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği yayımlandıktan sonra yayımlanan gelir tablosu formatı da fonksiyon esasına göre düzenlenmiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT'de belirtilen gelir tablosu formatları yine fonksiyon esasına göre hazırlanmıştır.

#### 5.3.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu (Statement of Changes in Equity)

Finansal tabloların sunuluşu standardının 96-101. maddelerinde öz kaynaklar değişim tablosuna ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. IAS, temel finansal tablo olarak öz kaynaklar değişim tablosunun da sunulmasını öngörmektedir. Öz kaynaklar değişim tablosunda bulunması gereken asgari bilgiler aşağıdaki gibidir (IAS 1 md. 96):

- a) Dönem kar veya zararı
- b) Doğrudan öz kaynak ile ilişkilendirilmiş döneme ait gelir ve giderler, kazanç veya kayıplara ilişkin her kalem ve bunların toplam tutarı
- c) a ve b maddelerinde belirtilen gelir ve giderlerin toplanması ile hesaplanan dönem gelir ve giderlerinin toplamının azınlık payları ve ana şirket payları şeklinde gösterimi
- d) Özkaynağı oluşturan her unsur için muhasebe politikalarındaki değişikliklerin veya önceki dönemdeki önemli hataların IAS 8'e göre düzeltilmesi sonucu oluşan tutarların toplam etkisi.



Bu bilgilere ek olarak işletme öz kaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarda aşağıdaki bilgileri de sunmalıdır (IAS 1 md. 97):

- a) Ortaklara temettü dağıtımı, ortaklarla olan sermaye hareketleri,
- b) Önceki dönem kar veya zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve bunda dönem içinde meydana gelen değişiklikler,
- c) Sermaye yedekleri ve kar yedeklerinin türü itibarıyla dönem sonunda ve dönem başındaki tutarı ve bunlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler.

Yukarıda belirtilen hususlar TMS 1'in IAS ile aynı maddelerinde belirtilmektedir. Açıklanması gereken bilgilere ilişkin olarak Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği de 83. maddede aynı hususlara değinmiştir. MSUGT'de öz kaynaklar değişim tablosunun cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulacağı ve ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş dönemler karı (zararı) ve dönem net karı (zararı) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenleneceği belirtilmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde düzenlenmesi öngörülen finansal tabloların içinde öz kaynaklar değişim tablosuna yer verilmemiştir.

#### 5.3.5. Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement)

Nakit akım tablosu, belli bir dönemde işletmenin nakitlerinin doğuşunu ve bunların kullanımını işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırarak sunan tablodur. Bu tablo, kullanıcılara işletmenin nakit yaratımı ve bunları kullanım yeteneği hakkında değerlendirme yapmalarını sağlamaktadır (PWC 2004b: 6).

Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre, tüm işletmelerin IAS 7'ye uygun olarak nakit akım tablosu düzenlemesi gerekmektedir. Nakit akım tablosu,

diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında, kullanıcılara işletmenin net varlıklarındaki değışiklikler, finansal yapısı (likiditesini ve borçlarını geri ödeme gücünü kapsar şekilde) ve değışen durum ve fırsatlar karşısında nakit akımlarının zamanını ve tutarını uyarlama yeteneği hakkında bilgi sağlar. Nakit akımına ilişkin bilgi, işletmenin nakit ve nakit benzerleri yaratma kabiliyetini değerdirmelerini ve finansal tablo kullanıcılarının farklı işletmelere ait geleceğe ilişkin nakit akımlarının şimdiki değeri karşılaştırabilmelerini ve değerdirmelerini sağlayacaktır (IASC 2000: 111).

IAS 7’de geçen nakit benzerleri terimi, kısa vadeli nakit yükümlölükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla ya da diğer amaçlarla kullanılmayan varlıkları ifade etmektedir. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesin olarak saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değeriindeki değışim riskinin önemsiz olması gerekmektedir. Vadesi üç ay ya da daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilmektedir. Öz kaynağı temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez (IAS 7 md. 7; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md.113).

Nakit akım tablosu dönemdeki nakit akımlarını işletme (operating), yatırım (investing) ve finansman (financing) faaliyetlerine dayalı olarak sınıflandırarak raporlamalıdır (IAS 7 md. 10). TMS 7’nin 10. maddesinde aynı husus belirtilmektedir. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği de nakit akım tablosunun aynı esaslarla hazırlanacağını belirtmiş; “işletme faaliyeti” deyimini yerine “esas faaliyet” deyimini kullanmıştır.

Standartta işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinin içerikleri aşğıdaki gibi belirlenmiştir:

i) İşletme Faaliyetleri (Operating Activities)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgilidir. Bu nedenle bunlar net karın veya zararın belirlenmesinde mevcut olan işlem ve olaylardan kaynaklanır (IAS 7 md. 14).

ii) Yatırım Faaliyetleri (Investing Activities)

Harcamalar gelecekte kar ve nakit akımı sağlayacak kaynaklar için yapıldığından, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akımlarının ayrı olarak açıklanması önem arz etmektedir. Yatırım faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir (IAS 1 md. 16; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 116):

- a) Maddi ve maddi olmayan varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları
- b) Maddi ve maddi olmayan varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri
- c) Nakit benzeri veya alım satım amacı ile elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse katılmak için yapılan nakit çıkışları
- d) Nakit benzeri veya alım satım amacı ile elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri
- e) Mali kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları
- f) Mali kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilerden aldıkları avans ve borçlara ilişkin nakit girişleri
- g) Alım satım amacı ile yapılanlar ve finansman faaliyetleri ile ilgili olanlar hariç, vadeli işlem ve forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit çıkışları

- h) Alım satım amacı ile yapılanlar ve finansman faaliyetleri ile ilgili olanlar hariç, vadeli işlem ve forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit girişleri.

iii) Finansman Faaliyetleri (Financing Activities)

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının ayrı olarak açıklanması önemlidir. Çünkü bu açıklama ile işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akımlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesi sağlanacaktır. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarına örnekler şunlardır (IAS 7 md. 17):

- a) Hisse senedi ve diğer öz kaynak araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri
- b) Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları
- c) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri
- d) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları
- e) Finansal kiralama sözleşmesine ilişkin yükümlülüğün ifası ile oluşan nakit çıkışları.

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarını işletmeler doğrudan yöntem (direct method) ya da dolaylı yöntem (indirect method) göre gösterirler. Doğrudan yöntemde, brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana gruplar belirtilmektedir. Dolaylı yöntem ise net kar/zararın; nakdi olmayan işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman ile ilgili nakit akımlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği yöntemdir. İşletmeler işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarını raporlarken doğrudan yöntemi tercih etmeye özendirilmelidir (IAS 7 md. 18).

Ülkemizde MSUGT’de ve SPK uygulamasında nakit akım tablosunda sadece hazır değerlerdeki giriş ve çıkışlar ele alınmıştır (Akdoğan ve Tenker 1998: 327). Genel olarak nakit akım tablosunun düzenlenmesinde “brüt yöntem” (doğrudan yöntem) ve “net kar yöntemi” (dolaylı yöntem) olmak üzere iki esastan hareket edilmektedir. Brüt yöntemde, faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri kaynaklar arasında, faaliyetlerin neden olduğu nakit çıkışları ise kullanımlar arasında gösterilmektedir. Diğer bir ifade ile, gelir tablosunda yer alan kalemler nakit girişi sağlamışlarsa kaynaklar arasında, nakit çıkışına neden olmuşlarsa kullanımlar arasında yer almaktadır. Net kar yönteminde ise, faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ve yapılan ödemeler ayrı ayrı gösterilmemekte, dönem kar/zararından hesaplamalara başlanmaktadır. Dönem kar/zararına nakit akışına neden olmayan amortisman giderleri, karşılık giderleri, duran varlık satış kar/zararları, itfa payları, döneme ait peşin ödenmiş giderler tutarı ve peşin olarak tahsil edilen gelirlerin payı eklenip çıkarılmaktadır. Ayrıca, gelir tablosunda yer alan gelir unsurlarından tahakkuk esasına göre kaydedilenler yani henüz tahsil edilmemiş olanlar toplamdan çıkarılıp, gider unsurlarının da henüz ödenmeyen tutarları toplama geri eklenmektedir. Bu şekilde, faaliyetlerden sağlanan net nakit girişi veya faaliyetlerin neden olduğu net nakit kullanımı hesaplanmış olmaktadır. Türkiye’de nakit akım tablosunun hazırlanmasında brüt yöntem (IAS’de geçen ifade ile doğrudan yöntem) tercih edilmiştir (Akdoğan ve Tenker 1998: 315).

### 5.3.6. Finansal Tablo Dipnotları

Dipnotlar, finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak görülmektedir. Mümkün olduğunca işletmenin bilançosunda, gelir tablosunda, öz kaynaklar değişim tablosunda ve nakit akım tablosunda sunulan bilgiler ilgili dipnotlarla birbirine referans niteliğinde olmalıdır.

Dipnotlar, temel finansal tablolarda belirtilen tutarlara ek bilgiler ihtiva etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre tüm işletmeler en azından aşağıdaki bilgileri dipnotlarda açıklamalıdır (PWC 2004b: 6):

- IFRS ile uyuma dair açıklama
- Muhasebe politikaları
- Kritik muhasebe tahminleri
- Kritik önceki dönem hataları
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler.

İşletmeler finansal tablolarının IAS ile uyumuna dair dipnotlarda açıklama yapmalıdır. Bu açıklama sadece tüm IAS'ler ile uyumlu olunması durumunda yapılmalıdır. Bunun dışında ayrıca yönetim, işletmede gerçekleşen olaylara ilişkin olarak IAS'nin belirlediği kurallara uygun şekilde ya da eğer IAS'de belirli bir kural belirtilmemişse finansal tabloların taşınması gereken niteliklere uygun olarak muhasebe politikalarını belirlemelidir. Bir işleme ilişkin herhangi bir standardın mevcut olmaması durumunda yönetim, diğer standart belirleyiciler tarafından belirlenmiş standartları, literatürde kabul edilmiş uygulamaları ya da sektör uygulamalarını eğer bunlar IFRS çerçevesine aykırı değilse uygulayabilir (PWC 2004b: 7).

Yönetim dipnotlarda, gelecek faaliyet dönemi içinde varlık ve yükümlülüklerin tutarında önemli ayarlamaya neden olacak olan tahminleri ve varsayımları açıklamalıdır. Ayrıca finansal tablolarda gösterilen tutarlar üzerinde en çok etkisi olan işletmenin muhasebe politikalarının uygulanması üzerindeki yargılar da açıklanmalıdır (PWC 2004b: 8).

IAS'ler incelendiğinde, her standardın sonunda kamuya açıklanacak hususlara ayrıca değinildiği görülmektedir. Dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler oldukça kapsamlıdır. Örneğin, stoklar standardının sonunda, finansal tablo dipnotlarında özet olarak aşağıdaki hususların açıklanacağı belirtilmiştir (IAS 2 md. 36):

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ile stokların işletmeye uygun olarak sınıflandırılmış şekilde ayrı ayrı tutarları,
- Gerçeğe uygun değerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değer ile izlene stokların tutarı,
- Dönem içinde gelir kaydedilen stokların tutarı,
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği ve TMS 1’de dipnotlarda açıklanması belirtilen hususlar IAS ile uyumludur. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT’de, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin açıklamaların içinde her finansal tablonun dipnotlarında neler olması gerektiğine ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir. Ancak IAS kadar kapsamlı olmadığı, bunların daha çok işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarının açıklanmasına ilişkin olduğu görülmektedir.

#### 5.4. Finansal Tablo Unsurlarının Değerlemesi

Finansal tablolar, işlem ve olayları ekonomik özelliklerine göre genel gruplara ayırarak, bunların finansal etkilerini göstermektedir. Bu genel gruplar finansal tabloların unsurlarını oluşturmaktadır. Bilançoda işletmenin finansal durumunun ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve öz kaynaklardır. Gelir tablosunda performansın ölçümü ile doğrudan ilgili unsurlar ise gelir ve giderlerdir (IASC 2000: 88; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 32).

Finansal tablolarda yer alacak varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin değerleri uygulanacak değerlendirme ölçüleri ile belirlenmektedir. İşletmeye ait iktisadi kıymetler ile borçlar, değerlendirme gününde sahip oldukları değerler ile finansal tablolara aktarılırlar. Dolayısı ile, değerlendirme ve bu değerlemede kullanılacak ölçüler



finansal tablo büyüklüklerinin oluşmasında doğrudan etkili olmaktadır (Sarıkaya 2002: 38).

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın genel çerçevesinde ve TMS'nin kavramsal çerçevesinde finansal tablo unsurlarının değerlemesine ilişkin belirtilen esaslar aşağıdaki gibidir (IASB 2004: 42):

- a) *Tarihi Maliyet (Historical Cost)*: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların makul değeri/gerçeğe uygun değeri ile ölçümlenir. Yükümlülükler bu yükümlülük karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, (örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi), borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- b) *Cari Maliyet (Current Cost)*: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Yükümlülükler, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- c) *Gerçekleşebilir Değer/İfa Değeri (Realisable/Settlement Value)*: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- d) *Bugünkü Değer (Present Value)*: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.



İşletmeler aksi belirtilmedikçe finansal tablolarını hazırlarken değerlendirme esası olarak tarihi maliyeti esas alacaklardır. Ancak stokların değerlemesinde olduğu gibi, stokların tarihi maliyetle net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin piyasa değeri ile değerlendirilmesi öngörülebilir. Aynı hususlara Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 48. maddesinde de değinilmektedir. Standartların içinde genel olarak geçen diğer değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir:

- *Makul Değer/Gerçeğe Uygun Değer (Fair Value)*: IAS'de geçen "fair value" kavramı, Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nde "makul değer" olarak isimlendirilmiş ve Tebliği'nin 132, 156, 178, 246, 304, 356, 409, 481, 576, 586, 602 ve 688. maddelerinde "bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı ifade eder" şeklinde açıklanmıştır. TMSK ise makul değer kavramı yerine "gerçeğe uygun değer" kavramını kullanmıştır. Yayımladığı TMS 2'de gerçeğe uygun değer kavramını, "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır" şeklinde tanımlamaktadır.
- *Piyasa Değeri (Market Value)*: Bir finansal aracın aktif bir piyasada satılması halinde elde edilecek tutar veya elde edilmesi halinde ödenecek tutarı ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 246).
- *Net Gerçekleşebilir Değer (Net Realisable Value)*: İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesi ile elde edilen tutarı ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 141, 151; TMS 2 md. 6).
- *Geri Kazanılabilir Tutar (Recoverable Amount)*: Bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanını ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 156, 210, 212). Kullanım değeri, bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden

çıkartılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değerini ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 210, 214). Net satış fiyatı ise bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi ile bulunan tutarı ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 210, 213). Burada sözü geçen elden çıkarma maliyetleri, finansman maliyeti ve vergi gideri hariç olmak üzere bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyeti ifade etmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 210).

Ülkemizde TTK'da 75, 460-462-464. maddelerde ayrıntılı olmasa da değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir. Değerleme kuralları ağırlıklı olarak VUK ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan işletmeler için Seri: XI, No: 1 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ile belirlenmiştir (Bilginoğlu 1996: 8). MSUGT'de ise değerlendirme ölçüleri özel olarak belirlenmemiş; ancak, muhasebenin temel kavramları, bilanço ilkeleri, gelir tablosu ilkeleri ve tekdüzen hesap planı açıklamaları içinde genel değerlendirme ilkelerine değinilerek "maliyet esası" dışında bir değerlendirme ölçüsü ortaya konmamıştır (Sarıkaya 2002: 38).

TTK'da değerlendirme ölçüleri olarak borsa rayici, itibari değer, maliyet değeri ve cari değer (piyasa değeri) belirtilmektedir. Kural olarak TTK değerlemede azami ölçüler tespit etmiştir. Sermaye şirketlerinin değerlendirme hükümleri daha detaylı ele alınmıştır. Bunun sınırlı sorumluluk nedeni ile üçüncü kişilerin haklarını korumaya yönelik bir amaç güdülmesi ile ilgili olduğu söylenebilir. VUK'nın 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Bu nedenle VUK, TTK'nın tersine azami ölçüleri değil asgari ölçüleri belirlemiştir (Ünal 2001: 12). SPK mevzuatı, ihtiyatlılık ve süreklilik açılarından değerlemeye yaklaşarak sermaye piyasalarında menkul kıymet ihraç eden işletmelerin karlarını olduğundan yüksek göstermelerini önleyici şekilde düzenleme yapmıştır (Ünal 2001: 22).

VUK'nın 261. maddesinde değerleme ölçüleri maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti olarak sıralanmıştır. Kanunun ilgili maddelerinde bu ölçüler aşığıdaki gibi açıklanmıştır:

- a) *Maliyet Bedeli*: İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin her çeşit giderlerin toplamını ifade emektedir (VUK md. 262).
- b) *Borsa Rayici*: Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade emektedir (VUK md. 263).
- c) *Tasarruf Değeri*: Bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir (VUK md. 264).
- d) *Mukayyet Değer*: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK md. 265).
- e) *İtibari Değer*: Her nevi senetler ile esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri ifade emektedir (VUK md. 266).
- f) *Rayiç Bedel*: Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değerini ifade emektedir (VUK mükerrer md. 266).
- g) *Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti*: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri ifade emektedir (VUK md. 267).
- h) *Vergi Değeri*: Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK md. 268).

İlgili maddede yer almasa da yukarıda sayılanların yanı sıra, iktisadi kıymetlerin değerlemede kullanılan ve kanunun diğer maddelerinde sözü geçen başka ölçüler de bulunmaktadır. Bunlar alış bedeli (VUK md. 279), mükellefçe

tahmin olunacak bedel (VUK Geçici md. 5) ve tapu siciline kayıtlı bedel (VUK md. 296) olarak sıralanabilir (Şimşek 2000: 187).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde ise aşağıdaki değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir (Ünal 2001: 14-15):

- a) *Tarihi Maliyet İlkesi*: Varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değer veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade etmektedir.
- b) *Elde Etme Maliyeti*: Varlıkların satın alma, üretim veya inşaa maliyetini ifade etmektedir.
- c) *Satın Alma Maliyeti*: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağılı olarak yapılan giderler toplamından oluşmaktadır.
- d) *Üretim Maliyeti*: Mamullerin elde edilmesi için kullanılan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğeer giderlerden oluşmaktadır.
- e) *İnşaa Maliyeti*: İşletme tarafından imal veya inşaa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşaa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşmaktadır.
- f) *Net Gerçekleşebilir Değer*: Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade etmektedir.
- g) *Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı*: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade etmektedir.
- h) *Tamamlama Maliyeti*: Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade etmektedir.
- ı) *Rayiç Bedel*: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

Esas ölçüler olarak tarihi maliyet ilkesi, elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değer ölçülerinden söz edilebilir (Ünal 2001: 15). Tebliğ'de mükelleflerin tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının

ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorunda oldukları belirtilmiştir. Buna göre, vergi kanunlarında SPK tarafından belirlenen standartlar ile TTK'nın muhasebeye ilişkin kurallardan farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapacaklardır (Arıkan 2000: 169).

IAS'de varlıkların değerlemesinde kullanılan ölçüler aşağıdaki gibidir (Cairns 2001a: 22):

- Tarihi maliyet
- Cari maliyet
- Piyasa değeri
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Bugünkü değer
- Makul/Gerçeğe uygun değer.

Yükümlülüklerin değerlemesinde ise aşağıdaki ölçüler kullanılacaktır (Cairns 2001a: 22):

- Tarihi maliyet
- Cari maliyet
- İfa değeri
- Bugünkü değer
- Makul/Gerçeğe uygun değer.

Değerleme ilkelerindeki farklar Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki finansal tablo unsurları göz önünde bulundurularak açıklanacaktır.

#### 5.4.1. Varlıklar

IAS'nin genel çerçevesinde varlık, geçmişteki işlemler sonucunda işletmenin kontrol ettiği ve bundan gelecekte işletmeye ekonomik fayda gelmesi beklenen araçlar şeklinde tanımlanmaktadır.

##### 5.4.1.1. Finansal Araçlar

IAS 32 ve IAS 39 finansal araçlara ilişkin düzenleme yapmaktadır. IAS 39, finansal araçların sunumuna ve açıklamasına ilişkin konuları, IAS 39 ise finansal araçların muhasebeleştirilmesine ve değerlemesine ilişkin konuları düzenlemiştir. Ancak halen finansal araçlara ilişkin düzenlemeler tartışılmakta ve yeni düzenlemelere ilişkin çalışmalar devam etmektedir.

Finansal araçlar, “iki işletmeden birinin finansal varlıklarında, diğerinin finansal yükümlülüklerinde veya sermayesinde aynı tutarda artış meydana getiren sözleşmeyi ifade etmektedir” (Akdoğan 2001: 1). Finansal araçlar asıl (temel) finansal araçlar ve türev finansal araçlar olmak üzere iki kısma ayrılabilir. Asıl finansal araçlar; alacaklar, borçlar, hisse senetleri ile nakit mevcudunu ifade etmektedir. Türev finansal araçlar ise finansal opsiyonlar, anlaşmalı vadeli sözleşmeler, futures, forwards, swap ve dövizden oluşmaktadır (Ergen 2003: 2). Türev finansal araçlar amaçlarına göre spekülâtif ve korunma amaçlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Spekülâtif amaçlı türev finansal araçlar fiyat, kur, faiz oranı, endeks gibi unsurlardaki değişimlerden faydalanarak spekülâtif gelir elde etmek amacı ile taraf olunan veya riskten korunma amaçlı türev araçlarda aranan kriterlere uymayan mali olaylar için söz konusudur. Korunma amaçlı türev araçlar ise fiyat riski korunması, nakit akış riski korunması ve kur riski korunması amaçlı türev araçları kapsamına almaktadır (Ergen 2003: 4-5).

Finansal varlıklar nakit mevcudunu, alacakları (sözleşmeden doğan finansal varlık alım hakkını) ve başka bir işletme ile finansal araçları değiştirme hakkını veya diğer bir işletmenin sermayesini temsil eden belgeyi ifade etmektedir. Finansal yükümlülükler ise sözleşmeden doğan diğer bir işletmeye nakit veya finansal varlık devretmeye veya diğer bir işletme ile finansal araçları değiştirme yükümlülüğünü kapsamına almaktadır (Akdoğan 2001: 1-2).

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı, nakit benzeri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları ifade etmektedir. Nakit benzeri kalemler elde edildiği tarihte vadesi üç aydan az olan ve değerinde önemli bir değişiklik olmadan nakde çevrilebilen varlıklardır (IAS 7 md. 7). Nakit ve nakit benzerleri ülkemizdeki uygulamada hazır değerler olarak ifade edilmektedir.

IAS'de yabancı paralı hesapların bilanço günündeki döviz kurundan raporlanacağı belirtilmektedir. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 360. maddesi de aynı hususa değinmiştir. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nin 28. maddesine göre, dövizde dayalı işlemler değerlendirme gününde varsa oluşan borsa kuru, yoksa Merkez Bankası'nın açıkladığı kur üzerinden değerlendirilir. MSUGT'ye göre, döviz mevcudu, Maliye Bakanlığı'nca ilan olunacak kur üzerinden değerlendirilir. VUK'nun 280. maddesine yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir.

Ülkemizde alınan ve verilen çeklere ilişkin olarak vadeli çek uygulaması da söz konusudur. Vadeli çekler Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nin 26. maddesinde senet gibi kabul edilmekte ve reeskont işlemine tabi tutulmaktadır. TTK uyarınca, çek görüldüğünde ödenmesi gereken ve buna aykırı herhangi bir kayıt varsa yazılmamış sayılan, keşide günü olarak gösterilen günden önce ödenmesi için ibraz edilebilen bir kıymetli evraktır. Bir başka ifade ile çek bir senet değil bir ödeme aracıdır. Bu nedenle VUK'de vadeli çeklere ilişkin reeskont uygulaması söz konusu değildir. Diğer ülkelerde vadeli çek uygulaması olmadığı için bu konuya IAS'de değinilmemiştir (Yılmaz 1996: 112).



IAS 39'a göre türev araçlar da dahil olmak üzere tüm finansal varlık ve yükümlülükler bilançoda sunulmalıdır. Bilançoda ilk kayıt değeri maliyet değeridir. Bu değer makul değer ile işlem maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (IAS 39 md. 43; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 261). İşlem maliyetleri; aracı kurumlara, danışmanlara ve acentalara ödenen ücret ve komisyonları, düzenleyici otoriteler ve borsalar tarafından kesilen payları ve transfer vergileri ile yükümlülükleri içermektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 249). Finansal varlıkların ilk kayıt sonrası değerlemesine ilişkin olarak ise IAS 39 finansal varlıkları dört kategori altında sınıflandırmıştır. Bunlar Tablo 8'de gösterilmektedir (PWC 2004c: 10).

**Tablo 8. IAS'ye Göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması**

Finansal Varlıklar	
Alım-satım amaçlı finansal varlıklar	Krediler ve alacaklar
Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar	Satılmaya hazır finansal varlıklar

**Kaynak:** PWC (2004c: 10).

Finansal yükümlülükler ise iki kısma ayrılmaktadır. Finansal yükümlülüklerin ayrımı Tablo 9'da gösterilmektedir (PWC 2004c: 11).

**Tablo 9. IAS'ye Göre Finansal Yükümlülüklerin Sınıflandırılması**

Finansal Yükümlülükler	
Alım-satım amaçlı finansal yükümlülükler	Diğer finansal yükümlülükler

**Kaynak:** PWC (2004c: 11).

Alım-satım amaçlı finansal varlıklar ve yükümlülükler genellikle satılarak veya geri satın alınarak kısa vadeli fiyat değişimlerinden kar elde etme amacı ile edinilen kıymetlerden oluşmaktadır. Alım-satım amaçlı finansal varlıklara örnek olarak, alım satım amacı ile elde tutulan hisse senedi verilebilir (Peri 2002: 2). Türev



araçlar, riskten korunma amaçlı olarak belirlenmediği sürece her zaman alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılmaktadır (PWC 2004c: 11). Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar grubunda, belirli bir vadesi olan ve vadesine kadar elde tutma niyeti ve imkanı olan finansal varlıklar bulunmaktadır. Kredi ve alacaklar vadeli olsa da bu grupta yer almazlar. Bu grupta yer alabilecek finansal varlıklara örnek olarak, faiz geliri elde etmek amacıyla elde edilen özel kesim tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet, hazine bonusu, devlet tahvili verilebilir (Ergen 2003: 3). Kredi ve alacaklar grubunda yer alan finansal varlıklar temel olarak, işletmenin borç vermek veya mal ve hizmet satması ile oluşan, aktif bir piyasaya kote olmayan ve belirli veya sabit ödemeleri olan finansal varlıklardır (PWC 2004c: 11). Bu finansal varlıklara sanayi işletmeleri açısından ticari ve diğer alacaklar ile alacak nitelikli olan varlıkların tamamı dahil edilmektedir (Ergen 2003: 2). Satılmaya hazır finansal varlıklar ise diğer üç sınıflandırmaya girmeyen tüm finansal varlıklardan oluşmaktadır (PWC 2004c: 11). Alım satım amaçlı olmayan veya vadesi belirsiz olup, likidite sıkıntısında her an elden çıkarılabilecek menkul kıymetler bu grupta yer almaktadır. Aynı zamanda, konsolidasyon kapsamında olmayan ve önemli etkinliğin bulunmadığı veya fon transferinde sınırlamalar olduğu için öz kaynak yöntemine göre değerlendirilmeyen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve vade sonuna kadar elde tutma amacı ile edinilmeyen bağlı menkul kıymetlerin, satılmaya hazır menkul kıymetler kapsamında düşünülmesi gerektiği belirtilmektedir (Akdoğan 2001: 5).

Uzun vadeli menkul kıymet yatırımları yatırım büyüklüğüne ve işletmenin yatırım yapılan işletme üzerindeki etki derecesine göre sınıflandırılmaktadır. Etki derecesi belirlenirken “önemli etkinlik” ve “kontrol gücü” kavramlarından hareket edilmektedir. IAS 28’e göre, önemli etkinlik, yatırım yapılan işletmenin finansal politikalarına ve faaliyet politikalarına katılma gücünü ifade etmektedir. Standartta göre, aksi belirtilmedikçe, işletme, yatırım yapılan işletmede doğrudan veya dolaylı olarak %20 veya daha çok sermaye payına veya oy hakkına sahipse işletmenin bu işletme üzerinde önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Kontrol gücü ise bir işletmenin faaliyetlerinden yarar sağlamak amacı ile işletmenin finansal politikalarının ve faaliyet politikalarının yönetilmesidir. Uzun vadeli menkul kıymet

yatırımları, önemli etkinlik ve kontrol gücünün bulunup bulunmamasına göre aşağıdaki gibi bölümlendirilmiştir (Akdoğan 2001: 6):

- Bağlı menkul kıymetler
- İştirakler (önemli etkinlik alanı dışı)
- İştirakler (önemli etkinlik alanı içi)
- Bağlı ortaklıklar.

İşletmenin yatırım yapılan işletmedeki doğrudan ve dolaylı olarak sermaye payı veya oy hakkı;

- %10'un altında ise, bu yatırım bağlı menkul kıymetler içinde yer alacak,
- %10'un üzerinde, %20'nin altında ise bu yatırım iştirak olarak kaydedilecek; ancak, işletmenin iştirak üzerinde önemli etkisi olmayacağı için yatırım, önemli etkinlik alanı dışı yatırım olarak işlem görecek,
- %20'nin üzerinde, %50'nin altında ise bu yatırımlar üzerinde önemli etkinliğin olduğu kabul edilerek, yatırım önemli etkinlik içi iştirak olarak kabul edilecek ve değerlemede farklı uygulamaya tabi tutulacaktır.

Finansal varlıklardan iştiraklerin değerlemesine ilişkin olarak IAS 28 ile, bağlı ortaklıklar ve konsolidasyon kapsamındaki diğer şirketlere ilişkin olarak da IAS 27 kapsamında düzenleme yapılmıştır. IAS 28'e göre, üzerinde önemli etkinlik bulunan iştirakler öz kaynak yöntemine göre değerlendirilecektir (Akdoğan 2004: 35). Konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirme kapsamı dışında kalanlar ise maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilmektedir. Ülkemizde VUK maliyet değeri ile değerlemeyi benimsemiştir (Sevilengül 2003: 393). Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği ve Taslak TMS 12 IAS ile uyumludur. Seri: XI, No: 21 sayılı SPK Tebliği de IAS ile uyumlu düzenleme yapmıştır.

Maliyet değeri ile değerlendirme yönteminde iştirak veya bağlı ortaklıktaki yatırım, maliyet bedeli üzerinden izlenmektedir. İştirak paylarından sağlanan

temettüleri ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmektedir. Dağıtılmayan karlardan işletme payına düşen kısma herhangi bir işlem yapılmamaktadır (Sevilengül 2003: 393). Öz kaynak yönteminde ise iştirak payı öncelikle maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen tutar, iştiraklerin öz kaynağından yatırımcının payına düşen kısmı gösterecek biçimde artırılıp azaltılmaktadır. Bu işlem yapılırken, yatırımcı işletmenin payına düşen net kar veya zarar gelir tablosunda, bunların dışındaki öz kaynak kalemlerindeki artışlar ise niteliklerine göre sermaye yedeklerinin ilgili hesabında gösterilmektedir. İştiraklerden tahsil edilen kar payları iştirak tutarından düşülmektedir (Tokay 2002: 42).

IAS 39'da dört kategoriye ayrılarak incelenen finansal varlıkların ilk kayıt sonrası değerlemesine ilişkin ilkeler Tablo 10'da özetlenmektedir (PWC 2004c: 22).

**Tablo 10. IAS'ye Göre Finansal Varlıkların İlk Kayıt Sonrası Değerlemesi**

Finansal Varlıklar	Değerleme	Kayıtlı Değerdeki Değişmeler	Değer Düşüklüğü Testi (Objektif Kanıt Söz Konusuysa)
Alım-satım amaçlı finansal varlıklar	Makul değer	Gelir tablosu	Yok
Krediler ve alacaklar	İskonto edilmiş değer	Gelir tablosu	Var
Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar	İskonto edilmiş değer	Gelir tablosu	Var
Satılmaya hazır finansal varlıklar	Makul değer	Öz kaynak	Var

**Kaynak:** PWC (2004c: 22).

IAS 39'a göre finansal varlıklar makul değeri/gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Ancak (Nobes ve Parker 2004: 118);

- Güvenilir bir makul değeri mevcut olmayan yatırımlar (örneğin borsada işlem görmeyen hisse senetleri),
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar (tahvil gibi),
- İşletme kaynaklı ticari olmayan kredilerden oluşan yatırımlar bunun dışında bırakılmıştır.

Türev araç varlıkları dahil olmak üzere alım-satım amaçlı finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıklar makul değer ile değerlendirilir. Makul değer tüm finansal araçlar için ölçülebileceğine dair genel bir varsayım söz konusudur. Bu varsayım doğrultusunda makul değer ölçülmesi için IAS'de hiyerarşik bir düzen yer almaktadır. Bunlar sırasıyla aşağıdaki gibidir (PWC 2004c: 23).

- Aktif piyasa söz konusu ise fiyat kotasyonu,
- Aktif piyasa söz konusu değil ise değerlendirme teknikleri,
- Aktif bir piyasa söz konusu değil ise öz kaynak yatırımları için maliyet eksi değer düşüklüğü dikkate alınmaktadır.

Aktif bir piyasadaki fiyat kotasyonları, varlığın makul değerine ilişkin en iyi kanıt olarak görülmektedir. Bu tür fiyatlar mevcut ise finansal araçların değerlemelerinde bu fiyatlar kullanılacaktır. Bir finansal araca ilişkin fiyat kotasyonlarının borsalar, müşteri temsilcileri, üye temsilcileri, endüstri grupları veya düzenleyici otoriteler tarafından düzenli olarak açıklanması halinde bu aracın aktif bir piyasada kote olduğu kabul edilmektedir (PWC 2004c: 23-24). Aktif bir piyasanın söz konusu olmadığı durumlarda, işletmeler makul değeri tahmin etmek için bir değerlendirme tekniği kullanacaklardır. Bu teknikler son piyasa işlemlerini ya da benzer bir işlemin örnek alınmasını içerebilir. Ayrıca, seçilen yöntemin, piyasa katılımcılarının fiyat belirlenirken dikkate aldıkları faktörlerin tümünü içeren ve finansal araçların fiyatlanmasında kullanılan genel kabul görmüş yöntemler ile tutarlı olan bir yöntem olması gerekmektedir. Normal olarak finansal araç için ödenen ya da alınan tutar makul değer için en iyi tahmin olarak belirtilmektedir. Normalde bir öz kaynak aracının üçüncü bir taraftan elde edilmesi durumunda makul değerini tahmin etmek olanaklıdır. Ancak makul değer tahmin aralığı önemli ise ve güvenilir tahmin yapılamıyor ise işletmenin öz kaynak aracını son çare olarak maliyet eksi değer düşüklüğü ile değerlemesine izin verilmektedir (PWC 2004c: 24).

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve işletme kaynaklı kredi ve alacaklar ise etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş değer üzerinden değerlendirilir (IAS 39 md. 46). Etkin faiz yöntemi, bir finansal varlığın veya finansal

borcun etkin faiz haddi kullanılması ile iskonto edilmiş maliyetinin ve faiz geliri veya faiz giderinin hesaplanmasına ilişkin yöntem olarak açıklanmaktadır. Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi; sözleşme ile belirlenen gelecekteki nakit akımlarını, bu aracın ilk defa finansal tablolara alınma tarihindeki veya uygulanabilir olması durumunda piyasadaki bu tarihten sonraki en yakın yeniden fiyatlama tarihindeki net kayıtlı değerine eşitleyen iskonto oranıdır. Taraflarca sözleşme kapsamına alınan ve ödenen tüm tutarlar bu hesaplama dahil edilmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 246).

Tablo 10’da özetlendiği gibi, alım-satım amaçlı bir finansal varlığa ilişkin değerlendirme sonucu oluşan farklar (kazanç veya kayıplar) ortaya çıktıkları dönemde kar veya zarar olarak gelir tablosuna alınacaktır. Satılmaya hazır varlıklara ilişkin kazanç veya kayıplar ise öz kaynak içerisinde finansal tablolara alınacaktır (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 268). Örneğin, hisse senedi alımında spekülasyon amaçlı bir durumda hisse senedinin borsa değeri artmış ise, bu artış “Menkul Kıymet Değer Artış Karları” isimli gelir tablosuna ait bir hesapta gösterilecektir. Hisse senedinin alımı spekülasyon amaçlı değilse ve diğer finansal varlıkların kapsamına giriyor ise kar yerine öz kaynaklar içinde “Menkul Kıymet Değer Artış Fonu” (Ergen 2003: 9) ya da “Borsada Oluşan Değer Artış Fonu” (Sevilengül 2003: 395) gibi bir hesapta gösterilecektir.

Finansal yükümlülüklerden alım-satım amaçlı yükümlülükler, türev finansal araçlar kaynaklı yükümlülükler ve yabancı para türünden yükümlülükler makul değeri ile değerlendirilmektedir. Diğer finansal yükümlülükler ise iskonto edilmiş değerleri ile değerlendirilirler (Ergen 2003: 3).

Finansal varlık veya varlık grubuna ait değer düşüklüğü kaybı ancak ve ancak değer düşüklüğüne uğranıldığına ilişkin objektif bir kanıtın olması durumunda finansal tablolara alınmaktadır. İşletmeler, her bilanço tarihinde değer düşüklüğüne ilişkin objektif kanıtın olup olmadığını değerlendirmekle yükümlüdürler (PWC

2004c: 24). G6z 6n6nde bulundurulması gereken fakt6rler ise aşağıdaki gibi 6zetlenebilir (PWC 2004c: 25):

- İhraççının 6nemli bir mali g6çl6k içinde bulunması,
- İflasa ilişkin y6ksek olasılığın s6z konusu olması,
- İhraççıya ifa kolaylığı veya imtiyaz sağlanması,
- Finansal varlığa ilişkin aktif piyasanın mali g6çl6kler nedeniyle ortadan kaybolması,
- Anapara ve faiz 6demelerinde temerr6de d6Ő6lmesi ya da ihmali olması gibi s6zleŐmenin ihlal edilmesi.

Bu t6r objektif kanıtların s6z konusu olduğu durumlarda iskonto edilmiş değerleri ile değerlenen finansal varlıklar için Ő6pheli alacaklar karşılığı veya değer d6Ő6kl6đu zararı ortaya çıkacaktır. Varlığın kayıtlı değeri doğrudan ya da bir karşılık hesabı kullanılarak tahmini geri kazanılabilir tutarına azaltılacaktır. Zarar tutarı d6nemin kar veya zararı olarak finansal tablolara alınacaktır (IAS 39 md. 63). İzleyen d6nemde Ő6pheli alacak karşılığı veya değer d6Ő6kl6đu zararı tutarının azalması halinde bu finansal varlığa ilişkin finansal tablolara alınan değer d6Ő6kl6đu doğrudan veya karşılık hesabını d6zelterek iptal edilmektedir (IAS 39 md. 65).

IAS 39’da belirtilen hususların Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği ile uyumlu olduğu g6r6lmektedir. TMSK ise finansal araçlara ilişkin olarak standart ya da standart taslağı yayımlamamıştır.

Finansal araçlar içinde 6nem arz eden konulardan biri menkul kıymetlerdir. IAS’ye g6re, menkul kıymetler elde edildiklerinde ilk defa elde etme maliyetleri ile kayıtlara alınmalıdır. Bu bedel alış maliyetini ifade etmektedir. Yukarıda da s6z ettiğimiz gibi satın alma fiyatı ile birlikte işlem maliyetleri de yani satın almayla ilgili olarak katlanılan giderler (komisyon, harç, damga vergisi gibi) menkul kıymetin maliyet bedeline dahil edilmektedir (Akdoğan 2001: 7).



IAS'ye göre alım satım amaçlı ve satılmaya hazır menkul kıymetler envanterde, makul değeri/gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Yabancı paralı menkul kıymetler, cari döviz kuru üzerinden ülke parasına çevrilir (Akdoğan 2001: 10). Borsada işlem gören menkul kıymetlerin makul değeri, borsa değeridir. Borsada işlem görmeyen menkul kıymetler ise elde etme maliyetleri veya iç verim oranı yöntemi kullanılarak bulunan iskonto edilmiş değerleri ile değerlendirilir (Akdoğan 2001: 12).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği hükümlerine göre geçici amaçlarla elde edilen menkul kıymetler elde etme maliyetleri ile kayıtlara alınmaktadır. Menkul kıymetlerin satın alma bedeline bağlı olarak katlanılan giderler için iki durum söz konusu olabilmektedir. Menkul kıymetin elde etme maliyetine dahil edilebilme veya gelir tablosu ile ilişkilendirilebilmektedir. İlk kayıt sonrası değerlemesine ilişkin olarak ise; borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerinin, bilanço gününden önceki 5 işgünü boyunca oluşan günlük ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirileceği belirtilmiştir. Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören borçlanmayı temsil eden diğer menkul kıymetlerin ise bilanço tarihindeki ağırlıklı ortalama fiyatları üzerinden değerlendirileceği belirtilmiştir.

Tebliğ'e göre, Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu gibi kamu menkul kıymetlerinde, vadelerinde elde edilecek gelirin söz konusu menkul kıymetlerin elde edilmesinden bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için gelir tahakkuk ettirilerek gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir. Ayrıca, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler, elde etme maliyetlerine göre % 10 veya daha fazla bir oranda değer kaybetmeleri ve bu değer düşüklüğünün yakın bir gelecekte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması durumunda rayiç değerleriyle değerlendirilecektir. Rayiç değer, borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler için T.C.Merkez Bankasının açıkladığı iskonto oranı üzerinden hesaplanan değer; hisse senetleri için net defter değeridir.

Yapılacak değerleme sonucunda oluşacak değer artış ve azalışları gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

VUK'nin 279'uncu maddesine göre iktisadi işletmelerin aktifine kayıtlı bulunan menkul kıymetler;

- Alış bedelleri ile
- Borsa rayici ile
- Menkul kıymetlerin alış tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden olumlu farkları da alınarak değerlenecektir.

VUK'de alış bedelinin tanımına yer verilmemiştir; ancak, geniş lde kabul edilen görüş alış bedelinin bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan tutar olduğudur. Buna göre, menkul kıymetin alış bedeli saptanırken, söz konusu menkul kıymetin iktisabı için yüklenilen finansman gideri, kur farkı ve komisyon gideri gibi giderlerden pay verilmemelidir (Durlanık 2000: 122). Borsa rayici ise, yukarıda da belirtildiği gibi, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerek ticaret borsasına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir (VUK md. 263).

VUK'de menkul kıymetlerin genel değerleme ls alış bedelidir (Sarıkaya 2002: 39). Ancak istisna olarak VUK'nin 279'uncu maddesine göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde elli biri Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile, bunlar dışındaki her türlü menkul kıymet ise borsa rayici ile değerlenecektir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlardan olan tahvillerin VUK'nin 286. maddesinde itibari değerleri ile değerleneceği belirtilmiştir.

TTK'nın 462. maddesine göre borsa rayici bulunan menkul kıymetler ortalama rayiçleri ile bilançoya alınmaktadır. Buna göre, bilanço gününden bir ay



önce menkul kıymetlerin ortalama rayiç değerleri (varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeri) hesaplanarak bilançoya alınacaktır (Tenker 1999: 155). Yine aynı maddede borsa rayici olmayanların faiz, temettü gibi gelirler ve değerlerindeki herhangi bir azalma dikkate alınarak ve maliyet değerlerini geçmemek üzere bilançoya kaydedileceği belirtilmiştir.

MSUGT'de menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirileceği ve menkul kıymetlerin değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilmesi belirtilmektedir. Bunun dışında başka bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak ayrılacak olan bu karşılık vergi mevzuatı açısından gider kabul edilebilecek bir karşılık değildir (Sarıkaya 2002: 40).

Ülkemiz düzenlemelerinde türev finansal araçlardan finansal opsiyonlar, anlaşmalı vadeli sözleşmeler, futures, forwards ve swapa ilişkin değerlemeye ait belirgin bir düzenlemeye rastlanmamaktadır.

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde (md. 26) alacakların ve borçların bilançoda mukayyet (kayıtlı) değerleri ile gösterileceği belirtilmiştir. Avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç olmak üzere, senetli alacak ve borçlar (vadeli çekler ve poliçeler dahil) ile 3 aydan daha uzun vadeli senetsiz alacak ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması şarttır. Reeskont işleminde, söz konusu alacak ve borçlar için öngörülen faiz oranı; bu yoksa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın iskonto oranı uygulanmaktadır.

Tebliğ'in 27. maddesinde şüpheli alacaklara ilişkin düzenleme yapılmıştır. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade etmektedir. Tebliğe göre işletmelerin makul bir gerekçeyle dayanarak şüpheli alacaklarını tahmin etmesi ve bu alacaklar için karşılık ayırması şarttır. Şüpheli alacaklar, işletmelerin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler, borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar esas alınarak ve makul bir

gerçekçeye dayanılarak tahmin edilebilir. Ancak bu yolla ayrılan karşılıkların neden olduğu giderlerin, vergi mevzuatı bakımından aksine bir düzenleme olmadıkça, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

VUK'nın 281'inci maddesinde yine alacakların mukayyet değerleri ile değerlendirileceği belirtilmektedir. 265'inci maddede mukayyet değer iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri şeklinde tanımlanmaktadır. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutup tutmamak konusunda VUK'ya göre seçimlik hakka sahiptirler. VUK'nin 323. maddesine göre şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Kanunun 264'üncü maddesinde tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer şeklinde tanımlanmıştır.

1 sıra nolu MSUGT'nin bilanço ilkelerine ilişkin bölümünde; “Dönen ve Duran Varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır” şeklinde belirtilmiş; ancak, 4 ve 6 sıra nolu Tebliğler ile bu işlem isteğe bağlı bırakılmıştır.

Ülkemiz uygulamalarında, vadeli satışlardaki vade farklarından doğan kazançların ayrıca muhasebeleştirilmesi isteğe bağlı bırakılmıştır. Çoğunlukla yapılan uygulama vade farkı kazancının, diğer bir ifade ile faiz gelirinin de satışların veya alışların içinde gösterilmesidir. Değerleme gününde, gelecek döneme ait faiz gelirini ya da giderini ayırabilmek için reeskont işlemi yapılmaktadır. Çalışmamızın “gelirler” başlığı altında açıklanacağı gibi, IAS'de vade farkları yani faizler ayrı gösterilmekte, bu nedenle de reeskont işlemine gerek kalmamaktadır (Yılmaz 1996: 113).

#### 5.4.1.2. Stoklar

IAS 2'nin amacı, tarihi maliyet sistemine göre değerlendirilen envanterler için geçerli olacak muhasebe uygulamasının tanımlanmasıdır. Standardın kapsamına ise envanter, olağan işletme faaliyetleri sürecinde satılmak üzere elde tutulan varlıklar, üretim sürecinde satın alınan varlıklar ve üretimde kullanılan malzemeler girmektedir (Sönmez 2003: 36).

IAS 2 (md. 9), TMS 2 (md. 9) ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği (md. 142)'ne göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değ erlenir. TMS 2'nin 7. maddesinde belirtildiği gibi net gerçekleşebilir değ er; bir işletmenin, iş in normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir. SPK Tebliği'nin 141. maddesinde net gerçekleşebilir değ er, "iş in normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesi ile elde edilen tutar" şeklinde tanımlanmaktadır. Stokların maliyeti ise tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğ er maliyetleri içermektedir (IAS 2 md. 10; TMS 2 md. 10).

IAS 2'de stokların maliyetinin FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet ile belirleneceği belirtilmektedir. LIFO yönteminin uygulanması revize edilen standart ile yasaklanmıştır (IASB 2004: 613). TMS 2, IAS ile uyumludur. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 150. maddesinde ise LIFO yöntemine izin verilmektedir.

Stokların maliyeti stokların zarar görmesi, kısmen ya da tamamen kullanılamaz hale gelmesi ile ya da satış fiyatının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilecektir. Stoklar, finansal tablolarda kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyecektir. Bu durumda, maliyetler kullanım veya satış sonucu elde edilecek

tutardan yüksekse stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 151). Bu tutarlar ve stoklarla ilgili tüm kayıplar oluştukları dönemde gider olarak finansal tablolara alınır (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 152).

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'ne göre stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleştirilebilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması gerekir. Stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar (FIFO)", "son giren ilk çıkar (LIFO)", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "hareketli ortalama maliyet" yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır<sup>3</sup>. Stoklarda, türler itibarıyla aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ayrıca, stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır.

MSUGT'de stok maliyetlerinin ne şekilde izleneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'nin 274. maddesine göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Stokun maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumda mükellefler maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü uygulayabileceklerdir. 5024 sayılı kanun ile stokların maliyetinin hesaplanmasında LIFO yönteminin kullanılması uygulamadan kaldırılmıştır.

#### 5.4.1.3. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, IAS'de "maddi varlıklar (tangible assets)", maddi olmayan duran varlıklar ise "maddi olmayan varlıklar (intangible assets)" olarak

<sup>3</sup> Bu yöntemler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Sevilengül (2003: 286-288).

ifade edilmektedir. Maddi varlıklara ilişkin düzenlemeler IAS 16 ve IAS 40'da; maddi olmayan varlıklara ilişkin düzenlemeler ise IAS 38'de yapılmış, aynı zamanda IAS 22'de şerefiyeye ilişkin düzenlemeler ayrı olarak yapılmıştır. Biyolojik (canlı) varlıklar ise IAS 41'in konusudur. Şerefiyeye ilişkin açıklamalar çalışmamızın "şerefiye" başlıklı kısmında yapılacaktır.

IAS 16, 38 ve 41 bu varlıkların kayda alınmasında benzer kurallar içermektedir. Bir varlık ancak varlık tanımına giriyorsa, gelecek dönemlerde ekonomik bir yarar sağlaması bekleniyorsa ve varlığın maliyeti güvenilir olarak hesaplanabiliyorsa kayda alınabilmektedir; diğer bir ifade ile aktifleştirilebilmektedir. Bu durum, araştırma giderlerinin aktifleştirilmesinin yasaklanması sonucunu doğurmaktadır (Nobes ve Parker 2004: 116). Araştırma giderleri gerçekleştiği anda gider olarak kayıtlara alınacaktır. Geliştirme giderleri ise sadece ilgili varlığın satışının ve kullanımının teknik ve ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilebilmektedirler. Benzer şekilde, varlık yaratmayan giderler de (kuruluş gideri gibi) aktifleştirilmemelidir. Ancak Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT'ye göre işletmeler bu giderleri isterlerse aktifleştirebilmektedirler. Taslak TMS 18 ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği IAS ile uyumludur.

IAS'de, biyolojik varlıklar dışındaki varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet değeri (elde etme maliyetleri) ile gösterileceği belirtilmektedir (Nobes ve Parker 2004: 116). Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde de maddi ve maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyeti ile değerlendirileceği belirtilmiştir. MSUGT'de bilanço kalemlerine ilişkin açıklamalarda genel olarak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli ile kayıtlara alınacağını belirtildiği görülmektedir. VUK'da ise maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesine ilişkin olarak farklı hükümler söz konusudur. Kanun'un 269. maddesinde tüm gayrimenkullerin (tesisat, makineler, gemiler ve diğer taşıtlar gibi) ve 273. maddesinde demirbaşların maliyet bedeli ile, 297. maddesinde bina ve arazilerin vergi değeri ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Kanun'un 296. maddesinde ise maddi olmayan varlıklardan olan hakların tescile tabi olduklarında tapu siciline

kaydedildikleri bedel ile değeri olacağı, tapu sicilinde bedeli gösterilmeyenlerin ise emsal bedelleri ile değeri olacağı belirtilmiştir. Taslak TMS 17’de IAS ile uyumlu olarak maddi varlık olarak mali tablolara alınan varlıkların, ilk olarak maliyetleri ile kaydedileceği belirtilmektedir. Aynı şekilde taslak TMS 18 de maddi olmayan varlıkların başlangıçta elde etme maliyetleri ile değeri olacağını belirtmektedir.

İlk aktifleştirilmelerinden sonra nasıl gösterileceklerine ilişkin olarak ise IAS’de iki yöntemden söz edilmektedir. Bunların birincisi “maliyet modeli (cost model)” olup, maddi veya maddi olmayan varlıkların ilk kez aktifleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyet değeri üzerinden birikmiş amortisman/itfa payları ve varsa birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilmektedir (IAS 16 md. 30, IAS 38 md. 74). Bu yöntem SPK Tebliği’nde “temel yöntem” olarak isimlendirilmiştir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 164-196). İkinci yöntem olan “yeniden değerlendirme modeli (revaluation model)”nde ise maddi veya maddi olmayan varlıklar ilk finansal tabloya alınma sonrasında, eğer makul değeri güvenilir şekilde ölçülebiliyor ise finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı, yani yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri üzerinden gösterilir (IAS 16 md. 31, IAS 38 md. 75). Maddi olmayan varlıklar için bu yöntem aktif bir piyasada fiyat oluşması söz konusu ise uygulanmaktadır. SPK Tebliği’nde bu yöntemden “alternatif yöntem” olarak söz edilmektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 165-197). Ülkemizde muhasebe uygulamalarında yeniden değerlendirme sadece VUK mükerrer 298. maddesinde belirtilmiştir ve IAS’de belirtilen uygulamadan farklıdır.

IAS 40’da kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacı ile elde tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır. Bu varlıklar başlangıçta elde etme maliyetleri ile değeri olacağı, daha sonra ise makul değere ya da maliyet modeline göre değeri olacaktır. Makul değeri değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için yeniden değerlendirme kazanç veya kayıpları gelir tablosuna yansıtılmakta ve amortisman ayrılmamaktadır. Diğer varlıklar için ise yeniden değerlendirilmiş tutarlar elde etme maliyetinin yerine geçmektedir. Böylece yeniden değerlendirme kazanç veya kayıpları öz kaynaklar yoluyla öz kaynaklar değişim



tablosuna yansiyacaktır. Amortisman ve satışlardaki kazanç veya kayıpların hesaplanması yeniden değerlemiş tutarlar üzerinden yapılır (Nobes ve Parker 2004: 117). Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği IAS ile uyumludur. TMSK henüz yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin standart ya da standart taslağı yayımlamamıştır. Ülkemizdeki uygulamada gayrimenkuller yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmamıştır. Genel olarak VUK'nin 269. maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmiş ve 272. maddesinde de gayrimenkullerin maliyet bedelinin artmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecektir.

Varlıkların yeniden değerlendirilmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak varlığın yararlı ömrü süresince sistemli olarak geri kazanılmaktadır (Tokay 1999: 46). IAS 36'ya göre, bilanço tarihinde işletmeler varlıklarında herhangi bir değer düşüklüğünün olup olmadığını (hasar gibi) incelemelidir. Herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu ise bu değer tespit edilmesi gerekmektedir. Varlığın kaydi değeri, geri kazanılabilir tutarını (recoverable amount) yani tahsil edilebilir değerini aşarsa, bu fazlalık değer düşüklüğü kaybı olarak kaydedilmelidir. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı ile ölçülmektedir (Nobes ve Parker 2004: 117). Değer düşüklüğü gelir tablosuna yansıtılacaktır. Bu standardın ülkemizdeki uygulamadan farkı, maddi varlıklara da stoklarda olduğu gibi değer düşüklüğü karşılığı ayırma durumunun söz konusu olmasıdır (Akdoğan 2004: 39). VUK'nin 317. maddesine göre yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler sonucunda değerini kısmen veya tamamen kaybeden duran varlıklar fevkalade amortisman yoluyla zarar olarak kaydedilebilmektedir. Normal kullanım süresinden önce değerini kaybeden veya değeri düşen duran varlıklar için stoklarda olduğu gibi değer düşüklüğünün zarar olarak kaydedilmesi mümkün değildir (Şeker 2004: 311). MSUGT'de bilanço ilkelerinden varlıklara ilişkin ilkeler açıklanırken, bilançoda varlıkları bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların



ayrılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ancak, tekdüzen hesap planı incelendiğinde maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılık hesabının bulunmadığı görülmektedir. Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliğ için de aynı durum söz konusudur.

Maddi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin bir husus da amortismanlardır. IAS'de amortisman, aktif bir kıymetin amorti edilebilir miktarının sistematik olarak ayrılması olarak tanımlanmış ve aktif kıymetin faydalı (ekonomik) ömrü, aktifin işletme tarafından beklenen kullanılabilir süre veya işletme tarafından o aktiften beklenen üretim miktarı veya benzeri üretim birimi olarak tarif edilmiştir (Erdoğan ve İter 2004: 116). IAS'ye göre, varlıklar faydalı ekonomik ömürlerine göre amortismanına tabi tutulurlar. Maddi olmayan varlıkların ekonomik ömürlerinin tahmin edilmesi zor olduğu için IAS 38, ekonomik ömrün yirmi yıldan fazla olamayacağı yönünde nispi karine yayımlamıştır (Nobes ve Parker 2004: 117).

IAS'de amortisman yöntemleri olarak eşit oranlı yöntem (straight-line method), azalan bakiyeler (the diminishing balance method) ve üretim miktarlarını baz alan yöntemler (the unit of production method) kabul edilmektedir<sup>4</sup> (IAS 16 md. 62). Eşit oranlı/normal yöntemde, varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık, faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemde ise varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilmektedir. Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 167).

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak finansal tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın, işletme tarafından başka bir

<sup>4</sup> Amortisman hesaplama yöntemlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Tenker (1999: 277-282).

varlığın üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir.

Taslak TMS standartları bu konuda IAS ile uyumludur. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nin 38. maddesinde duran varlıkların faydalı ömürlerine göre amortisman tabi tutulacakları belirtilmiş ve 39. maddede amortisman hesaplama yöntemlerini normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer yöntemler olarak sıralamıştır.

Türkiye'de, VUK'de değişiklik yapan 4008 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile değişen ve 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 315. ve 315/2 maddelerde, iktisadi kıymetler üzerinden ayrılan amortismanın normal ve azalan bakiyeler yöntemleri ile ayrılabilmesi belirtilmiştir. 315. maddede, ayrılacak amortisman oranını “%20 nispetinden fazla olmamak üzere” diyerek, iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne yani işletmeye fayda sağlayacağı gerçek üretim safhasına bakmaksızın beş yıl olarak belirlemiştir. Mükerrer 315. maddede ise amortisman nispetinin %40 olarak uygulanacağına izin vermiş olsa da, üçüncü bentte sürenin beş yıldan kısa olamayacağı kısıtlamasını getirerek yine iktisadi kıymetin faydalı ömrünü baz almamıştır (Erdoğan ve İter 2004: 115). 31.12.2003 tarihine kadar bu uygulama gerçekleştirilmiştir. 5024 sayılı Kanun'la ise 01.01.2004 tarihinden itibaren aktife giren iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerine göre amortisman tabi tutulacağı belirtilmiştir. MSUGT'de, iktisadi kıymetin fiili kullanım süresi içinde itfa edilmesinin amortisman uygulamasındaki genel kabul görmüş kural olduğu belirtildikten sonra 5024 sayılı Kanun'dan önceki VUK'daki hükümlere yer verilmiştir.

İşletmede amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tahmininde meydana gelen bir değişiklik hem cari dönemdeki amortisman giderini hem de varlığın geri kalan yararlı süresi içinde gelecek dönemlere ait amortisman giderini etkileyecektir (Tokay 1999: 49). IAS 8'e göre cari dönemde önemli bir etkisi olan veya olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı

açıklanmalıdır. Cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılacaktır. Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 472. maddesinde ve taslak TMS 10'un 22. maddesinde aynı hususa değinilmektedir. Seri: XI, No: 11 sayılı SPK Tebliği ile dipnotlarda işletmenin gayri safi kar oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkilerinin açıklanması gerektiği belirtilmektedir. MSUGT finansal tablo dipnotlarında benzer açıklamalara yer verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Maddi/maddi olmayan varlıklar, elden çıkarıldığında veya kullanımından veya elden çıkarılmasından ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmediği durumlarda finansal tablolardan çıkarılmalıdır. Elden çıkarma sonucunda elde edilen net tutar ile kayıtlı değer arasındaki fark, kar/zarar olarak, elden çıkarmanın meydana geldiği dönemin gelir tablosuna alınmaktadır (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 147-203). Ülkemizdeki uygulamada ise işletmede kullanma olanaklarını yitiren duran varlıkların bilançodan tümüyle çıkarılması yerine, maddi duran varlıklar grubundan çıkarılarak, diğer duran varlıklar grubuna alınması yolu benimsenmiştir (Tokay 1999: 46). IAS'de duran varlıkların satışı sonucu elde edilen kar/zarar olağan olarak nitelendirilmektedir. Seri: XI, No: 1 sayılı Tebliğ ve MSUGT ise bu kar/zararı olağandışı olarak nitelendirmiştir.

Varlıklara ilişkin önem arz eden konulardan biri de durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan kar/zararın raporlanmasıdır. IAS 35'in yerine geçen IFRS 5, durdurulan faaliyetleri, elden çıkarılmakta olan veya satılmak üzere elde tutulan işletmenin bir unsuru şeklinde tanımlamıştır. Durdurulan faaliyetler, ayrı ve önemli bir faaliyet kolunu veya faaliyetlerin coğrafik alanını temsil eder ya da buna ilişkin bir planın parçası da olabilir. Bunun dışında bir de satılmak üzere elde edilen bir bağlı ortaklığı da temsil edebilir. IFRS 5'e göre durdurulan faaliyetlere ilişkin kar/zarar gelir tablosunda raporlanacaktır. Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği ve MSUGT'de düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'de yirmi beşinci kısım durdurulan faaliyetlere ilişkin

esasları açıklamaktadır. Ancak bu kısım IAS 35 esas alınarak hazırlanmıştır. Aynı durum taslak TMS 16 için de geçerlidir.

Biyolojik varlıklar (canlı hayvan ve bitkiler), finansal tablolara ilk alınmalarında ve her bilanço döneminde net makul değerleri ile değerlendirilir (IAS 41 md. 12; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 690). Net makul değer, biyolojik varlığın makul değerinden satış noktasında katlanması beklenen tahmini maliyetlerin (gümrük vergisi, aracılar ödene komisyon gibi) indirilmesi ile bulunur. Net makul değer, net satış fiyatı ile aynı tutarı verecektir. Kazanç veya kayıplar gelir tablosuna yansıtılacaktır (Nobes ve Parker 2004: 117). TMSK biyolojik varlıklara ilişkin standart ya da standart taslağı yayımlamamıştır. Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'nde bu varlıklara ilişkin hüküm belirtilmemiştir. VUK'nin 276. maddesinde zirai mahsullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği ve 277. maddesinde de zirai işletmelere dahil hayvanların yine maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

#### 5.4.1.4. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri borçlanılan fonlar nedeni ile katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetlerinin neler olduğu Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin 234. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre borçlanma maliyetleri arasında,

- Bankalardaki mevcut hesap bakiyelerini aşacak şekilde çekilen para tutarları ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Bankalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- Borç anlaşmalarına ilişkin katlanılan ek maliyetlerin itfaları,
- Finansal kiralama işlemlerine ilişkin finansman giderleri,

- Faiz maliyetlerinde bir düzeltme olarak dikkate alındığı sürece, yabancı para cinsinden borçlanmalar nedeni ile ortaya çıkan kur farkları sayılabilir.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda (IAS 23) borçlanma maliyetleri ayrı bir standart olarak ele alınmaktadır. IAS 23'de borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak iki uygulama belirtilmiştir. Bunlar SPK Tebliği'nin 236 ve 237. maddelerinde de temel yöntem ve alternatif yöntem olmak üzere açıklanmaktadır. Temel yöntemde, borçlanmanın niteliğine veya yöntemine bakılmaksızın gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilecekleri ve borçlanma maliyetleri ile ilgili uygulanan muhasebe politikalarının finansal tablo dipnotlarında açıklanacağı belirtilmektedir (IAS 23 md. 10). Alternatif yöntem ise özellikli varlıklar ile ilgilidir. Amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktifler özellikli varlık (qualifying asset) olarak tanımlanmaktadır. Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık olarak nitelendirilmiştir. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunan borçlanma maliyetlerinin o özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirileceği belirtilmektedir (IAS 23 md. 11). Özellikli varlıklara örnek olarak imalatı uzun süreyi gerektiren alkollü içeceklerden şarap, faaliyetlerde yararlanılması için edinilen bina, köprü, baraj verilebilir (Sönmez ve Açan 2004: 141). Taslak TMS 6 ve Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği IAS ile uyumlu açıklamalar yapmaktadır.

Ülkemizdeki uygulamada borçlanma maliyetleri varlığın özellikli varlık olup olmadığına bakılmaksızın varlık maliyetine dahil edilmektedir (Akdoğan 2004: 33). Borçlanma maliyetleri, SPK'nın Seri: XI, No: 1, 11, 14 sayılı Tebliği ile düzenlenmiştir (İbiş 2004: 168). SPK'nın ilgili Tebliği'ne göre varlıkların elde etme maliyeti ile açıkça ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil olmak üzere finansman maliyetleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir. MSUGT'de belirtilen uygulama da bunun gibidir. .VUK'de ise borçlanma

maliyetlerine ilişkin düzenlemeler 163 ve 238 sayılı Genel Tebliğler ile yapılmıştır (İbiş 2004: 167). 163 sayılı Tebliğ maddi duran varlıklar ile ilgili, 238 sayılı Tebliğ ise stoklar ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemektedir. 163 sayılı VUK Genel Tebliği, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve yurt dışından döviz kredisi ile maddi duran varlık ithal edilmesi nedeni ile ortaya çıkan kur farkları olmak üzere ele almıştır. Tebliğ'e göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların maddi duran varlıkla birlikte amortisman ayırmak yoluyla itfa edilmek üzere yatırımın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenerek amortismanına tabi tutulması mümkündür.

Yurt dışından döviz kredisi kullanılarak maddi duran varlık ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu varlıklara ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarından maddi duran varlığın elde edildiği dönem sonuna kadar oluşmuş olan kur farklarının, maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu tutulmuştur. Aynı varlıklarla ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenerek amortismanına tabi tutulmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

238 sayılı VUK Genel Tebliği'nde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacı ile temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderlerinin doğrudan gider olarak kaydedilebileceği gibi istenirse mevcut stoklara isabet eden kısmın maliyete de dahil edilebileceği belirtilmiştir. İthal edilen stokların işletme aktifine girdiği tarihten önce oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunlu tutulmuştur. Stokların muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönemde ortaya çıkan kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.



#### 5.4.1.5. Şerefiye

IAS 22'nin yerine geçmek üzere Mart 2004'de yayımlanan IFRS 3 işletme birleşmelerine ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. Şerefiyeye ilişkin düzenlemeler bu standartta yapılmıştır.

Şerefiye, satın alma tarihindeki satın alma maliyeti ile varlıkların gerçeğe uygun net değeri arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak işletmenin pazar payı, müşteri bağımlılığı, iş bağlantıları gibi unsurlar şerefiyeyi ortaya çıkarmaktadır. Satın alma maliyeti varlıkların gerçeğe uygun değerinden fazla ise pozitif şerefiye; satın alma maliyeti varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşük ise negatif şerefiye söz konusu olacaktır (Kurt 2003: 95).

IFRS 3'e göre şerefiye amortismanına tabi olmayacaktır. Bunun yerine IAS 36 standardındaki hükümlere göre değer düşüklüğü tespit edilecektir. Ayrıca negatif şerefiye oluştuğunda kar olarak kayıtlara alınacaktır. Negatif şerefiyenin bilançoya alınması söz konusu değildir (Deran ve Aktaş 2004: 1).

Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin on ikinci kısmı işletme birleşmelerine ilişkin düzenleme yapmaktadır. Ancak Tebliğin bu kısmı IAS 22 göz önünde alınarak hazırlandığı için IFRS 3 ile uyum sağlamamaktadır. Tebliğin 316. maddesinde şerefiyenin faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edileceği ve faydalı ömrün yirmi yılı geçemeyeceği belirtilmektedir.

Taslak TMS 11'de konsolidasyondan kaynaklanan olumlu farkların pozitif şerefiye olarak aktifte maddi olmayan duran varlıklar içinde ayrı bir kaleme gösterileceği ve ekonomik ömre göre en fazla 20 yıl içinde itfa edileceği belirtilmektedir. Kayıtlı değer aleyhine oluşan fark ise negatif şerefiye olarak bilançonun aynı hesap grubu içinde olumsuz fark olarak aktifte indirim unsuru olarak gösterilir. Ayrıca, şerefiyenin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin



esasların “İşletme Birleşmeleri” standart hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiş; ancak, işletme birleşmeleri standardı yayımlanmamıştır.

MSUGT’de şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklar içinde raporlanacağı belirtilmektedir. Ayrıca VUK’nın 326. maddesine göre beş yılda ve eşit taksitlerle itfa edilecektir. Seri: XI, No: 21 sayılı SPK Tebliği’nin 8. maddesine göre, şerefiye faydalı ömrü boyunca en çok 20 yıl içinde itfa edilecektir.

#### 5.4.2. Yükümlülükler

Yükümlülükler, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ile sonuçlanması beklenen mevcut borçlardır. Bunlar bağlayıcı bir sözleşme ile ya da yasal bir gereklilik sonucu zorlayıcı olarak ortaya çıkabileceği gibi, garanti süresince hatalı ürünlerin düzeltilmesi gibi işletme politikası sonucu da ortaya çıkabilir (PWC 2004b: 23).

Bir yükümlülüğün finansal tablolara alınması için öncelikle gelecekte ekonomik bir fayda sağlamanın muhtemel olması ve ikinci olarak da bu yükümlülüğün maliyetinin ya da değerinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Yükümlülükler; karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalar, finansal yükümlülükler (borçlar) ve vergiler başlıkları altında incelenebilir. Finansal yükümlülüklere ilişkin açıklamalara varlıklara ilişkin değerlendirme hususları açıklanırken yer verildiği için tekrarlanmayacaktır.

##### 5.4.2.1. Vergiler

Kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergilere ilişkin düzenlemeler IAS 12 ile yapılmıştır. Gelir vergilerininin muhasebesi isimli IAS 12, vergi amaçlı kar yani

mali kar ve finansal amaçlı kar yani ticari kar üzerinde etkisi olan gelir ve gider kalemlerinin, ticari ve mali kara dahil olup olmadıklarının ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadıklarının tespit edilmesini ve muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir (Demir 2001: 126).

Bilançodaki varlık ya da borç kalemlerinin vergiye esas değerleri ile bilançoda taşıdıkları değer arasında geçici farklar oluşabilecektir. Örneğin, bir makineye vergi yasalarına göre ayrılacak amortisman tutarı ile yararlı ömrü dikkate alınarak ayrılan amortisman tutarı arasında fark söz konusu olabilir. Bu tür farklar geçici fark olarak nitelendirilmektedir (Ayanoglu 2002: 27). Standardın izin verdiği durumlarda varlıkların makul değeri/gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirildiği ve bu değerlendirme işleminin vergi mevzuatı bakımından kabul edilmediği durumlarda, vergilendirilebilir geçici farklar oluşacaktır. Standarda göre, ticari ve mali kar arasında oluşacak geçici farklar (temporary differences); vergiye tabi geçici farklar (taxable temporary differences) ve indirilebilir geçici farklar (deductible temporary differences) olarak iki ayrı kısımda incelenmelidir (Demir 2001: 137). Sonuçları dikkate alındığında vergiye tabi geçici farklar ertelenen vergi borcu (deferred tax liability), indirilebilir geçici farklar ise ertelenen vergi alacağı (deferred tax asset) yaratmaktadır (Ayanoglu 2002: 28).

Standarda göre mali kar üzerinden ödenecek vergiler, ticari kar üzerinden ise vergi giderleri hesaplanmaktadır. Vergi giderleri ödenecek vergilerden fazla ise fazla kısım “ertelenen vergi borcu” olacaktır. Vergi giderleri ödenecek vergilerden az ise noksan kısım “ertelenen vergi alacağı” olacaktır. Muhasebe kayıtlarında ise ticari kar üzerinden hesaplanan vergi giderleri borçlandırılırken, mali kar üzerinden hesaplanan ödenecek vergiler alacaklandırılacaktır. Ödenecek vergilerin vergi giderlerini aşması durumunda ise ertelenen vergi borcu hesabı borçlandırılacaktır (Demir 2001: 137).

IAS 12, gelir tablosunda sunulan dönem karından indirilen vergi karşılıkları tutarını değiştirmekte dolayısıyla dönem net kar/zararının tutarı da değişmektedir.

Ancak standardın kapsadığı hükümler mali karı etkilememektedir (Akdoğan 2004: 26-27). Tüm bu hususlar Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği'nin yirmi sekizinci kısmında ve taslak TMS 19'da da belirtilmektedir. Ancak buraya kadar yapılan açıklamalardan da görüleceği gibi standartta belirtilen esaslar Türkiye uygulamasının yabancı olduğu konulardır.

#### 5.4.2.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar bir işletmenin çalışanın yapmış olduğu hizmete karşılık ileride ödeyeceği tüm bedellerden oluşmaktadır. Bu faydalar ücret, kar dağıtımı, ikramiye, prim gibi maaşla ilgili olabileceği gibi işten ayrılma durumunda ödenen tazminatlarla ya da emeklilikle ilgili (emekli aylığı, tıbbi bakım gibi) faydalar olabilir (PWC 2004b: 25).

Çalışanlara sağlanan faydalar içinde önem arz eden bir konu kıdem tazminatıdır. Kıdem tazminatı, işletmede çalışan personel emeklilik, hastalık, askerlik hizmeti gibi nedenler ile işten ayrılınca ya da iş akdi işveren tarafından sebepsiz olarak sona erdirildiğinde personelin çalıştığı her yıla karşılık ödenen bir tazminattır (Sevilengül 2003: 531). MSUGT'de öngörülen tekdüzen hesap planında kıdem tazminatları için karşılık ayrılabilir. Ancak, VUK'ye göre kıdem tazminatı fiilen ödendiğinde gider yazılmalıdır. Karşılık ayrılarak gider olarak kaydedilmesi ise kanunen kabul edilmeyen gider yaratmaktadır. Bu nedenle Türkiye'deki uygulamada çalışanlara sağlanan faydaların gider yazılabilmesi için dönemin gelmiş olması ve ödemenin yapılmış olması koşulu aranmaktadır. IAS 19'da ise çalışanlara sağlanacak olan faydalar hesaplanıp ödeme yapılmadan önce dönemlere dağıtılarak gider (kıdem tazminatı karşılığı) olarak kaydedilmektedir (Akdoğan 2004: 34).

SPK Tebliğlerinde IAS'deki esas benimsenmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olarak TMSK tarafından henüz standart ya da standart taslağı yayımlanmamıştır.

#### 5.4.2.3. Karşılıklar (Provisions)

Karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir (IAS 37 md. 10; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 439). Varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar ilgili varlıkların kayıtlı değerinin ayarlanması suretiyle finansal tablolara alındığı için bu tanım kapsamına girmemektedir (Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md. 439). IAS 37 karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklara ilişkin düzenlemeler yapmaktadır.

Karşılıklar aşağıdaki koşulların varlığı halinde finansal tablolara alınacaktır. Belirtilen koşullardan herhangi birini karşılamayan hususlarla ilgili karşılık finansal tablolara alınmayacaktır (IAS 37 md. 14; Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği md.441):

- Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğün bulunması
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması.

Karşılıklara örnek olarak bir hakkı kısıtlayıcı sözleşmeden doğan yükümlülükler, yeniden yapılanma karşılıkları, garantiler verilebilir. IAS 37'ye göre, gelecek dönemlerde oluşması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılamayacaktır. İşletme, bir hakkı kısıtlayıcı bir sözleşmeye (onerous contract) sahipse, yani sözleşme altındaki yükümlülükleri yerine getirmenin maliyeti bu sözleşmeden beklenen ekonomik faydayı aşılırsa, mevcut yükümlülüğünü karşılık olarak finansal tablolara alacaktır (PWC 2004b: 29). Ayrıca işletmelerde söz konusu

olan yeniden yapılandırma (restructuring) için karşılık ayırmaya ilişkin kurallar da belirtilmiştir. Yeniden yapılandırmaya ilişkin bir yükümlülük ancak yeniden yapılandırma için resmi detaylı bir planın olması ve bu plandan etkilenecekler üzerinde yeniden yapılandırma planının uygulanacağı yönünde bir beklentinin oluşması ile ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda yeniden yapılandırmaya ilişkin tutar karşılık olarak finansal tablolara alınacaktır.

IAS 37 ayrıca şarta bağlı yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeler de yapmıştır. Şarta bağlı yükümlülük (contingent liability), aşağıdaki durumlardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür (IAS 37 md. 10):

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

Standartta karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülüklerle ilişkin olarak aşağıdaki ayırım yapılmaktadır (IAS 37 md. 13):

- i) Karşılıklar; borç olarak tahakkuk ettirilir. Çünkü tutarları güvenilir bir biçimde tahmin edilebilen mevcut yükümlülüklerdir ve yükümlülüğü yerine getirmek için aktif kalemlerde azalışa neden olurlar.
- ii) Şarta bağlı yükümlülüklerin, aşağıdaki nedenlerden ötürü borç olarak tahakkukları yapılamaz:
  - İşletmenin aktif kalemlerinde azalışı gerektiren mevcut bir yükümlülüğünün olup olmadığının saptanamaması veya
  - Yükümlülüğü yerine getirmek için aktif kalemlerdeki azalış olasılığının olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde

tahmin edilememesi nedeniyle mevcut yükümlülüklerin tahakkuk kriterini karşılayamaması.

Standarda göre, şarta bağlı yükümlülükler finansal tablolara alınmayacak, dipnotlarda açıklanacaktır (IAS 37 md. 27).

Yukarıdaki hususlar Seri: XI, No: 25 sayılı SPK Tebliği ve taslak TMS 7’de de açıklanmaktadır. Ancak standardın ismi dahil, içeriğindeki terimler her iki düzenlemede ayrı ele alınmıştır. SPK standardı “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” olarak isimlendirirken, TMSK “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler” olarak isimlendirmiştir.

Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği’nde şarta bağlı olayların genellikle aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıktığı belirtilmiştir:

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

Tebliğde finansal tabloların düzenlenmesi sırasında şarta bağlı olayların dikkate alınmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Şarta bağlı zararların, finansal tabloların kesinleşme tarihinden önce makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde tahakkuk ettirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Belli bir öneme sahip olan, ancak, tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ise dipnotlarda açıklanacaktır.

MSUGT’de gelir tablosu ilkelerinin içinde bilanço tarihinde var olan şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin

edilen gider ve zararların tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılacağı belirtilmiştir.

VUK açısından ise şarta bağlı yükümlülüklerin raporlanması kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Örneğin, işletme aleyhine açılan bir tazminat davası henüz sonuçlanmadan, talep edilen tazminat için karşılık ayrılamamaktadır (Arıkan 2000: 170). Ayrıca IAS’de garantiler için ayrılması gereken karşılıklara ilişkin olarak; Danıştay 4. Dairesi 17.01.2000 tarihinde “kurumun garanti kapsamında yaptığı satışlarla ilgili olarak, sonraki yıllarda yapılacak garanti giderleri ile ilgili mali bilançoda karşılık ayrılarak gider kaydedilmesinin mümkün olmadığı” hakkında bir karar vermiştir (Yükçü ve İçerli 2004: 44).

#### 5.4.3. Öz Kaynaklar

Öz kaynaklar, işletmenin varlıklarından tüm borçlarını indirdikten sonra kalan bakiyedir (PWC 2004b: 31). Bu nedenle öz kaynakların bilançodaki tutarı, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi ile ilgilidir. IAS’ye göre, işletmeler ortakların sermayeye dahil edilen katkılarını, kar ve sermaye yedeklerini ve birikmiş karları ayrı ayrı göstermelidir.

Öz kaynakların bilançodaki tutarı, ülkemiz uygulamalarındaki varlıklar ve yükümlülüklerle uygulanan değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklar nedeni ile IAS’nin uygulanması ile ortaya çıkacak olan öz kaynak tutarından farklı olacaktır.

#### 5.4.4. Gelirler

IAS 18 gelirlerin finansal tablolara alınmasına ilişkin açıklamaları yapmaktadır. Standarda göre, hasılatın muhasebeleştirilmesindeki esas konu hasılatın



ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir. Gelirler, işletmenin dönem içindeki ortakların katkısı haricinde öz kaynağın artmasını sağlayan olağan faaliyetleri sonucu elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır (IAS 18 md. 7). Gelir kavramı hasılat ve kazançları içine almaktadır (PWC 2004b: 32). Standart hükümlerinin mal satışı, hizmetlerin sunumu ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri sonucu ortaya çıkan hasılatların muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. Genel olarak hasılatın alınan veya alınacak olan bedelin makul/gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceği belirtilmiştir.

Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'de IAS 18'deki hükümler beşinci kısımda "hasılat" başlığı ile açıklanmaktadır. TMS'de ise 4 nolu taslak metin "satışlar ve diğer olağan gelirler" başlığı ile yayımlanmıştır. Ülkemiz uygulaması ile IAS 18'de belirtilen hükümler arasındaki en büyük fark vadeli satışlar ile ilgilidir. IAS 18'de alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değerinin gelecekteki tüm tahsilatların tahmini faiz oranı ile iskonto edilerek belirleneceği belirtilmiştir (IAS 18 md. 11). Buna göre vadeli satışlarda vade farkı (faiz geliri) pasifte "ertelenmiş gelirler" olarak izlenecek ve vade süresi geçtikçe gelir tablosunda faiz gelirleri hesabına aktarılacaktır (Özkan 2003: 61). Aynı durum vadeli alışlarda alış fiyatının içindeki vade farkları için de söz konusudur. Bu farklar aktifte "ertelenmiş giderler" olarak izlenecek, vade süreleri geçtikçe finansman giderlerine aktarılacaktır (Akdoğan ve Tenker 1998: 92). TMS 4'de belirtilen hükümler IAS 18 ile uyumludur. MSUGT'de ve Seri: XI, No: 1 sayılı SPK Tebliği'ne göre ise vadeli satışlarda söz konusu olan vade farklarının satış fiyatına eklenerek kaydedildiği görülmektedir.

#### 5.4.5. Giderler

Gider kavramı, zararları ve işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan giderleri kapsamaktadır. Bunlara örnek olarak satılan malların maliyetleri, çalışanlara

sağlanan faydalar (ücret gibi) ve amortismanlar gösterilebilir. Giderler genellikle nakit ve nakit benzerleri, stoklar, maddi varlıklar gibi varlıkların değerinde azalma veya bu varlıkların çıkışı şeklinde oluşmaktadır (PWC 2004b: 34).

Giderlere ilişkin karşılaştırmalar yukarıdaki kısımlarda yapıldığı için burada ayrıca yapılmayacaktır.

## **6. TÜRKİYE'DEKİ SANAYİ İŞLETMELERİNE AİT MALİ BİLGİLERİN RAPORLANMASININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİSİ**

Yapılan araştırma sonucunda ulaşılan sonuçlar ve bunlara ilişkin öneriler aşağıdaki gibidir:

- 1- Türkiye'deki sanayi işletmelerine ait muhasebe uygulamaları ile IAS uyumlu değildir.

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ile IAS arasında farklar söz konusudur. Örneğin;

- Hazırlanması öngörülen finansal tablolar seti IAS kadar kapsamlı değildir.
- Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin farklar bulunmaktadır. Örneğin, nakit akım tablosunun sunumunda ve gelir tablosu kalemlerinin olağan/olağandışı olarak ayrılmasında farklar söz konusudur.
- Finansal araçların değerlendirme hükümleri farklıdır. IAS'de, türev araçlar da dahil olmak üzere tüm finansal varlık ve yükümlülükler kayıtlara alınmalıdır. İştiraklerin değerlemesinde öz kaynak yöntemi uygulanmaktadır.

- Maddi ve maddi olmayan varlıkların değerlemesinde farklar söz konusudur. IAS araştırma, kuruluş giderleri gibi giderleri maddi duran varlık olarak kabul etmemektedir. Bu giderlerin aktifleştirilmesine izin verilmemektedir. İlk kayıt sonrası değerlemeye ilişkin olarak, maliyet modelinin yanında yeniden değerlendirme modeli de uygulanabilmektedir. Maddi duran varlıklara da değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Duran varlık sonucu elde edilen kar veya zarar olağan kabul edilerek finansal tablolara yansıtılmaktadır.
- Borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak özellikli varlık ayırımına gidilmiştir. Özellikli varlıklara ilişkin olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmektedir. Özellikli varlık dışındakilere ait olanlar gider olarak kaydedilmektedir.
- Şerefiye itfa edilmemekte, değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.
- Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağı IAS 12'ye göre kayda alınmaktadır.
- Karşılıklar (provisions), yükümlülük olarak kayıtlara alınmaktadır. Şarta bağlı yükümlülükler dipnotlarda açıklanmaktadır.
- Alış ve satışlardaki vade farkları (faizler) ayrı gösterilmektedir.

Çalışmamızda yaptığımız karşılaştırma sonucunda IAS ile Türkiye muhasebe uygulamaları arasında farklılıkların yanında benzerliklerin de söz konusu olduğu ortaya çıkmıştır. Genel olarak, IAS'nin genel çerçevesinde belirtilen hususların IAS'deki ile aynı başlıklar altında olmasa da ülkemizdeki düzenlemelerin içinde de mevcut olduğu görülmüştür.

IAS'de belirtilen temel muhasebe kavramları ve finansal tabloların genel nitelikleri ülkemiz uygulamaları ile aynı içeriktedir. Ülkemiz uygulamalarında hazırlanan finansal tabloların genel olarak IAS'de öngörülenlerle aynı olduğu söylenebilir. Ancak, öz kaynaklar değişim tablosu gibi bazı tabloların kullanım alanları yaygın değildir (Akdoğan 2004: 21). Bu açıdan, finansal tabloların kapsamı genişletilerek nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve dipnotlarda

açıklanması gereken ek bilgiler kapsama alınarak, hazırlanması öngörülen finansal tablolar setinin ek tablo-temel tablo ayırımına gidilmeden IAS'de belirtildiği gibi;

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotlardan oluşturulması öngörülebilir.

Finansal tabloların sunuluşu standardında belirtilen hususların ülkemiz uygulamalarında da mevcut olduğu görülmektedir. Ancak özellikle nakit akım tablosunun sunumunda ve gelir tablosu kalemlerinin olağan/olağandışı olarak ayrılmasında farklar söz konusudur. Standartta belirtilen hükümler doğrultusunda aşağıdaki düzenlemeler yapılabilir:

- Finansal tabloların formatları değiştirilmeli, gerekli kalemler (ertelenmiş vergi gibi) eklenmelidir.
- Türkiye'deki uygulamada gelir tablosu kalemleri genel olarak olağan ve olağandışı şeklinde ayrılmaktadır. IAS'de belirtildiği gibi işletmenin tüm faaliyetlerinin olağan faaliyetlerden kaynaklandığı göz önünde bulundurularak olağandışı kalemlerin ayrıca raporlanmaması, bunların olağan kalemler içinde gösterilmesi sağlanmalıdır. Örneğin; duran varlık satışı sonucu elde edilen kar/zarar IAS'de belirtildiği gibi olağan kabul edilerek gelir tablosuna alınmalıdır.
- Nakit akım tablosu formatı işletme, finansman ve yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akımına göre yeniden düzenlenmelidir.

Standartların içerikleri incelendiğinde, TMSK'nın yayınladığı üç standardın da IAS'nin birebir tercümesi niteliğinde olduğu görülmüştür. Bu durum, yayımlanan standartların IAS ile tam uyumlu olmasını sağlamaktadır. SPK tarafından IAS ile uyumlu standartların belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmış olsa da, IAS ile uyumlu SPK Tebliği'nde, IAS'de yasaklanan LIFO yöntemine izin verilmesinde

olduğu gibi, standartların halen IAS'ye göre farklılıklar içerdiği görülmüştür. Bunun asıl nedeni olarak IAS içindeki geliştirme projesi doğrultusunda yapılan standartları revize etme çalışmaları gösterilebilir. EK 1'de de görüleceği gibi, standartların bir çoğu Aralık 2003 tarihinde revize edilmiş, Mart 2004'den itibaren de yeni IFRS'ler yürürlüğe konmuştur. SPK'nın yayımlanmış olduğu standartlar ise bu tarihlerden önce hazırlanmıştır. Söz konusu kurul tarafından yayımlanan standartların, revize edilen standartları içermesi önem arz etmektedir. Bunun için IAS içindeki revizyon çalışmaları yakından takip edilmeli ve gerekli güncelleştirmeler yapılmalıdır.

Uyumlaştırma sırasında özellikle finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesine ilişkin olan farkların giderilmesi önem taşımaktadır. Çünkü bu kalemlerin hangi değer üzerinden finansal tablolara alınacağına ya da yapılan bir harcamanın aktifleştirilmesine ya da gider olarak kaydedilmesine ilişkin verilen kararlar faaliyet sonuçlarını direkt olarak etkileyecektir.

Örneğin, özellikle üretim işletmelerinde bilançolarda toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturan duran varlıklar, işletmenin finansal durumunun belirlenmesinde önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Duran varlığa ilişkin olarak yapılan bir harcamanın aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi faaliyet sonuçlarını etkileyecektir (Sönmez 2004: 98). Faaliyet sonuçları ise özellikle finansal tablo analizi yaparken kullanılan karlılık oranları gibi bazı oranları etkileyecektir. Bu nedenle IAS uygulamalarından farklı olan Türkiye'de uygulanan değerlendirme kuralları değiştirilmelidir.

Ayrıca IAS'nin uygulanması ile MSUGT'de belirtilen Tekdüzen Hesap Planı'na yeni kalemlerin eklenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Örneğin, gelir ve giderlere ilişkin olarak özellikle vadeli alış ve satışlarda ortaya çıkan vade farklarının izlenmesi açısından, ertelenmiş gider ve ertelenmiş gelirler kalemlerinin hesap planına eklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nın yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

2- Türkiye’de muhasebe uygulamalarına ilişkin çok sayıda düzenleme söz konusudur. Türkiye’de IAS’ye uyum konusunda çalışmalar yürütülmektedir; ancak, her kurul kendi mevzuatları çerçevesinde uyumlaştırma yapmaya çalışmaktadır.

Türkiye’deki mevcut muhasebe uygulamaları incelendiğinde farklı kurul ya da kurumların farklı düzenlemeler yaptıkları görülmüştür. Türkiye uygulamalarının IAS ile uyumlaştırılmasına ilişkin sorunlardan biri ülkemizde işletmelerin tabi oldukları çok sayıda düzenleme olmasıdır. İşletmeler açısından düşünüldüğünde, işletmelerin tabi oldukları düzenlemelerin yaptırımları nedeni ile her düzenlemeye uyulması gerektiği için, hem yapılan düzenlemelerin takibi açısından hem de bu düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesi açısından bu durumun zorluk doğurabileceği açıktır.

Ayrıca, ülkemizde IAS’ye uyum konusunda çalışmalar yürütüldüğü; ancak, her Kurul’un kendi mevzuatları çerçevesinde uyumlaştırma yapmaya çalıştığı görülmüştür. Oysa ki, muhasebeye ilişkin düzenlemelerin tek bir kurul ya da kurum tarafından yapılması ve bu sırada meslek mensuplarının, devletin, yatırımcı temsilcilerinin, kreditorlerin ve akademisyenlerin birlikte çalışması muhasebe bilgisinden yararlanacak olan tüm kullanıcıların bilgi gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmasını sağlayacaktır.

3- Yapılan uyumlaştırma çalışmaları sırasında terminoloji birliği sağlanamamıştır.

Standartların tek kurul tarafından belirlenmesinin bir yararı da terminoloji birliğinin sağlanmasına ilişkindir. Çalışmamızda yapılan karşılaştırma sonucunda, SPK ve TMSK tarafından ayrı ayrı tercüme edilen IAS’lerin içeriğindeki terimlerin her iki kurul tarafından ayrı ele alındığı görülmüştür. Örneğin, IAS’de geçen “fair value” terimi; SPK tarafından “makul değer” olarak, TMSK tarafından ise “gerçeğe uygun değer” olarak tercüme edilmiştir. Terim karmaşası, özellikle IAS’yi yeni

öğrenen kişiler açısından zorluk doğurabilecektir. Ancak, tek kurul tarafından standartların hazırlanması ile terminoloji birliği sağlanacağı düşünülmektedir.

4- Yapılan düzenlemelerde, işletmelere vergi mevzuatının dikkate alınması sorumluluğu yüklenmiştir.

Türkiye’de yapılan düzenlemeler incelendiğinde işletmelere vergi mevzuatının dikkate alınması sorumluluğunun yüklendiği görülmüştür. Örneğin, 1 sıra nolu MSUGT’de, “Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı” başlığı altında, yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Ancak vergiye tabi karın tespit edilmesinde vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, Türkiye’de muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatının etkisi altında olduğu söylenebilir. Bursal ve Ercan (1999: 45)’ın da ifade ettiği gibi, finansal tablo kullanıcılarından sadece birinin yani devletin çıkarı doğrultusunda finansal tablo hazırlayarak, diğer kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanacağı varsayılmayacaktır. MSUGT finansal tablo unsurlarının değerlemesine ilişkin açık hükümler içermediği için Türkiye’deki işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken vergi kanunlarını dikkate alarak hareket etmeleri doğal karşılanabilir. Cairns (2001b: 8)’in yaptığı çalışmada, finansal raporlama kuralları üzerinde vergi etkisinin söz konusu olduğu ülkelerde IAS’ye uyumlaştırma konusunda iki alternatif çözüm önerilmektedir. Bunlardan birincisi, IAS’nin sadece konsolide hesaplarda uygulanması; ikincisi ise, finansal raporlama ve vergi için raporlamanın birbirinden tamamen ayrılmasıdır. IAS’nin sadece konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılmasının yine tam uyum sağlamayacağını düşünmekteyiz. Yukarıda önerdiğimiz şekilde, oluşturulacak tek kurulun finansal tablo unsurlarının değerlemesine ilişkin doğru ve gerçek görünüm sağlayacak düzenlemeler yapması ile ülkemizdeki finansal raporlama uygulamasının vergi etkisinden kurtarılarak, finansal tabloların devlet dışındaki kullanıcılarının da ihtiyaçlarının karşılanması sağlanabilir. Bu sağlandıktan sonra, vergiye tabi karın



tespitinde vergi kanunlarının dikkate alınarak ayrıca raporlama yapılması söz konusu olabilir.

Bunların dışında bir de IAS'ye uyumun sağlanması ile ortaya eğitilmiş eleman problemi çıkacaktır. Bu nedenle muhasebe eğitime ilişkin olarak öncelikle üniversitelerde verilen muhasebe derslerinin arasına IAS'ye ilişkin derslerin koyulması önem taşımaktadır. Mevcut meslek mensuplarının eğitime ilişkin olarak ise meslek odalarınca ve üniversitelerce seminerlerin verilmesi faydalı olacaktır.



## SONUÇ

Küreselleşme olgusu iş çevresini değiştirmiş, bunun sonucunda da işletmelere ait mali bilgilerin elde edilmesini sağlayan finansal tabloların tüm kullanıcılar tarafından anlaşılmasının önemi ortaya çıkmıştır. Günümüzde, tüm dünyada, mevcut muhasebe uygulamaları arasında yakınsama eğilimi hızla artmaktadır.

1973 yılında kurulan ve bugüne kadar küresel olarak uygulanacak tek muhasebe standartları oluşturma amacı ile çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, birçok uluslararası kuruluş tarafından desteklenmektedir. Ayrıca, uluslararası çalışan işletmelerin ülkelerinde IAS'nin uygulanma zorunluluğunun olup olmamasını önemsemeyen kendi istekleri ile IAS'yi finansal raporlamalarında kullandıkları görülmektedir. Avrupa Birliği'nin, Birlik içinde tek sermaye piyasası oluşturma hedefi doğrultusunda hazırladığı finansal hizmetler eylem planının bir parçası olan finansal raporlama düzenlemeleri, şirketlerin konsolide finansal tablolarında IAS'yi uygulamalarına yönelik kararı ile sonuçlanmıştır.

Avrupa Birliği'ne aday olan Türkiye açısından Avrupa Birliği'nin yaptığı düzenlemeler önem taşımaktadır. Türkiye Avrupa Birliği ile uyum konusunda gerekli düzenlemeleri yapma konusunda titiz davranmaktadır. Bunların arasında muhasebeye ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. 1994 yılında yayımlanan MSUGT'nin hazırlanmasında Avrupa Birliği tarafından yayımlanan muhasebe yönergelerinin esas alınması buna örnek gösterilebilir. Ülkemizde, Avrupa Birliği tarafından son olarak yayımlanan IAS Tüzüğü'nün de dikkate alınarak gerekli düzenlemelerin yapılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Bu çalışmada IAS ile Türkiye'de mevcut olan muhasebe uygulamalarının uyumlu olmadığı varsayımından hareket edilmiştir. Türkiye'de mevcut olan

muhasabe uygulamaları incelendiğinde farklı kurum ve kurullar tarafından farklı düzenlemeler yapıldığı görülmüştür. Bunun sonucunda benzer olaylar için farklı muhasebeleştirme yöntemlerinin mevcut olduğu, dolayısıyla sadece IAS ile değil, düzenlemelerin birbirleri ile bile uyumlu olmadıkları görülmüştür. Bu durumun işletmeler açısından olumsuzluk yaratacağı bir gerçektir. İlgili kurumların temsilcilerinden oluşan bir kurulun düzenlemeleri yapması, bu olumsuzlukları giderebilecektir.

Ayrıca mevcut düzenlemeler incelendiğinde vergi mevzuatının dikkate alınması sorumluluğunun işletmelere yüklendiği görülmüştür. Bu nedenle işletmelerin de vergi mevzuatını baz alarak finansal raporlama yapmaları ve tabi oldukları diğer mevzuatlara göre ayrı raporlama yapmaları zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Oysa ki, çalışmamızın birinci bölümünde de açıklandığı gibi finansal tablo kullanıcıları arasında sadece vergi tahsilatı yapacak olan devlet değil, yatırımcılar, kreditorler ve diğer kullanıcılar bulunmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının genel çerçevesinde belirtilen finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması ilkesi doğrultusunda yapılacak finansal raporlama ile tüm kullanıcılara bilgi sağlanacağı düşünülmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan IAS'lere ilişkin olarak ülkemizde SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ mevcuttur. Ayrıca TMSK halen IAS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlama çalışmalarını sürdürmektedir. Bu amaçla şimdiye kadar kavramsal çerçeve ve üç standart yayımlamıştır. Halen internet sitesinde taslak standartları yayımlayarak kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Taslak metinler IAS ile farklılıklar taşısa da TMSK açısından IAS'ye uyum konusunda herhangi bir sorun söz konusu değildir. Çünkü yayımlanan üç standardın da IAS'nin bire bir tercümesi olduğu görülmektedir. Kurul tarafından yayımlanacak diğer standartların da IAS'nin birebir tercümesi olacağı düşünülmektedir. Ancak, SPK tarafından yayımlanan söz konusu Tebliğ incelendiğinde, standartların IAS'den farklılıklar taşıdığı görülmüştür. Bu farklar IAS içinde halen devam eden revizyon çalışmalarından

kaynaklanmaktadır. Tam uyumun sağlanması için tüm standartlara uyulması gerekmektedir. Bu nedenle IAS içinde yapılan değişikliklerin sürekli takip edilmesi ve güncelleştirmelerin yapılması önem arz etmektedir.

Ayrıca, IAS'nin mevzuatımız içine girmesi muhasebe konusunda nitelikli kişilere ihtiyacı artıracaktır. Bu nedenle, mevcut muhasebe eğitiminin içine IAS uygulamalarının da alınması önemli bir husustur.

Sonuç olarak, her ne kadar Türkiye'de, Avrupa Birliği içinde yapılan finansal raporlama düzenlemeleri takip ediliyor olsa da, ülkemizde uyumlaştırma konusunda yapılan çalışmalar her kurulun kendi mevzuatları çerçevesinde düzenleme yapmaya çalışması nedeni ile yetersiz kalmaktadır. Finansal raporlama düzenlemelerinin ilgili kurumların temsilcilerinden oluşan bir kurul tarafından yapılması ile sorunların önüne geçilebilecektir.

## KAYNAKÇA

AĞBAL, Naci

- 2001 “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I”, **Yaklaşım**, 105, Eylül: 64-76.

AKDOĞAN, Nalan

- 2001 “IAS 39 Nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, III, 3, Kış, <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/cilt.asp?c=3&s=3>, (21.09.2004).

- 2003 “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş- Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaştırma Çalışmaları”, **Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN’a Armağan**, Ankara: Siyasal Yayınevi, 31-48. (SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221).

- 2004 “Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış Muhasebe Uygulaması- Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri (01-05 Mart 2004 Kızılcahamam, Ankara)**, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayını No: 33, 11-42.

AKDOĞAN, N. ve N. TENKER

- 1998 **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, (Genişletilmiş Altıncı Baskı).

AKGÜL, B. A. ve H. AKAY

- 2003 **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

AKSOY, Tamer

- 2002 **Tüm Yönleriyle Denetim- AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

ARIKAN, A. Naci

- 2000 “Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Karşılıklar”, **Vergi Dünyası**, 232, Aralık: 169-186.

ASLAN, Sinan

- 2004 “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, Temmuz: 93-100.

AYANOĞLU, Yıldız

- 2002 “12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, IV, 2, Haziran: 25-46.

BAŞAR, A.Banu

- 2003 “Mali Piyasalar Açısından Finansal Raporlamada Kalite Zinciri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, V, 3, Eylül: 75-89.

BEKTÖRE, S., H. SÖZBİLİR, K.BANAR

- 2002 **Genel Muhasebe**, Eskişehir: Birlik Ofset.

BİLGİNOĞLU, Fahir

- 1996 “Türk Muhasebe Hukuku’nda Değerleme Esasları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, XXV, 1, Nisan: 5-18.

BURNS, William J.

- 1999 **Accounting for Managers- Text and Cases**, USA: South Western College Publishing, (Second Edition).

BURSAL, N. ve Y. ERCAN

- 1999 **Maliyet Muhasebesi- İlkeler ve Uygulama**, İstanbul: Der Yayınları, (Yedinci Basım).

CABEDO, D.C. ve J.M. TIRADO

- 2004 “The Disclosure of Risk in Financial Statements”, **Accounting Forum 28**, 181-200.

CAIRNS, David

- 1998 “The Future of The IASC and The Implications for UK Companies”, <http://www.cairns.co.uk/Database/uploaded/FutureofIASC-implicationsforUKcos.pdf>, (12.05.2003).
- 2001a “The Conceptual Framework- The International Experience”, <http://www.cairns.co.uk/other.asp>, (12.05.2003).
- 2001b “Improving Financial Reporting in Transitional Economies”, <http://www.cairns.co.uk/Database/uploaded/TransitionalEconomies.pdf>, (12.05.2003).
- 2003 “Accounting Harmonisation”, <http://www.cairns.co.uk/Database/uploaded/Accountingharmonisation.pdf>, (12.05.2003).

CARNAGIE, G.D. ve C.J. NAPIER

- 2002 “Exploring Comparative International Accounting History”, **Accounting, Auditing&Accountability Journal**, XV, 5, 689-718.



CASABONA, P. ve V. SHOAF

- 2002 “International Financial Reporting Standards: Significance, Acceptance and New Developments”, **Review of Business**, XXIII, 1, Winter: 16-20.

CEMALCILAR, Özgül

- 2003 “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak: 1-14.

CEMALCILAR, Ö. ve N. ERDOĞAN

- 2000 **Genel Muhasebe**, İstanbul: Beta, (Beşinci Baskı).

CEMALCILAR, Ö ve S. ÖNCE

- 1999 **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, İ.İ.B.F Yayınları No: 150.

ÇAKICI, Cemal

- 2002 “Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi- Öneri**, V, 17, Ocak: 69-76.

ÇALDAĞ, Y. ve Y. AYANOĞLU

- 2002 **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÇELİK, Orhan

- 2003 “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, **Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN’a Armağan**, Ankara: Siyasal Yayınevi, 139-161. (SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221).

ÇETİNER, Ertuğrul

2000 **İşletmelerde Mali Analiz.**, Ankara: Gazi Kitabevi, (Üçüncü Baskı).

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU

2001 **Uluslararası Muhasebe Standartları- UMS Cep Kitapçığı**, Doğan Ofset.

DEMİR, Şeref

2001 “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)”, **Yaklaşım**, 104, Ağustos: 126-137.

DERAN, A. ve R. AKTAŞ

2004 “Konsolide Mali Tablolara İlgili, IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi”, **Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 2, Eylül, <http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=8>, (22.10.2004).

DURLANIK, S.Sabit

2000 “Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi”, **Vergi Dünyası**, 232, Aralık: 121-125.

DURMUŞ, A. Hayri

1994 “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, X, 1-2, 243-262.

ECKSTEIN, Claire

2004 “The Measurement and Recognition of Intangible Assets: Then and Now”, **Accounting Forum**, 28, 139-158.

EPSTEIN, B.J. ve A.A. MIRZA

2002 **IAS 2002- Interpretation and Application of International Accounting Standards**, USA: John Wiley&Sons.

ERDOĞAN, Murat

2002 **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Beta.

ERDOĞAN, M. ve C. İLTER

2004 “Enflasyon Muhasebesinde Amortisman Konusu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, Temmuz: 113-121.

ERDOĞAN, Necmettin

1997 **Mali Tablolar Analizi**, Ankara: Attila Kitabevi.

ERGEN, Halim

2001 “39 No’lu UMS ve TMS’nin Uyumlaştırılması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, V, 1, Bahar, <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/cilt.asp?c=5&s=1>, (10.09.2004).

ERTAŞ, F.Coşkun

2002 **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu Ve Muhasebe Mesleği**, Ankara: Seçkin.

FLETCHER, Greg

2002 “International Accounting Standards- Past, Present and Future”, **Financial Accounting & Reporting**, July/August: 15-19.

FLOYD, David

2001 “Globalisation or Europeanisation of Business Activity? Exploring the Critical Issues”, **European Business Review**, XIII, 2, 109-113.

GBENEDIO, P. O., E. D. BENSON ve E. OMOLEHINWA

1998 “An Analysis of the Problems and Obstacles to Global Accounting Harmonization”, **Managerial Finance**, XXIV, 7, 63-80.

GÖKDENİZ, Ümit

- 1996 **Muhasebe Standartları (Avrupa Birliği 4, 7, 8 inci Yönergeleri-Uluslararası Muhasebe Standartları ve Değişiklikleri)**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

GÜCENME, Ümit

- 1998 **Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar**, İstanbul: Marmara Kitabevi.

HORA, J. A., R.H. TONDKAR, A. ADHIKARI

- 1997 “International Accounting Standards in Capital Markets”, **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, VI, 2, 171-190.

HORNGREN, C. T. ve G. L. SUNDEM

- 1990 **Introduction to Financial Accounting**, USA: Prentice-Hall, International Editions, (Fourth Edition).

HULLE, K. Van

- 1996 “Harmonization of Accounting Standards in the EC- Is it the beginning or is it the end?”, C. W. NOBES (Ed.), **International Harmonization of Accounting**, UK: Edward Elgar Publishing.

IASB

- 2004 **International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2004**, London: IASCF Publications.

IASC

- 2000 **International Accounting Standards Explained**, England: John Wiley&Sons.

## IOSCO

- 2000 “IASC Standards”, **Report of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions**, <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD109.pdf>, (06.10.2003).

## İBİŞ, Cemal

- 2004 “Borçlanma Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standardı 14 ve Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri**, (01-05 Mart), Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No: 33, 155-173.

## İBİŞ, C. ve A. AKARÇAY

- 2003 “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (16-19 Nisan), <http://www.ismmmo.org.tr>, (30.03.2004).

## KALMIŞ, Halis

- 2003 **Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı Muhasebenin ABC’si**, Çanakkale.

## KAYA, İdil

- 2003 “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (16-19 Nisan), <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=2360>, (30.03.2004).

## KUMBARACI, Serdar

- 2003 “Avrupa Birliği’nde Kurumsal Yapı ve Karar Alma Süreci”, M.Ş. ERDEM ve S. MEHTER AYKIN (Ed.), **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Antalya: Ezgi Kitabevi. (Akdeniz Üniversitesi Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırmalar Merkezi).

KURT, Ganite

- 2003 “Şerefiye’nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, V, 1, Mart: 91-100.

LARSON, K. D. ve B. CHIAPPETTA

- 1996 **Fundamental Accounting Principles**, USA: Irwin, (Fourteenth Edition).

LEWIS, A. ve O. KWARTENG

- 1995 “The European Union: Implications for Developing Countries”, **European Business Review**, XCV, 5, 3-8.

LEWIS, R. ve D. PENDRILL

- 2000 **Advanced Financial Accounting**, Great Britain: Prentice Hall, (Sixth Edition).

LIN, Z.J. ve L. WANG

- 2001 “Financial Disclosure and Accounting Harmonization: Cases of Three Listed Companies in China”, **Managerial Auditing Journal**, MCB University Press, XVI, 5, 263-273.

MEIGS, R.F., M.A. MEIGS, M. BETTNER, R. WHITTINGTON

- 1998 **Financial Accounting**, USA: Irwin McGraw-Hill, (Ninth Edition).

MERİÇ, M. ve H. AY

- 2004 “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkileri”, **19.Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, (10-14 Mayıs, Belek- Antalya), Bursa: Yaklaşım Yayıncılık.

NOBES, C. ve R. PARKER

2004 **Comparative International Accounting**, Britain: Prentice Hall, (Eight Edition).

ÖKSÜZ, Fuat

1999 “Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler”, **4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (5-9 Mayıs), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/17-FUATOKSUZ.doc>, (30.03.2004)

ÖZKAN, Serdar

2003 “TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı'nın Uluslararası Uygulamalar ile Karşılaştırılması ve TDHP'na Uygulanması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 9, Mayıs: 55-85.

PERİ, Esra

2002 “UMS 39: Finansal Enstrümanların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü”, **Active**, [http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE\\_id=2002](http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE_id=2002), (21.07.2004).

PRICE WATERHOUSE COOPERS (PWC)

2002 “Making The Change to International Financial Reporting Standards-How Will It Impact Your Business?”, <http://www.pwcglobal.com/ifrs>, (17.06.2003).

2004a “Building The European Capital Market”, <http://pwc.com/corporate-reporting>, (27.04.2004).

2004b “IFRS a Pocket Guide”, <http://www.pwcglobal.com/ifrs>, (16.09.2004).



- 2004c “Financial Instruments Under IFRS, Revised IAS 32 and IAS 39”,  
<http://www.pwcglobal.com/ifrs>, (27.04.2004).

RADEBAUGH, L. H. ve S. GRAY

- 1997 **International Accounting and Multinational Enterprises**, USA:  
John Wiley&Sons, (Fourth Edition).

SAĞLAM, Necdet

- 2001 **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Eskişehir: Anadolu  
Üniversitesi Yayınları No: 1282, İ.İ.B.F. Yayınları No:170.

- 2004 “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”,  
**Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 21, Ocak: 49-52.

SARIKAYA, İrfan

- 2002 “Mali Tabloların Tekliği İlkesi Çerçevesinde Mevzuatımızdaki  
Değerleme Hükümlerine Toplu Bakış”, **Vergi Dünyası**, 248, Nisan:  
37-43.

SEVİLENGÜL, Orhan

- 2003 **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, (Genişletilmiş On Birinci  
Baskı).

SMITH, J. M. ve K.F. SKOUSEN

- 1992 **Intermediate Accounting**, USA: South Western Publishing,  
(Eleventh Edition).

SÖNMEZ, Feriştah

- 2003 “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Stoklar (IAS-2 ve Türk  
Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)”,  
**Muhasebe ve Denetime Bakış**, 9, 23-38.

SÖNMEZ, F. ve F. AÇAN

- 2004 “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (337 no’lu VUK Genel Tebliği, 25 no’lu SPK Tebliği ve TMS 14’le Desteklenmiş Olarak)”, **Mali Çözüm**, 68, Temmuz-Ağustos-Eylül: 140-157.

SÖNMEZ, F. ve O. BAYRI

- 2004 “TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, Temmuz: 68-78.

ŞEKER, Sakıp

- 2004 “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktife Alınması ve Amortismanı”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri (01-05 Mart 2004 Kızılcahamam, Ankara)**, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayını No: 33, 243-312.

ŞİMŞEK, Özgür

- 2000 “İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası**, 232, Aralık: 187-195.

TAYLOR, M.E ve R.A. JONES

- 1999 “The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure”, **The International Journal of Accounting**, XXXIV, 4, 557-570.

TENKER, Nejat

- 1999 **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, (İkinci Baskı).

TETİK, N. ve B. DEMİREL

2002a “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I”, **Yaklaşım**, 118, Ekim: 125-132.

2002b “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım**, 119, Kasım: 186-188.

TOKAY, Hüseyin

1999 “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 1, Mart: 43-51.

2002 “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi”, **Yaklaşım**, 115, Temmuz: 40-45.

TRUEBLOOD, Robert M.

1972 “Ortaklara ve İşletme Dışı Diğer Kişi ve Kurumlara Sunulan Bilgiler”, (Çev. Yılmaz Benligiray), F.ÖZGÜ (Ed.), **10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi-Sidney**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 155/97.

USLU, Selçuk

1999 “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı TMS-1: Yorum ve Açıklamalar”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, I, 4, Aralık: 17-28.

ÜNAL, Ercan İsmail

2001 “VUK ve SPK Mevzuatı Açısından Değerleme Hükümleri Farkları”, **Vergi Sorunları**, 150, Mart: 11-22.

ÜSTÜNDAĞ, Saim

2003 “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Active Dergisi**, 28, Ocak-Şubat: 1-8.

ÜSTÜNEL, Bülent

- 2003 “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16-19 Nisan, <http://www.ismmmo.org.tr>, (30.03.2004).

WALLACE, Wanda A.

- 1993 **Financial Accounting**, USA: South Western Publishing Co., (Second Editon).

WEYGANDT, J.J., D.E. KEISO, W.G. KELL

- 1993 **Accounting Principles**, USA: John Wiley&Sons, (Third Edition).

WHITTINGTON, Geofrey

- 1997 **Inflation Accounting- An Introduction to the Debate**, Great Britain: Cambridge University Press.

YALKIN, Yüksel K.

- 2000 “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, II, 1, Mart: 1-18.
- 2001 **Genel Muhasebe- İlkeler Uygulamalar**, Ankara: Turhan Kitabevi, (On İkinci Baskı).
- 2002 “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, IV, 2, Haziran: 1-8.
- 2003 “AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 19, Temmuz: 26.

YANIK, S. Serap

- 2001 “Avrupa Topluluğu Açısından Banka Finansal Tablolarına İlişkin Düzenlemeler”, **Yaklaşım**, 99, Mart: 191-199.

YILMAZ, Asuman

- 2003 “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku’nda IAS-Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 10, 117-129.

YILMAZ, Fatih

- 1996 “Uluslararası Muhasebe Standartlarına ve Türk Muhasebe Hukuku’na Göre Değerleme Esasları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, XXV, 2, Kasım: 109-121.

YÜKÇÜ, S. ve M.Y. İÇERLİ

- 2004 “Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri”, **Yaklaşım**, 137, Mayıs: 41-48.

ZAIRI, M. ve S. LETZA

- 1994 “Corporate Reporting”, **Management Decision**, XXXII, 2 , 30-40.

ZEKOS, Georgios I.

- 2003 “MNEs, Globalization and Digital Economy: Legal and Economic Aspects”, **Managerial Law**, XLV, ½, 1-296.

COM 1995 (508), Communication From The Commission, “Accounting Harmonisation: A New Strategy Vis-A-Vis International Harmonisation”, 14.11.1995, [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/account/official/acts/701195.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/official/acts/701195.pdf), (20.03.2003).

COM (2000) 359 Final, Communication From The Commission to the Council and The European Parliament, “EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward”, Bruxelles, 13.06.2000, [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/account/news/com359en.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/news/com359en.pdf), (20.03.2003).

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, (24.02.2004).

Regulation (EC) No 1606/2002 of The European Parliament and of The Council of 19.07.2002 on The Application of International Accounting Standards, **Official Journal of the European Communities** 11.09.2002 L 243/1.

Regulation (EC) No 1725/2003 of 29 September 2003 Adopting Certain International Accounting Standards In Accordance With Regulation (EC) No 1606/2002 of The European Parliament and of The Council, **Official Journal of the European Communities** 13.10.2003 L 261/1.

SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞLERİ, <http://www.spk.gov.tr>, (22.04.2004).

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU’NUN ÇALIŞMALARINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK, <http://www.tmsk.org.tr>, (21.08.2004).

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TASLAKLARI, <http://www.tmsk.org.tr>, (27.09.2004).

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, <http://www.tmsk.org.tr>, (08.01.2005).

TÜRK TİCARET KANUNU

VERGİ USUL KANUNU

[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/ias\\_en.htm#regulation](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_en.htm#regulation),  
(24.11.2004).

<http://www.iasplus.com>, (21.05.2004).

<http://www.spk.gov.tr/Hakkinda/hakkinda.htm?tur=gorevimiz>, (09.07.2004).

<http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/haberduyuru.htm?tur=teblig>, (09.07.2004).

<http://www.tmud.org.tr/kurulus.htm>, (21.08.2004).

[http://www.icaiae/Members/ifrs\\_Sta\\_Inter\\_stds.pdf](http://www.icaiae/Members/ifrs_Sta_Inter_stds.pdf), (09.09.2004).





## EKLER

**EK 1: Temmuz 2004 Tarihi İtibariyle Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (www.icaı.ie)**

Standardın Adı	Standardın Yayımlandığı/ Revize Edildiği Tarih	2005 Yılı İle İlgili Durumu
<b>IAS (International Accounting Standards)</b>		
IAS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 2- Stoklar (Inventories)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 7- Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)	1992 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After the Balance Sheet Date)	1999 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 11- İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)	1993 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 12- Gelir Vergileri (Income Taxes)	2000 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 14- Bölüm Raporlaması (Segment Reporting)	1997 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 15- Fiyat Değişim Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changes Prices)		2003'de geri çekilmiştir
IAS 16- Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 17- Kiralamalar (Leases)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir, yakınsama projesi devam etmektedir
IAS 18- Gelirler (Revenue)	1998 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir, yakınsama projesi devam etmektedir
IAS 19- Çalışanların Hakları (Employee Benefits)	2002 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 20- Devlet Bağışları ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance)	1983 yılında yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir, yakınsama projesi devam etmektedir
IAS 21- Döviz Kuru Değişmelerinin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 22- İşletme Birleşmeleri (Business Combinations)	1998 yılında revize edilmiştir. 01.01.2005 tarihinden sonraki dönemler için geri çekilmiştir	Standardın yerine Mart 2004'de IFRS 3 yayımlanmıştır

IAS 23- Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)	1993 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 24- İlgili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)	2003 yılında revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 26- Emeklilik Planları (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)	1987 yılında yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir
IAS 27- Konsolide Finansal Tablolar (Consolidated and Separate Financial Statements)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 28- Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Investments in Associates)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 29- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	Temmuz 1989'da yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir
IAS 30- Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)	Temmuz 1999'da revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 31- İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması (Interests in Joint Ventures)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 32- Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunulması (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 33- Hisse Başına Kazançlar (Earnings Per Share)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 34- Ara Dönemde Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)	Şubat 1998'de yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir
IAS 35- Durdurulan Faaliyetler (Discontinuing Operations)	Haziran 1998'de yayımlanmıştır	Mart 2004'de geri çekilerek IFRS 5 ile değiştirilmiştir
IAS 36- Varlıkların Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)	Mart 2004'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)	Eylül 1998'de yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir, yakınsama projesi devam etmektedir
IAS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)	Mart 2004'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 39- Finansal Araçlar: Kayda Alma ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)	Aralık 2003'de revize edilmiştir	2005 yılında geçerlidir
IAS 41- Tarım (Agriculture)	Ocak 2001'de yayımlanmıştır	2005 yılında geçerlidir
<b>IFRS (International Financial Reporting Standards)</b>		
IFRS 1- Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması (First Time Adoption of Financial Reporting)	Haziran 2003	2005 yılında geçerlidir

Standards)		
<b>IFRS 2-</b> Hisseye Dayalı Ödemeler (Share-Based Payment)	Şubat 2004	2005 yılında geçerlidir
<b>IFRS 3-</b> İşletme Birleşmeleri (Business Combinations)	Mart 2004	2005 yılında geçerlidir
<b>IFRS 4-</b> Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contracts)	Mart 2004	2005 yılında geçerlidir
<b>IFRS 5-</b> Satış İçin Elde Bulundurulmuş Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)	Mart 2004	2005 yılında geçerlidir



**EK 2: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Hazırladığı Taslak Türkiye Muhasebe Standartları (www.tmsk.org.tr)**

Standart No.su	Standartın Adı
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	Stoklar
TMS 6	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 7	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler
TMS 8	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 9	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 10	Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
TMS 11	Konsolide Finansal Tablolar
TMS 12	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS 13	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS 15	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS 16	Durdurulan Faaliyetler
TMS 17	Maddi Duran Varlıklar
TMS 18	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 19	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
TMS 20	Varlıklarda Değer Düşüklüğü

**EK 3: Uluslararası Muhasebe Standartları'na İlişkin Türkiye'de Yayımlanan Muhasebe Standartları'nın Kapsadığı Konular (Akdoğan 2004: 16-20)**

STANDART SAYISI	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (IFRS) BAŞLIĞI	TMS (TMUDESK)	TMS TASLAK (TMSK)	SPK TEBLİĞ KISIMLARINDA DÜZENLENEN KONULAR
	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve <b>TMS 1</b>	Kavramsal Çerçeve	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler <b>KISIM 1</b>
1	<b>IAS- 1</b> Presentation of Financial Statements	<b>TMS- 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	<b>TMS- 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	<b>KISIM 2</b> Mali Tabloların Sunumu
2	<b>IAS- 2</b> Inventories	<b>TMS- 13</b> Stoklar	<b>TMS- 2</b> Stoklar	<b>KISIM 6</b> Stoklar
3	<b>IAS- 7</b> Cash Flow Statements	<b>TMS- 3</b> Nakit Akış Tablosu	<b>TMS- 7</b> Nakit Akış Tablosu	<b>KISIM 4</b> Nakit Akım Tablosu
4	<b>IAS- 8</b> Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	<b>TMS- 10</b> Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı	<b>TMSK- 10</b> Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı	<b>KISIM 19</b> Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
5	<b>IAS- 10</b> Events After The Balance Sheet Date	-----	-----	<b>KISIM 17</b> Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
6	<b>IAS- 11</b> Construction Contracts	<b>TMS- 19</b> Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	<b>TMSK- 13</b> Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	<b>KISIM 24</b> İnşaat Sözleşmeleri
7	<b>IAS- 12</b> Income Taxes	-----	<b>TMSK- 19</b> Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	<b>KISIM 28</b> Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
8	<b>IAS- 14</b> Segment Reporting	<b>TMS- 11</b> Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı	<b>TMSK- 14</b> Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı	<b>KISIM 22</b> Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
9	<b>IAS- 15</b> Information Reflecting the Effects of	<b>TMS- 2</b> Kapsamında düzenleme yapıldı	<b>TMSK- 2</b> Kapsamında düzenleme yapıldı	<b>KISIM 15</b> Kapsamında düzenlendi

	Changing Prices			
10	<b>IAS- 16</b> Property, Plant and Equipment	<b>TMS- 8</b> Maddi, Maddi Olmayan Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	<b>TMSK- 17</b> Maddi Duran Varlıklar	<b>KISIM 7</b> Maddi Varlıklar
11	<b>IAS- 17</b> Leases	<b>TMS- 17</b> Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>TMSK- 9</b> Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>KISIM 20</b> Kiralama İşlemleri
12	<b>IAS- 18</b> Revenue	<b>TMS- 4</b> Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	<b>TMSK- 4</b> Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	<b>KISIM 5</b> Hasılat
13	<b>IAS- 19</b> Employee Benefits	-----	-----	<b>KISIM 29</b> Çalışanlara Sağlanan Faydalar
14	<b>IAS- 20</b> Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	<b>TMS- 20</b> Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yatırımlarının Kamuya Açıklanması Standardı	-----	<b>KISIM 26</b> Devlet Teşvik ve Yardımları
15	<b>IAS- 21</b> The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	<b>TMS- 12</b> Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>TMSK- 8</b> Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>KISIM 14</b> Kur Değişiminin Etkileri
16	<b>IAS- 22</b> Business Combinations	-----	-----	<b>KISIM 12</b> İşletme Birleşmeleri
17	<b>IAS- 23</b> Borrowing Costs	<b>TMS- 14</b> Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>TMSK- 6</b> Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	<b>KISIM 10</b> Borçlanma Maliyetleri
18	<b>IAS- 24</b> Related Party Disclosures	-----	-----	<b>KISIM 21</b> İlişkili Taraflar
19	<b>IAS- 26</b> Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	<b>TMS- 16</b> Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı	-----	<b>KISIM 30</b> Emeklilik Planları
20	<b>IAS- 27</b> Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries	<b>TMS- 5</b> Konsolide Finansal Tablolar	<b>TMSK- 11</b> Konsolide Finansal Tablolar	<b>KISIM 13</b> Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler

21	<b>IAS- 28</b> Accounting for Investments in Associates	<b>TMS- 6</b> İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	<b>TMSK-12</b> İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	<b>KISIM 13</b> Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler
22	<b>IAS- 29</b> Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	<b>TMS- 2</b> Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	<b>TMSK- 2</b> Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	<b>KISIM 15</b> Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
23	<b>IAS- 30</b> Disclosures in The Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	<b>TMS- 18</b> Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	<b>TMSK- 15</b> Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	<b>KISIM 23</b> Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması
24	<b>IAS- 31</b> Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	-----	-----	<b>KISIM 13</b> Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştirakler
25	<b>IAS- 32</b> Financial Instruments: Disclosure And Presentation	-----	-----	<b>KISIM 11</b> Finansal Araçlar
26	<b>IAS- 33</b> Earnings Per Share	-----	-----	<b>KISIM 16</b> Hisse Başına Kazanç
27	<b>IAS- 34</b> Interim Financial Reporting	<b>TMS- 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu	<b>TMSK- 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu	<b>KISIM 3</b> Ara Mali Tablolar
28	<b>IAS- 35</b> Discontinuing Operations	-----	<b>TMSK- 16</b> Durdurulan Faaliyetler	<b>KISIM 25</b> Durdurulan Faaliyetler
29	<b>IAS- 36</b> Impairment of Assets	<b>TMS- 21</b> Varlıkların Değer Azalışı Standardı	<b>TMSK- 20</b> Varlıkların Değer Düşüklüğü Standardı	<b>KISIM 9</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü
30	<b>IAS- 37</b> Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	<b>TMS- 19</b> Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	<b>TMSK- 7</b> Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	<b>KISIM 18</b> Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

31	<b>IAS- 38</b> Intangible assets	<b>TMS- 22</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı	<b>TMSK- 18</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı	<b>KISIM 8</b> Maddi Olmayan Varlıklar
32	<b>IAS- 39</b> Finacial Instruments: Recognition and Measurement	-----	-----	<b>KISIM 11</b> Finansal Araçlar
33	<b>IAS- 40</b> Investment Property	-----	-----	<b>KISIM 27</b> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
34	<b>IAS- 41</b> Agriculture	-----	-----	<b>KISIM 31</b> Tarımsal Faaliyetler





**EK 4: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kısımları Ve Bu Kısımlara Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (SPK Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ)**

KISIM NO	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 1	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler	-	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
Kısım 2	Mali Tabloların Sunumu	IFRS 1	Presentation of Financial Statements
Kısım 3	Ara Mali Tablolar	IFRS 34	Interim Financial Reporting
Kısım 4	Nakit Akışı Tablosu	IFRS 7	Cash Flow Statements
Kısım 5	Havalar	IFRS 18	Revenue
Kısım 6	Stoklar	IFRS 2	Inventories
Kısım 7	Maddi Varlıklar	IFRS 16	Property, Plant and Equipment
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar	IFRS 38	Intangible Assets
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IFRS 36	Impairment of Assets
Kısım 10	Borçlanma Maliyetleri	IFRS 23	Borrowing Costs
Kısım 11	Finansal Araçlar	IFRS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
		IFRS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
Kısım 12	İşletme Birleşmeleri	IFRS 22	Business Combinations
Kısım 13	Konsolide Mali Tablolar, Bağı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabii Teşebbüsler ve İş ortakların Muhasebeleştirilmesi	IFRS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
		IFRS 28	Accounting for Investments in Associates
		IFRS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri	IFRS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	IFRS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç	IFRS 33	Earnings Per Share
Kısım 17	Bilanço Tarihten Sonraki Olaylar	IFRS 10	Events After the Balance Sheet Date
Kısım 18	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	IFRS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tabirlerinde Değişiklik ve Hatalar	IFRS 8	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
Kısım 20	Kiralama İşlemleri	IFRS 17	Leases
Kısım 21	İlişkili Taraflar	IFRS 24	Related Party Disclosures
Kısım 22	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	IFRS 14	Segment Reporting
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması	IFRS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri	IFRS 11	Construction Contracts
Kısım 25	Durdurulan Faaliyetler	IFRS 35	Discontinuing Operations
Kısım 26	Devlet Teşvik ve Yardımları	IFRS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IFRS 40	Investment Property
Kısım 28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	IFRS 12	Income Taxes
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IFRS 19	Employee Benefits
Kısım 30	Emeklilik Planları	IFRS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler	IFRS 41	Agriculture
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi	-	-
Kısım 33	İlk Dönem Mali Tablolar	-	-
Kısım 34	Muhafızlık Hükümleri	-	-

**EK 5: IAS 1'de Ek Olarak Verilen Bilanço Örneği (IASB 2004: 599-600)**

	Cari Dönem	Önceki Dönem
<b>VARLIKLAR</b>		
<b>Cari Olmayan Varlıklar</b>		
Maddi Varlıklar	X	X
Şerefiye	X	X
Diğer Maddi Olmayan Varlıklar	X	X
İştiraklerdeki Yatırımlar	X	X
Satış Amaçlı Elde Bulundurulmuş Yatırımlar	X	X
<b>Toplam Cari Olmayan Varlıklar</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Cari Varlıklar</b>		
Stoklar	X	X
Ticari Alacaklar	X	X
Diğer Cari Varlıklar	X	X
Nakit ve Nakit Benzerleri	X	X
<b>Toplam Cari Varlıklar</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ÖZ KAYNAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
<b>Ana Şirket Ortaklarına Ait Öz Kaynak Payı</b>		
Hisse Senedine Dayalı Sermaye	X	X
Diğer Yedekler	X	X
Dağıtılmamış Karlar	X	X
<b>Azınlık Payı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam Öz Kaynak</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Cari Olmayan Yükümlülükler</b>		
Uzun Vadeli Borçlar	X	X
Ertelenmiş Vergi	X	X
Uzun Vadeli Karşılıklar	X	X
<b>Toplam Cari Olmayan Yükümlülükler</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Cari Yükümlülükler</b>		
Ticari ve Diğer Borçlar	X	X
Kısa Vadeli Borçlar	X	X
Uzun Vadeli Borçların Cari Kısmı	X	X
Cari Vergi Borçları	X	X
Kısa Vadeli Karşılıklar	X	X
<b>Toplam Cari Yükümlülükler</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam Yükümlülükler</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam Öz Kaynak ve Yükümlülükler</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**EK 6: IAS 1'in Ekinde Belirtilen Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterildiği Gelir Tablosu Formatı (IASB 2004: 601)**

	<u>Cari Dönem</u>	<u>Önceki Dönem</u>
Hasılat	X	X
Satışların Maliyeti	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Brüt Kar	X	X
Diğer Gelirler	X	X
Dağıtım Giderleri	(X)	(X)
Yönetim Giderleri	(X)	(X)
Diğer Giderler	(X)	(X)
Finansman Giderleri	(X)	(X)
İştiraklerden Kar Payları	<u>X</u>	<u>X</u>
Vergiden Önceki Kar	X	X
Vergi Gideri	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Dönem Karı	X	X
Ana Şirket Payı	X	X
Azınlık Payı	(X)	(X)

**EK 7: IAS 1'in Ekinde Belirtilen Giderlerin Esaslarına Göre Gösterildiği Gelir Tablosu Formatı (IASB 2004: 602)**

	<b><u>Cari Dönem</u></b>	<b><u>Önceki Dönem</u></b>
Hasılat	X	X
Diğer Gelirler	X	X
Mamul ve Yarı Mamullerde Değişim	(X)	(X)
İşletme Tarafından Yapılan İşlemler	X	X
Hammadde ve Tüketim Malı Kullanımı	(X)	(X)
Personel Sosyal Hakları Giderleri	(X)	(X)
Amortisman ve İtfa Payları	(X)	(X)
Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü	(X)	(X)
Diğer Giderler	(X)	(X)
Finansman Giderleri	(X)	(X)
İştiraklerden Kar Payları	X	X
Vergiden Önceki Kar	X	X
Vergi Gideri	(X)	(X)
Dönem Karı	X	X
Ana Şirket Payı	X	X
Azınlık Payı	(X)	(X)