

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**Türk Muhasebe Standartları ve Vergi uygulamaları  
Arasındaki Uyum ve Bilanço'ya Yansımaları**

**Tolgay Mert KÜÇÜK**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir TUNA**

**İSTANBUL, Nisan 2014**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**Türk Muhasebe Standartları ve Vergi uygulamaları  
Arasındaki Uyum ve Bilançoğa Yansımaları**

**Tolgay Mert KÜÇÜK - 122008274**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir TUNA**

**İSTANBUL, Nisan 2014**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları incelenerek çalışma kapsamındaki standartların işlevselliği açısından yararları ve uygulamaların vergi usul kanunu çerçevesinde yeri karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Türk Muhasebe Standartları Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurumu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak, düzenlenen muhasebe standartları Türkiye Muhasebe Standartları bu tez kapsamında incelenmiştir. Karşılaştırılan muhasebe standartları büyük ölçüde birbirleri ile örtüşmektedir. Bununla birlikte, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, her ülkenin muhasebe uygulamalarının ve vergisel yapısının farklı olmasıdır.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to survey International Accounting / Financial Reporting Standards and Turkey's Accounting / Financial Reporting Standards and compare the profit of the standards in the scope of this study in the means of functionality including the comparison of the position of applications in the frame of tax procedure law.

The accounting standards regulated by Turkish Accounting Standards Agency and Capital Markets Board of Turkey following International Accounting Standards are investigated in this study.

Compared accounting standards are mainly matching. On the other hand, some formative and conceptual differences are emerged. The reason is the varied accounting applications and tax structure of each country

# İçindekiler

ÖZ .....	i
ABSTRACT.....	ii
KISALTMALAR.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	iv
1.ULUSLARARASIMUHASEBE STANDARTLARI VE TARİHİ GELİŞİMİ.....	1
2.FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇVE.....	3
2.1.FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ.....	5
2.1.1.İhtiyaca Uygunluk.....	5
2.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum.....	5
2.1.3.Karşılaştırılabilirlik.....	6
2.1.4.Doğrulanabilirlik.....	6
2.1.5.Anlaşılabilirlik.....	6
2.2. FİNANSAL TABLOLARDAKİ KAVRAMLAR.....	7
2.2.1.Borçlar.....	7
2.2.2.Öz kaynaklar (Öz sermaye).....	7
2.2.3.Faaliyet Sonuçları.....	8
2.2.4.Sermaye Kavramı.....	8
3.TÜRK MUHASEBE STANDARTLARI.....	9
3.1.TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE AMACI.....	9
3.1.1. İşletmenin Sürekliliği.....	9
3.1.2.Muhasebenin Tahakkuk Esası.....	9
3.1.3. Sunuşun Tutarlılığı .....	10
3.1.4.Netleştirme .....	11
3.1.5. Bilançoda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler.....	12

3.1.6.Kapsamlı Gelir Tablosu.....	16
3.1.7.Öz kaynak Değişim Tablosu.....	20
3.1.8.Nakit Akış Tablosu.....	21
3.1.9.Dipnotlar.....	21
3.1.10.TMS 1 ve Hükümlerinin Mevcut Uygulamaya Etkileri.....	21
3.2.TMS 2 STOKLAR.....	22
3.2.1.Amaç.....	23
3.2.2.Stokların Değerlemesi.....	24
3.2.3.Stokların Maliyeti.....	24
3.2.4.Satın Alma Maliyeti.....	25
3.2.5.Dönüştürme Maliyetleri.....	25
3.2.6.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	27
3.2.7.Maliyetin Ölçümü.....	27
3.2.8.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	29
3.2.8.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	29
3.2.8.2.İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi.....	29
3.2.8.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	30
3.2.8.4.Net Gerçekleşebilir Değer.....	30
3.2.8.5.Gider Olarak Kaydetme.....	30
3.2.9.Stoklar Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri.....	31
3.2.9.1.Tam ve Değişken Maliyet Yöntemleri Açısından.....	31
3.2.9.2.Finansman Giderleri Açısından.....	34
3.2.9.3.Stok Değerlemesi Açısından.....	35
3.3. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR.....	36
3.3.1.Amaç ve Kapsam.....	36
3.3.2.Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması.....	37
3.3.3.Muhasebe Politikalarında Değişiklikler.....	38
3.3.4.Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması.....	38
3.3.5.Geçmişe Dönük Uygulama.....	38
3.3.6.Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	39
3.3.7.Hatalar.....	40

3.3.8. TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.....	41
3.4. TMS 12 GELİR VERGİSİ.....	41
3.4.1.Amaç ve Kapsam.....	42
3.4.2.TMS 12’de Yer Alan Bazı Kavramların Açıklanması.....	42
3.4.2.1.Sürekli Farklar.....	43
3.4.2.2.Geçici Farklar.....	43
3.4.3.Finansal Tablolara Yansıtılacak Ertelenmiş Vergi Etkileri ile Dönemin Vergi Giderinin Hesaplanması .....	48
3.4.4.Gelir Vergileri Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri.....	50
3.4.5.TMS Yorum 25 Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarların Vergi Statüsündeki Değişiklikler.....	50
3.5.TMS 27 KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR.....	51
3.5.1.Amaç.....	51
3.5.2.Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanması.....	52
3.6.TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA.....	52
3.6.1.Amaç.....	53
3.6.2.Finansal Tabloların Düzeltilmesi.....	54
3.6.2.1.Tarihi Maliyet Esasına Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar Finansal Durum Tablosu.....	55
3.6.2.2.Kapsamlı Gelir Tablosu.....	55
3.6.2.3.Cari Maliyet Esasına Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar Finansal Durum Tablosu.....	56
3.6.2.4.Karşılaştırmalı Rakamlar.....	56
3.6.2.5.Konsolide Finansal Tablolar.....	56
3.6.2.6.Genel Fiyat Endeksinin Seçimi ve Kullanımı.....	57
3.6.2.7.Yüksek Enflasyon Döneminin Sona Ermesi.....	57
3.7.TMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA.....	57
3.7.1.Amaç ve Kapsam.....	57
3.7.2.Ara Dönem Finansal Raporun İçeriği.....	59
3.7.3.Ara Dönem Finansal Raporun Asgari İçeriği.....	59
3.7.4.Ara Dönem Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği.....	59

3.7.5.Önemli Olaylar ve İşlemler.....	60
3.7.6.Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler.....	61
3.7.7.Yıllık Finansal Raporlama ile Aynı Muhasebe Politikaları.....	61
3.7.8.Mevsimsel, Dönemsel veya Arızı Gelirler.....	62
3.7.9.Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Uygulanması.....	62
3.8.TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK.....	64
3.8.1. Amaç ve Kapsam.....	64
3.8.2.Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi İlk Muhasebeleştirme.....	66
3.8.3.İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme.....	67
3.8.3.1.Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme.....	68
3.8.3.2.Varlıkların Takası.....	68
3.8.3.3.İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	68
3.8.3.4.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	70
3.8.3.5.Maliyet Yöntemi.....	70
3.8.3.6.Yeniden Değerleme Yöntemi.....	70
3.8.4.İtfa.....	71
3.8.5.Değer Düşüklüğü.....	72
3.8.6.Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değer Düşüklüğü.....	73
3.8.7.Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının ve Şerefiyenin Muhasebeleştirilme Hükümlerinin Mevcut Uygulamaya Etkileri.....	74
3.8.8.Türev Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.8.9.Forward İşlemleri.....	78
3.8.10.Futures İşlemleri.....	78
3.8.11.Option İşlemleri.....	79
3.8.12.Swap işlemleri.....	79
3.8.13.Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri.....	80
SONUÇ .....	82
KAYNAKLAR.....	84



## **KISALTMALAR**

<b>WB</b>	: World Bank
<b>AICPA</b>	: The American Institute of Certified Public Accountants
<b>ICAEV</b>	: Institute of Chartered Accountant in England and Wales
<b>CICA</b>	: Canadian Institute of Chartered Accountants
<b>ICAA</b>	: Institute of Chartered Accountants in Australia
<b>HKICPA</b>	: Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
<b>ICA</b>	: Chartered Accountants Ireland
<b>ICAS</b>	: Institute of Chartered Accountants of Scotland
<b>JICPA</b>	: The Japanese Institute of Certified Public Accountants
<b>NZCA</b>	: New Zeland Institute of Chartered Accountants
<b>SAICA</b>	: South African Institute of Chartered Accountants
<b>IDW</b>	: Institut der Wirtschaftsprufer in Deutschlande
<b>CAPA</b>	: Confederation of Asianand Pasific Accountants
<b>ASEAN</b>	: Association of South East Nations
<b>AFA</b>	: Federation of Asianand Pasific Accountants
<b>APEC</b>	: Asia Pasific Economic Co-operation
<b>AAC</b>	: African Accounting Council
<b>ASCA</b>	: Arab Society of Certified Accountants
<b>IAA</b>	: Inter american Accountnig Association
<b>FOF</b>	: IFAC-Forum of Firms
<b>ISA</b>	: IFAC-International Standards on Auditing
<b>UN-ISAR</b>	: Inter governmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting
<b>EEA</b>	: European Economic Area
<b>GATS</b>	: General Agreement on Trade in Services
<b>WCL</b>	: World Confedarition of Labuor
<b>NAFTA</b>	: North Atlantic Free Tade Area

<b>EEA</b>	: Eeropean EconomicArea
<b>IFAD</b>	: International Forum on Accountancy Development
<b>GAA</b>	: Global Accounting Alliance
<b>IPSAS</b>	: International Public Sektor Accounting Standards OECD
<b>PCAOB</b>	: Public Company Accounting Oversight Board
<b>EFRAG</b>	: European Financial Reporting Advisory Gorup

## **TABLO LİSTESİ**

<b>Tablo 1</b> - Carrefeoursa Karşılaştırmalı Bilanço Örneği.....	13
<b>Tablo 2</b> - Carrefeoursa Karşılaştırmalı Gelir Tablosu Örneği.....	18
<b>Tablo 3</b> - X İşletmesinin Özet Gelir Tablosu.....	63

## GİRİŞ

Gelişen ülkeler, ekonomileri ile birbirine entegre olarak küreselleşmesi sonucu, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir.

Dünya ekonomisinin birbirine entegre olması ile teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir. Bu durum, yatırımcı açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerden en önemlisi; yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yeterince anlaşılabilmesidir. Bu nedenle, yatırımcı açısından ekonomik koşulların, muhasebe ve vergisel düzenlemelerin en iyi şekilde kavranabilmesi çok büyük önem taşımaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları ile Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uyumlaştırılması, farklılıkların hesap planına yansımalarının konu alındığı bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarının tek düzen muhasebe uygulamaları ile olan farklılıklarını karşılaştırmak ve uygulamaya yardımcı olmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde konuya ilişkin genel kavramlar hakkında bilgi verilecek ve muhasebe sistemleri uygulama genel tebliğinin ülkemiz muhasebesine katkıları incelenmiş ardından ülkemizdeki muhasebe standardizasyon çalışmaları hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS-2 Stoklar, TMS-12 Gelir Vergileri, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, TMS 32 Finansal Araçlar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartları incelenerek bilgi verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının getirdiği

yeniliklerin, Tek Düzen Muhasebe Hesap Planına olan yansımaları incelenerek bilançoaya uyumu hakkında bilgi verilmiştir.

## 1.Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tarihi Gelişimi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 29.06.1973 tarihinde, 10 ülkenin (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, ABD, İngiltere ve İrlanda) muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu oluşmuş bir örgüttür(Karapınar, 2000: 40).

Daha sonra Hindistan, Malezya, Zimbabwe gibi ülkeler katılmıştır. Amaç aslında, uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması/yayımlanması, uluslararası kabulünün ve uygulamasının sağlanması, geliştirilmesi, yakınsamanın sağlanmasıdır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977 yılında, Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi, 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur (Samuels ve Piper, 1985: 70).

Temel amacı, muhasebe mesleğini dünya çapında koordineli ve uyumlu standartlarla geliştirmektir.IFAC (International Forum on Accountancy Country), Dünya Muhasebeciler Kongresi (World Congress of Accountants – WCA) düzenleme görevini de yürütmektedir. Bu kongre, her 5 yılda bir yapılmaktadır (Chairas ve Radianto, 2001: 30).

IFAC bünyesinde, eğitim komitesi (educational committee), meslek ahlakı komitesi (ethical committee), finansal ve yönetim muhasebesi komitesi (financial and management accounting committee), uluslar arası denetim uygulamaları komitesi (international auditing practices committee), kamu kesimi komitesi (public sector committee) gibi kurullar faaliyette bulunmaktadır (Blake, 1998: 5).

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IFAC'ın kurucu üyelerindedir. T.C. Hükümeti Bakanlar Kurulu, 1979 yılında bu üyeliği onaylamıştır (Fritz ve Lammler, 2003: 45).

TÜRMOB ise 1994 yılında IFAC'a üye olmuştur.Edinburg toplantısında IASC'in, bağımsız kuruluş olması kararlaştırılmış, adı da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB) olarak değiştirilmiştir(Üstündağ,2006:199).

Ülkemizde mali tablo/finansal tablo denildiği zaman gelir tablosu ve bilançonun 3.kişilerce nasıl talep ediliyorsa buna bankalar, sermaye piyasa kurumu dahil makyajlanıp sunulması olarak düşünülmektedir. Her ne kadar doğru olmasa da yapılan işlemler suç olsa da ülkemizde yapılan bu işlemin önüne geçilmesi için Türk Muhasebe Standartları ile yenilikler getirilerek yapılan işlemlerin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu standartlar birden uygulanamayacağı için zamana yayılarak köklü çözüm olacağı düşünülmüştür. Dünya'daki muhasebe standartlarına uyum sağlamak için, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IFRS) Türkçeye çevirerek TMS/TFRS, Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Uluslar Arası Muhasebe Standardını (IFRS-SMES) ise KOBİ TFRS adı altında Resmi Gazetede yayınlamıştır. Ülkemizde bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması halka açık şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. 2005 yılı itibari ile halka açık şirketlerde bağımsız denetim gelerek finansal tablo güvenilirliğinin yükseltilmesi ve doğru bilginin üçüncü kişilere aktarılması hedeflenmiştir.

1972 yılında kurulan Kamu İktisadi Teşebbüslerinde uygulanmış olup iki yıl sonra da maliyet muhasebesi kısmı uygulanarak muhasebe uygulamaları yürürlüğe girmiştir.1985 yılında Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmesiyle, güvenilir muhasebe ihtiyacı daha artmıştır. Zaten uygulamaya geçirilen her standart güvenilir ve doğru bilginin daha da artması istemi ile hayata geçirilmesi amaçlanmaktadır. Yapılan çalışmalardan sonra, Maliye Bakanlığınca, 1992 yılında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No.1" yayımlanmıştır. Bu tebliğ, ilk kez Türkiye'de Hesap Planı ve finansal durum tablolarında birlik sağlayabilmiştir. Bu tebliğden önce, her ticari işletme/şirket, kendine göre hesap planı hazırlamakta, dolayısıyla kendine göre finansal tabloları oluşturmaktaydı. Ve oluşturmuş oldukları hesap planları ile ne kadar doğru bilgi ile yapıldığı tartışmalara açık kalmıştır (Taplin, 2006: 3).

6201 sayılı Türk Ticaret Kanunu, hesap planları konusunda bir yenilik getirmemiş olsa da, finansal tabloların düzenlenmesinde ve denetiminde, yeni bir düzenlemeye sebep olmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın yakınsaması olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamasına geçilmesi uygulanmasını getirmiştir. Bu uygulamaların daha da ileri seviyelere ulaşabilmesi için geriye kalan meslek mensubu yetiştirilmesi ve buna uyarlı muhasebe programları

kalmıştır. Bu yazılan iki küçük ama çok önemli madde günümüz teknoloji çağında her gün kendini geliştirirken aynı zaman da kaliteli meslek elemanları ile gelişmiş ülkeler seviyesine gün ve gün yaklaşmaktayız.

## **2.Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**

Kavramsal çerçeve finansal tablo ilgililerinin işletme ile ilgili alacakları kararlarda kullanımı için hazırlanan, raporlanan ve sunulan finansal tablolara uygulanacak olan usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal çerçeve bir muhasebe standardı değildir ve bu nedenle herhangi bir şekilde bir varlık veya bir kaynakla ilgili bir ölçüm ya da kamuyu aydınlatma konusunda bir standart belirlememektedir. Kavramsal çerçeve ile bir Türkiye Finansal Raporlama Standardı veya bir Türkiye Muhasebe Standardı arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı ya da Türkiye Muhasebe Standardı kavramsal çerçeveden önce gelmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları ile Yorumlarında hüküm bulunmayan hallerde kavramsal çerçeveye başvurulmaktadır. Kavramsal çerçevede yer alan metinler en az standartlar kadar önemlidir. Çünkü kavramsal çerçevenin çok iyi bir şekilde anlaşılabilmesi durumunda Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması çok zordur. Finansal tablolar kavramsal çerçevede genel amaçlı finansal raporlama kapsamında değerlendirilmektedir.Kavramsal çerçeve aşağıdaki konuları düzenlemektedir(Sarioğlu, 2008: 56):

- Finansal raporlamanın amacı,
- Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na gelecekte yeni standartların hazırlanmasında ve mevcut standartlarda yapılacak değişikliklerde kılavuzluk etmek,
- Alternatif muhasebe uygulamalarının sayısı azaltarak harmonizasyonun sağlanmasında kurul üyelerine yardımcı olmak,



- KGK'nın TFRS'nin "ulusal muhasebe standartlarının hazırlanmasında" yardımcı olmak,
- Finansal tablo hazırlayıcılarına, TFRS'nin uygulanmasında yardımcı olmak.
- Denetçilere, finansal tabloların TFRS'ye göre hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş belirtmelerinde yardımcı olmak,

Genel amaçlı finansal tabloların bilgi vermesi amaçlanan kişi ve kuruluşlar yani finansal tablo kullanıcıları; yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, tedarikçiler ile esas faaliyet konusu ile ilgili yani ticari alacaklılar, müşteriler, kamuoyu, devlet kurum ve kuruluşlarıdır. Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili sorumluluk işletme yönetiminindir. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin temelini oluşturmaktadır. Kavramsal Çerçeve 'de ele alınan diğer konular ise söz konusu amacı, mantıklı bir şekilde takip etmektedir. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, öz kaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içermektedir (Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 1, 2).

Kavramsal Çerçeve'de finansal tabloların, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak olarak belirtilen amacı, özel amaçlı bilgilerin standartların kapsamı dışında tutulduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Belirtilen bu amaç için hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Finansal tablolar, çoğunlukla, geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve finansal olmayan bilgileri içermezler; bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar. Kavramsal Çerçeve' de, muhasebe standartlarının, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına yönelik olduğu belirtilmekte ve genel amaçlı finansal tablolar, "en az yılda bir kez yıllık olarak hazırlanıp sunulmakta ve geniş bir kullanıcı yelpazesinin ortak ihtiyaçlarına cevap vermek durumunda olan finansal tablolar" olarak tanımlanmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak bilgilerin "anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik" özelliklerini

taşıması gerektiği belirtilmektedir. Kavramsal Çerçeve 'de kullanıcıların bazılarının, finansal tablolarda yer alan bilgilerin dışında ilave bilgilere ihtiyaç duyabileceği ifade edilerek; bu ilave finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsayan raporlar “özel amaçlı finansal raporlar” olarak adlandırılmakta ve özel amaçlı finansal raporların Kavramsal Çerçeve'nin kapsamı dışında olduğunun altı çizilmektedir (Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 15, 16).

## **2.1.Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri**

### **2.1.1.İhtiyaca Uygunluk**

Kavramsal Çerçeve'nin 6. Maddesine göre ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgidan faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilmektedir. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir.Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir(Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 11).

### **2.1.2.Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum**

Finansal raporlarda ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilmektedir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli olmamaktadır. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekmektedir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır(Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 12).

### **2.1.3.Karşılaştırılabilirlik**

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir(Türk Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 21).

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelmektedir. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olmaktadır(Türk Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 22).

### **2.1.4.Doğrulanabilirlik**

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olmaktadır. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelmektedir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir (Türk Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 26).

### **2.1.5.Anlaşılabilirlik**

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılmaktadır. Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilmektedir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir (Türk Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 30, 31).

Kavramsal çerçeve metninde finansal tablo kullanıcılarının yeterli seviyede işletme ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe bilgisine sahip oldukları varsayılmaktadır. Bununla birlikte finansal tablolar kullanıcıların anlamakta zorlanacağı karmaşıklıkta hazırlanmamalıdır.

## 2.2.Finansal Tablolardaki Kavramlar

### 2.2.1.Borçlar

Çerçevenin 4.15. maddesine göre bir borcun temel özelliği mevcut bir yükümlülük içermesidir. Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur. Bağlayıcı bir yasal anlaşmadan veya yasal bir mecburiyetten doğan yükümlülüklerin, normal olarak rastlandığı üzere, örneğin mal ve hizmet alımları karşılığında yüklenilen borçlarda olduğu gibi yasal yaptırımları olabilmektedir. Diğer yandan yükümlülükler, iş yapma ilkelerinden, örf ve adetlerden ve iyi iş ilişkilerini korumak veya hakkaniyete uygun davranmak arzusundan da kaynaklanabilmektedir. Örneğin, eğer bir işletme, garanti süreleri geçmiş olmasına rağmen ürünleri ile ilgili hatalardan doğan sorumlulukları yerine getirmeyi bir şirket politikası haline getirmişse, satılan mallarla ilgili olarak ortaya çıkması beklenen bu giderler şirket için borç olarak dikkate alınır(Türel, 2012: 21).

### 2.2.2.Öz kaynaklar (Öz sermaye)

Öz kaynaklarda varlıklardan bütün borçlar düşüldükten sonra kalan kısım olarak tanımlanmışsa da bilançodaki bir alt sınıflandırma olabileceği ifade edilmektedir. Örneğin, şirket olarak faaliyet gösteren bir işletmede hissedarların işletmeye koyduğu fonlar, dağıtılmamış karlar, dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri (sermaye koruma düzeltmeleri) ayrı ayrı gösterilebilmektedir. Böyle bir alt sınıflandırma yasal düzenlemeler ve diğer kısıtlamalar çerçevesinde işletmenin öz kaynaklarını dağıtma veya mevcut işte kullanma imkanlarını göstereceği için finansal tabloları kullananların karar verme ihtiyaçlarına uygun olabilmektedir. Bu alt sınıflandırma aynı zamanda bir işletmede hissedarlığı olan tarafların temettü dağıtımını

veya sermayenin geri ödenmesi durumlarında farklı haklara sahip olduğunu da gösterebilmektedir (Örten, 2008: 28).

### **2.2.3.Faaliyet Sonuçları**

Kâr, münferiden, faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın kârlılığı ya da hisse başına kar gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Kârın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuku ve ölçülmesi, dolayısıyla kârın belirlenmesi kısmen, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramlarına bağlıdır (Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 4.24). Kavramsal Çerçeve'nin 4.25. maddesinde gelirlerin ve giderlerin unsurları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır(Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 4.25):

- Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade etmektedir.
- Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade etmektedir.

### **2.2.4.Sermaye Kavramı**

Çoğu işletmeler finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi nominal tutarı yani finansal anlamı ile kullanmaktadır. Finansal açıdan yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade eden sermaye, işletmenin net varlıkları veya öz kaynakları ile aynı anlama gelmektedir. Fiziki açıdan faaliyette bulunabilme kabiliyeti olarak da tanımlanan sermaye, işletmenin üretim kapasitesini belirtmektedir Sermayenin hangi anlamının en uygun olacağına ilişkin seçim finansal tabloları kullananların ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Bu nedenle, eğer kullanıcılar öncelikle

yatırılan sermayenin nominal tutarı veya satın alma gücünün korunması ile ilgileniyorsa sermayenin nominal tutarı ile kullanılmalıdır. Eğer finansal tablo kullanıcılarının öncelik verdikleri konu işletmenin faaliyette bulunabilme kapasitesi ise sermayenin üretim gücünü ifade edecek biçimde kullanılmalıdır. Ölçümleme yapmak konusunda zorluklar mevcut olmakla birlikte sermaye için seçilen anlam, kârı belirlemek için ulaşılması hedeflenen amacı saptamaktadır(Türk Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve Tebliğ, Madde 4.57, 4.58).

### **3.TÜRK MUHASEBE STANDARTLARI**

#### **3.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Amacı**

Finansal raporlama üç temel amaca hizmet etmektedir. Bunlar;

- Yatırım ve kredi kararlarının alınmasında faydalı bilgiler sağlamak,
- Nakit akış durumunun değerlendirilmesinde yararlı bilgiler elde etmek,
- İşletmenin varlıkları, kaynakları ile varlık ve kaynaklarında meydana gelen değişiklikler hakkında bilgiler sunmaktır(Yalkın, 2001: 23).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygulanmaktadır. İşletmenin sürekliliği kavramı, muhasebede tahakkuk esas kavramı, sunuluşun tutarlılığı kavramı, önemlilik ve birleştirme kavramı, netleştirme kavramı ile karşılaştırmalı bilgi kavramı gibi temel kavramlar bu standartta açıklanmaktadır. TMS 1'de bilanço (finansal durum tablosu), gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotların nasıl sunulması ile ilgili temel esaslar yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde bilanço ve gelir tablosunun sunulması ile ilgili mevcut uygulama ile TMS 1 arasındaki bazı farklılıklara yer verilmektedir (Akbulut, 2007: 24).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tabloları ile karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulması için gerekli olan temel esasları UFRS'ye uyumlu olarak açıklamaktır. Standart bu amaca ulaşabilmek için finansal tabloların sunulması ile ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari şartları ortaya koymaktadır.

TMS-1'e göre finansal tablolar geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak için işletmenin; varlıkları, yabancı kaynakları (borçları), öz kaynakları, gelir ve giderleri, öz kaynaklardaki diğer değişimleri ile nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktadır. Tam bir finansal tablolar seti; bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır. TMS 1'de finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunulması gerektiği ifade edilmektedir(Akdoğan ve Sevilen gül, 2007: 11).

### **3.1.1. İşletmenin Sürekliliği**

Yönetim finansal tablolarını hazırlarken, faaliyetlerini süresiz sürdüreceğini baz almalıdır. Yönetimin şirketi tavsiye etme, ticari faaliyetini sona erdirme veya bunların yerine geçecek gerçekçi bir alternatif yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenmelidir. İşletme faaliyetlerinin sürekliliği ile kuşkuya düşülecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşullar hakkında bir farkındalık söz konusu ise bu belirsizlikler açıklanmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 1, Madde 25, 26).

### **3.1.2. Muhasebenin Tahakkuk Esası**

İşletme, nakit akış tablosu dışındaki tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlemelidir. Muhasebenin tahakkuk esasını kullandığında kalemler; varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilmelidir(Türk Muhasebe Standartları Tebliği:TMS 1, Madde 27, 28).

### **3.1.3. Sunuluşun Tutarlılığı**

İşletme faaliyetlerinin özelliklerinde önemli değişiklikler olmasında ya da finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterlerine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa veya standart ya da yorumların finansal

tabloların sunulduğunda bir değişiklik önermesi durumları haricinde, kalemlerin finansal tablolarda sunulduğu ve sınıflandırılmasına dönemden döneme aynı şekilde devam ettirilmelidir(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 45, 46).

### **3.1.4.Netleştirme (Mahsup İşlemi)**

Varlıklar ve borçlar ile gelir ve giderler, başka bir standart veya yorum izin vermediği müddetçe mahsup edilmemeli yani netleştirilmemelidir. Varlıklar ve borçlar ile gelir ve giderler finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 32, 33).

Başka bir standart veya yorumda tersine bir hüküm olmadığı müddetçe, önceki dönemlere ilişkin tutarlarla ilgili karşılaştırmalı bilgilerin de finansal tablolarda raporlanması gerekmektedir. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılabilmesi için gerekli olduğu takdirde metinsel ve tanımsal bilgiler için karşılaştırmalı bilgi vermek uygun görülmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 38).

Finansal tabloların her bölümü açık bir şekilde belirtilmelidir. Ayrıca aşağıda sıralanmakta olan bilgiler de açık olarak gösterilmeli ve bilgilerin doğru anlaşılabilmesi için gerektiğinde tekrarlanmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 51).

- Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki bilanço tarihinden beri olan değişiklikler,
- Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,
- Bilanço tarihi veya finansal tablonun kapsadığı dönem,
- TMS 21’de tanımlandığı gibi kullanılan para birimi,
- Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi

Standart, finansal tabloların en az yılda bir kez sunulmasını öngörmektedir. Bir kuruluşun bilanço tarihi değiştğinde veya finansal tablolar bir yıldan daha uzun ya da daha kısa dönem için hazırlandığında, finansal tabloların kapsadığı dönem açıklanmak zorundadır.



### 3.1.5. Bilançoda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler

Standartta belirtilen bilanço kurallarına göre bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi bir şıkka uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılmalıdır. İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi, (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 1, Madde 66):

- Özellikle ticari amaçlarla elde bulundurulması,
- Bilanço gününden sonra on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi,
- Bilanço tarihinden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere ya da başka bir nedenle sınıflandırılmamış olmak koşulu ile nakit veya nakit benzeri olanlar.

Standardın 67. maddesine göre yukarıdaki şıklara uymayan diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır. Standartta duran varlık terimi uzun vadeli; maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için kullanılmaktadır. Bilançoda varlıkları gerçeğe uygun olarak sınıflandırmak ve raporlamak için, varlıklardaki değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalı ve reeskont edilmek suretiyle gösterilmelidir. Varlık kalemlerinden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili kişi ve kurumlara ait olan tutarların ayrı gösterilmesi esas kabul edilmektedir. Ayrıca bilançoda yer almayan alınan ve verilen teminatlar, tutarları saptanamayan alacaklar ve aktif varlıklar üzerindeki sigorta tutarları, bilanço dipnot ve eklerinde açıkça gösterilmelidir (Bostancı, 2013: 3).

TMS 1'e göre maddi duran varlıklar, yatırım malları yani yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, biyolojik varlıklar, stoklar, ticari ve diğer alacaklar, nakit ve nakit benzerleri, ticari ve diğer borçlar, karşılıklar, finansal borçlar, dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi alacakları, öz kaynaklarda gösterilen azınlık hakları, ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler, satılmak üzere elde tutulan varlıklar ve yükümlülükler tutarları bilançoda gösterilmelidir. İşletme, sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını işletmenin faaliyetlerine uygun olarak ya bilançoda ya da dipnotlarda sunmalıdır. Alt sınıflamaların belirlenmesinde, her kalem için açıklama ve sunumlar farklılık göstermektedir (Akgün, 2007).

Örneğin; Aşağıdaki örnek carrefeoursa firmasının yıl bazlı karşılaştırmalı bilançosu ile birlikte finansal durum tablosu verilmiştir. Mali verilere bakılarak firmanın ne durumda olduğu üçüncü kişilerce açıkça görülmektedir.

**Tablo 1- Carrefeoursa Karşılaştırmalı Bilanço Örneği**

<b>CARREFEOURSA BİLANÇO</b>				
Finansal Tablo Türü	Konsolide	Konsolide	Konsolide	Konsolide
Dönem	<b>31.12.20X1</b>	<b>31.12.20X0</b>	<b>31.12.20X9</b>	<b>31.12.20X8</b>
Raporlama Birimi	Bin TL	Bin TL	Bin TL	Bin TL
<b>V A R L I K L A R</b>				
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>466.804.445</b>	<b>546.538.698</b>	<b>599.423.656</b>	<b>823.322.689</b>
Nakit ve Benzerleri	133.787.563	225.339.230	260.530.214	378.965.159
Finansal Yatırımlar	0	767.369	150.278	0
Ticari Alacaklar	122.790.404	113.320.872	115.011.830	105.853.720
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-	-	-
Diğer Alacaklar	4.988.587	6.435.888	36.757.380	6.684.176
Stoklar	190.166.299	187.610.625	172.830.959	163.754.701
Canlı Varlıklar	-	-	-	0
Diğer Dönen Varlıklar	15.071.592	13.064.714	14.142.995	22.405.945
(Ara Toplam)	466.804.445	546.538.698	599.423.656	677.663.701
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	-	-	145.658.988
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>1.108.714.417</b>	<b>1.174.192.762</b>	<b>1.107.061.340</b>	<b>886.778.770</b>
Ticari Alacaklar	-	-	16.596.339	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-	-	-
Diğer Alacaklar	20.048.587	17.922.517	-	46.946.784
Finansal Yatırımlar	0	0	0	0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	-	-	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	193.733.440	205.141.900	160.933.784	42.355.293
Maddi Duran Varlıklar	535.259.500	580.737.897	611.875.848	531.604.806
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6.942.186	16.000.034	20.162.260	13.511.371
Şerefiye	302.010.501	302.010.501	253.709.345	237.369.902
Ertelenmiş Vergi Varlığı	46.220.203	46.379.913	48.783.764	14.990.614
Diğer Duran Varlıklar	4.500.000	6.000.000	0	0
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.575.518.862</b>	<b>1.720.731.460</b>	<b>1.706.484.996</b>	<b>1.710.101.459</b>

<b>K A Y N A K L A R</b>				
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>571.140.114</b>	<b>673.046.098</b>	<b>645.907.375</b>	<b>532.598.170</b>
Finansal Borçlar	16.952.156	33.389.946	3.260.362	9.798.422
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-	-	0
Ticari Borçlar	391.065.282	412.665.842	412.538.329	383.949.189
- İlişkili Tarafalara Borçlar				
- Diğer Ticari Borçlar				
Diğer Borçlar	30.578.987	33.785.820	38.277.990	41.311.477
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-	-	-
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	-	-	1.716.949	34.397.209
Borç Karşılıkları	108.910.528	165.002.754	159.103.654	51.053.597
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	23.633.161	28.201.736	31.010.091	12.088.276
(Ara Toplam)	571.140.114	673.046.098	645.907.375	532.598.170
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>37.509.842</b>	<b>43.550.276</b>	<b>36.082.375</b>	<b>25.052.563</b>
Finansal Borçlar	-	-	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler	0	-	-	-
Ticari Borçlar	5.764.094	7.336.015	6.114.312	10.883.983
Diğer Borçlar	-	-	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-	-	-
Borç Karşılıkları	-	-	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	17.446.226	24.302.398	17.554.565	14.168.580
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	-	-
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	0	12.413.498	11.911.863	14.299.522
<b>Ö Z K A Y N A K L A R</b>	<b>966.868.906</b>	<b>1.004.135.086</b>	<b>1.024.495.246</b>	<b>1.152.450.726</b>
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	966.868.906	1.004.135.086	1.024.495.246	1.152.450.726
Ödenmiş Sermaye	113.421.625	113.421.625	113.421.625	113.421.625
Ödenmiş Sermaye enflasyon düzeltme farkları				
Hisse Senedi İhraç Pirimleri	34.691.309	34.691.309	34.691.309	34.691.309
Değer Artış Fonları	-	-	-	-
Yabancı Para Çevrim Farkları	-	-	-	-
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	-	-	-	-
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	178.015.672	198.375.832	288.597.449	-78.503.868
Net Dönem Karı/Zararı	-37.266.180	-20.360.160	-90.221.617	404.835.180
AZINLIK PAYLARI	-	-	-	-
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.575.518.862</b>	<b>1.720.731.460</b>	<b>1.706.484.996</b>	<b>1.710.101.459</b>

[http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum\\_sirketler/detay.aspx?sId=144](http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum_sirketler/detay.aspx?sId=144)  
(Erişim, 11.12.2013)

### 3.1.6.Kapsamlı Gelir Tablosu

TMS 1'e göre dönemde tahakkuk eden gelir ve gider kalemleri, bir standart veya yorumda tersi öngörülmediği sürece kar veya zarara aktarılmalıdır. Gelir tablosu en azından dönemle ilgili olarak; gelir, finansman maliyetleri, öz kaynak yöntemine göre izlenen iştirakler ve bağlı ortaklıkların kar veya zarar payları, varlıkların elden çıkarılması veya faaliyetinin sona erdirilmesi ile ilgili borçların tasfiyesi nedeni ile tahakkuk eden kar veya zarar tutarını, vergi karşılıklarını ve kar veya zararı göstermelidir.

Gelir tablosunda, bir gelir veya gider kalemi önemliyse bu kalemlerin niteliği ve tutarları ayrı ayrı sunulmalıdır. Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek hususlar standartta sıralanmaktadır. Bunlar (Dilek, 2007: 34);

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ile bu karşılıkların iptalleri,
- İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleri ile ilgili karşılıkların iptal tutarları,
- Maddi duran varlıkların ve yatırımların elden çıkarılması,
- Faaliyetlerin sona erdirilmesi,
- Tasfiye ile ilgili ödemeler,
- Karşılıklarla ilgili diğer iptallerdir.

İşletme giderlerinin, işletme içindeki niteliklerine veya işlevlerine dayanan gruplamadan hangisi daha güvenilir ve tutarlı bilgi sağlıyorsa ona dayalı bir gruplama ile analizi sunulmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 1, Madde 99).

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya satışların maliyeti yöntemidir. Satışların maliyeti yönteminde giderler, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım ya da yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. İşletme, en asgari olarak bu yöntemde, satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunmalıdır. Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflandıran

işletmeler, amortisman ve itfa giderlerini ve sosyal yardım giderlerini içeren giderlerin nitelikleri ile ilgili ek bilgiler sunmalıdır. Giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması ile ilgili örnek aşağıdaki gibidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 103).

Giderlerin fonksiyonu yöntemi ve giderlerin niteliği yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve endüstriyel unsurlara ve işletmenin niteliğine dayanmaktadır. Her iki yöntem de işletmenin satış veya üretimiyle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak, değişebilecek maliyetlerle ilgili belirtiler sağlamaktadır. Her sunuş yönteminin işletmeye faydası değişik nitelikte olduğundan dolayı bu standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir olan sunuş yöntemini seçmesini önermektedir. Bununla birlikte, gelir tablosunun hazırlanmasında uygulamada daha çok giderlerin fonksiyonu yöntemine uyulduğu görülmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 105).

Aşağıdaki örnek carrefeoursa firmasının yıl bazlı karşılaştırmalı kapsamlı gelir tablosu verilmiştir.

**Tablo 2-Carrefeoursa Gelir Tablosu**

Finansal Tablo Türü	Konsolide	Konsolide	Konsolide	Konsolide
Dönem	01.01.20X1 31.12.20X1	01.01.20X0 31.12.20X0	01.01.20X9 31.12.20X9	01.01.20X8 31.12.20X8
Raporlama Birimi	Bin TL	Bin TL	Bin TL	Bin TL
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>				
Satış Gelirleri	2.445.961.613	2.445.544.388	2.326.449.164	2.159.145.113
Satışların Maliyeti (-)	-1.911.494.235	-1.933.343.897	-1.812.693.883	-1.685.575.982
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)</b>	<b>573.028.160</b>	<b>512.200.491</b>	<b>513.755.281</b>	<b>473.569.131</b>
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	-	52.037.350	53.019.314	47.935.740
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	-	-12.697.011	-12.300.486	-19.169.415
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar (Zarar)	-	39.340.348	40.718.828	28.766.325
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>573.028.160</b>	<b>551.540.839</b>	<b>554.474.109</b>	<b>502.335.456</b>
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-51.923.908	-50.219.262	-50.076.213	-46.186.838
Genel Yönetim Giderleri (-)	-525.782.944	-497.507.540	-488.864.766	-410.826.380
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	0	-	-
Diğer Faaliyet Gelirleri	7.931.597	9.245.064	52.027.767	359.869.415
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-56.000.908	-26.221.184	-186.114.984	-25.679.515
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>-52.748.003</b>	<b>-13.162.083</b>	<b>-118.554.087</b>	<b>379.512.138</b>
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar	-	-	-	-
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	36.235.485	35.090.842	49.685.394	165.762.660
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	-20.593.952	-44.838.147	-39.883.477	-99.656.291
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	<b>-37.106.470</b>	<b>-22.909.388</b>	<b>-108.752.170</b>	<b>445.618.507</b>
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	-159.710	2.549.228	18.530.553	-40.783.327
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	0	0	-11.320.632	-34.397.209
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	-159.710	2.549.228	29.851.185	-6.386.118
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>-37.266.180</b>	<b>-20.360.160</b>	<b>-90.221.617</b>	<b>404.835.180</b>
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>				

DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ SONRASI DÖNEM KARI/ZARARI	-	-	-	-
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>-37.266.180</b>	<b>-20.360.160</b>	<b>-90.221.617</b>	<b>404.835.180</b>
DİĞER KAPSAMLI GELİR:				
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim				
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim				
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim				
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim				
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar				
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar				
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri				
DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)				
TOPLAM KAPSAMLI GELİR				
Dönem Karı/Zararının Dağılımı				
Azınlık Payları				
Ana Ortaklık Payları	-37.266.180	-20.360.160	-90.221.617	404.835.180
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı				
Azınlık Payları				
Ana Ortaklık Payları				
Hisse Başına Kazanç	-0,33	-0,18	-0,08	3,57
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç				
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç	-	0	-	4
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	-	-	-	-

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1440>

### 3.1.7.Öz kaynak Değişim Tablosu

Standardın 106, 107, 108, 109, 110. maddesine göre işletme, aşağıda sayılan hususları göz önüne alarak öz kaynak değişim tablosunu hazırlayarak sunmalıdır(Uysal, 2007: 17):

- Dönem kar veya zararı,
- Diğer standartlar veya yorumlar tarafından istenmekte olan ve doğrudan öz kaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamı,
- Ana şirketin ortaklıkları ve azınlık haklarına isabet eden toplam tutarlar ayrı ayrı gösterilmek sureti ile dönemin toplam gelir ve giderleri,
- Öz kaynakların her bölümü için TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Standarda göre kuruluşun iki bilanço tarihi arasında öz kaynaklarında meydana gelen değişiklikler, dönem içindeki net varlıklarda artış veya azalışları yansıtmaktadır. Fakat, ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan sermaye katkıları, kuruluşun öz kaynak araçlarının yeniden tedariki ve temettü gibi işlemlerle doğrudan ilgili giderler hariç tutulmaktadır. Öz kaynaklardaki değişikliğin tümü, dönem içinde kuruluşun faaliyetlerinin meydana getirdiği kar veya zararları da kapsayan dönemin tüm gelir ve giderleridir. Bu standarda göre, başka bir standart veya yorumda tersi öngörülmediği sürece, dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemlerinin kar veya zarar içine kaydedilmesini öngörmektedir(Gündüz, 1999: 19).

### 3.1.1.8.Nakit Akış Tablosu

Nakit akış bilgisi, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini meydana getirme becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma nedenlerini değerlendirmede temel oluşturmaktadır. TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı nakit akış tablosunun ve ilgili açıklamaların sunuluşu ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 1, Madde 111).



### **3.1.1.9.Dipnotlar**

Dipnotlar; finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan temeller ve özel muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri, bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda yer almayan ve bunların herhangi birinin anlaşılabilmesi için gerekli olan ek bilgileri sunmalıdır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 112-116).

### **3.1.1.10.TMS 1 ve Hükümlerinin Mevcut Uygulamaya Etkileri**

Türkiye’de mevcut uygulamada kullanılmakta olan finansal tablolar, temel mali tablolar ve ek mali tablolar üzere ikiye ayrılmaktadır. Standartta böyle bir ayrıma gidilmemiş, mevcut uygulamadaki finansal tablolar, genel amaçlı finansal tablo seti olarak sıralanmıştır. Genel amaçlı finansal tablolar seti (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 1, Madde 116);

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını belirten dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır.

TMS 1’de mevcut uygulama ile karşılaştırıldığında net kar veya zarara etki yapacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Gelir tablosu ile ilgili olarak standart, mevcut uygulamadan farklı olarak bazı yeni düzenlemeler getirmektedir(Türel ve Şen yiğit, 2006: 74):

Bu düzenlemelerden birincisi gelir tablosunun biçimsel yapısı ile ilgilidir. Standart, gelir tablosunun düzenlenmesinde ya giderlerin fonksiyonu esasına göre ya da giderlerin çeşidi esasına göre gelir tablosunun hazırlanmasını gerekli kılmaktadır. Giderlerin fonksiyonu esasına göre olan gelir tablosu mevcut uygulamada kullanılan gelir tablosudur. İkinci düzenleme olağandışı kalemlerin sunulması ile ilgilidir. Her ülkede olağandışı kaleminin farklı olması nedeni ile standart olağandışı gelir ve gider başlığı altında raporlama yapmayı yasaklamış bulunmaktadır. Bu nedenle, hesap

planında ki 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabının 649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesabına aktarılması, 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının 659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar hesabına aktarılarak raporlanması, standart hükümlerine uygun olarak sunumu sağlayabilecektir. Üçüncü düzenleme, azınlıklarla ilgili kar veya zarar ile ana şirketin bağlı ortaklıklarına ait olan kar veya zarar tutarının da gelir tablosunda gösterilmesidir. Mevcut uygulamada azınlık paylarına gelir tablosunda yer verilmemektedir. Dördüncü düzenleme ise, gelir tablosu faaliyetlerinin sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler bakımından bölümlendirilmesi gereğidir. Bu durumda her iki faaliyet sonucu ayrı ayrı raporlanmaktadır(Türel ve Şen yiğit, 2006: 74).

TMS 1'deki 2009 yılında yürürlüğe giren revizyonla birlikte gelir tablosu ikiye ayrılmıştır. Bunlar( Çorum, 2009);

- Gelir tablosu ve
- Diğer kapsamlı gelir tablosudur.

Bu iki tabloya “kapsamlı gelir tablosu” adı verilmiştir. Bilançonun ismi de “finansal durum tablosu” olarak değiştirilmiştir.

### **3.2. TMS 2 Stoklar**

Stoklar, bir işletmenin en önemli varlık kalemleri arasında yer alır. Stokların işletme varlıkları içerisinde ciddi bir paya sahip olması, işletmenin temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablosu açısından önemini arttırmaktadır. Stoklara ilişkin olarak uygulanacak farklı muhasebe politikaları, farklı finansal sonuçlar doğurmakta ve işletmelerin kar/zarar rakamlarına doğrudan etki etmektedir. Bu durumda, finansal bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolara ulaşılması güçleşmektedir (KMU İİBF Dergisi, 2011:17).

Standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. TMS 2'de stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyet unsurlarından oluştuğu belirtilmektedir. Stok maliyetinin ölçümüyle ilgili teknikler olarak standart maliyet yöntemi ya da perakende yönteminin kullanılacağı belirtilmektedir. Gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi TMS 2'de stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri arasında

sayılmaktadır. Standart stoklarla ilgili oluşan borçlanma maliyetlerinin özellikli varlıklar hariç tutulmak üzere dönem gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ayrıca standartta normal maliyet yönteminden bahsedilmektedir. Normal maliyet yöntemi; DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklendiği, GÜG'ün ise sabit ve değişken ayırımına tabi tutularak, sabit GÜG'ün tamamının değil de kullanılan kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklendiği bir yöntemdir. Bu yöntemin esasını, üretimde dalgalanmalar olduğu dönemde sabit giderlerin birim maliyetler üzerindeki etkisinin giderilmesi oluşturmaktadır(Mert, 2013).

### **3.2.1.Amaç ve Kapsam**

TMS 2 – Stoklar standardının amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesinde esas olan; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşmiş olan gelirlerle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 1);

- İşin normal akışı içinde yani olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan,
- Satılmak için üretilmekte olan veya
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

### **3.2.2.Stokların Değerlemesi**

Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir (Jermakowicz, 2007: 177). Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Başka bir deyişle net gerçekleşebilir değer, işletmede işin normal akışı içinde stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutar olmaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ,TMS 2, Madde 6, 7).

### 3.2.3.Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durum ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 10).

### 3.2.4.Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 11).

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; işletme tarafından gerek satılmak için satın alınan ticari mallar, gerekse de üretim veya hizmet sunulmasında kullanılmak için satın alınan malların maliyeti, satın alma maliyetini ifade etmektedir (Dağdemir, Yaklaşım Dergisi: 2008, 66).

Örneğin işletmenin ticari mal alımına ilişkin bilgiler şöyledir:

- Ticari Mal Alımı = 300.000 TL
- İade = 50.000 TL
- Satıcılara Öd.Faiz = 6.000 TL
- Alım Nakliyesi = 70.000 TL

Satın Alınan Ticari Mal Maliyeti şu şekilde hesaplanmaktadır:

Alım + Nakliye – İade

- = 300.000 + 70.000 – 50.000
- = 320.000 TL

### 3.2.5.Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken GÜG'den sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. Sabit GÜG; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresiyle ilgili maliyetlerdir. Değişken GÜG, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarıyla birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 12).

Sabit GÜG'ün dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak,normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanabilmektedir. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakın ise, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit GÜG tutarı, düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle arttırılmamaktadır. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış olan sabit GÜG payı düşmekte, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olmaktadır. Değişken GÜG, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 13).

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilmektedir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilmektedir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılmaktadır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış kabul edilmektedir. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülmekte ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülmektedir. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyeti ile

karşılaştırıldığında önemli ölçüde farklılık göstermemektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 14).

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 15).

- Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar),
- işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri

Satış giderleri, stokların maliyetine alınmamakta ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen gider olmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 16). İşletme stoklarını vadeli ödeme koşuluyla almış ise, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içermesi durumunda, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 18).

### **3.2.6.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti**

Verilen hizmetle ilgili olan hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılmalıdır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmemelidir. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınmalıdır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermemelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 19).

### 3.2.7.Maliyetin Ölçümü

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili olarak standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerek görüldüğünde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 21).

Standart maliyet yönteminde, fiili sonuçlar beklenmeksizin maliyeti oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenmektedir. Üretim yapıldıkça, tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetine aktarılmaktadır. Dönem sonunda, saptanan gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilmekte ve bu sapmaların analizi yapılmaktadır (Örten, 2012: 50).

Perakende yöntemi; perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmaktadır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 2, Madde 22).

Örneğin (Örten, Kaval ve Karapınar, s.59); perakende gıda ticareti yapan bir işletmenin geçmiş 5 yılının toplam alış maliyeti 800.000 TL'dir. İşletme bu maliyetler üzerinden %25 karla satış yapmıştır. Bu nedenle geçmiş 5 yılın ortalama satış tutarı da 1.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin 2009 yılı başında stok tutarı 40.000 TL, yıl içindeki alışları 170.000 TL ve satış tutarı 240.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu verilere göre işletmenin 2009 yılı dönem sonu stok tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir:

Öncelikle işletmenin satışları üzerinden karlılığı bulunmalıdır;

Brüt satış karı :  $1.000.000 - 800.000 = 200.000$

Brüt satış karlılığı :  $200.000 / 1.000.000 = \%20$

2009 yılının satış tutarı bilindiği için, bu tutarın %20 kar marjı düşülerek satılan malın maliyeti bulunmaktadır. Toplam mal girişlerinden maliyet tutarı düşüldüğünde, dönem sonu stok tutarı aşağıda gösterildiği gibi tahmin edilebilecektir.

Satışlar	240.000 TL
Tahmini Kar Tutarı %20	(48.000) TL
Tahmini Satış Maliyeti	192.000 TL
Dönem Başı Stok	40.000 TL
Dönem İçi Alışlar	170.000 TL
Toplam Mal Mevcudu (Girişler)	210.000 TL
Tahmini Satışların Maliyeti (Çıkış) (192.000) TL	
Tahmini Dönem Sonu Stok	18.000 TL

Büyük mağazalar ve eczaneler dışında perakende yönteminin kullanılması vergi mevzuatına uygun olmamaktadır. Çünkü işletmenin belirleyeceği kar marjının doğruluğu kanıtlanabilir durumda olmamakla birlikte, vergi kanunları tarafından düzenlenmemiştir (Örten, 2012: 50).

### **3.2.8.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri**

#### **3.2.8.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi**

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. Yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklarla ilgili olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygun olmaktadır. Ancak, gerçek parti maliyet yöntemi genellikle birbirleri ile ikame edilebilen, büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 23, 24).



Gerçek parti maliyet yöntemi dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenmektedir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 25).

Gerçek maliyet yönteminde, eldeki DİMM'nin hangi partiye ait olduğu bilinmektedir. Üretimde kullanılan DİMM hangi partiden alınmış ise o partinin maliyet bedeli ile üretime yüklenmektedir. Dönem sonu DİMM stoku hangi partiden kalmış ise o partinin maliyeti ile değerlendirilmektedir. Vergi kanunlarına göre stokların maliyet bedeli ile değerlemesinde esas alınan ana maliyet yöntemi, gerçek maliyet yöntemidir (Rüstemoğlu ve Demir, 2009: 4).

### **3.2.8.2.İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi**

FİFO yönteminde ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılmaktadır. Yani, bu değerlendirme yönteminin uygulanması için, işletmeye ilk giren malın ilk defa satılması ya da kullanılması gerekmemektedir. İlk giren mal satılsın veya satılmasın, ilk giren malın ilk çıktığı kabul edilerek, değerlendirme en son giren malların maliyetlerine göre yapılmaktadır (Kutlan, 2009:3).

### **3.2.8.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 27).

### **3.2.8.4.Net Gerçekleşebilir Değer**

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilmekte ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilmektedir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilmektedir. Stoklar mali tablolarında, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmemektedir. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirme ilkesiyle uyumludur (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 28).

Stokların elde etme maliyetleri bazı istisnalar hariç olmak üzere, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değere indirilmelidir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılmaktadır. Her finansal tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmelidir. Daha önce stokları net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlanabilir durumlarda, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmelidir (Jermakowicz, 2008:188).

### **3.2.8.5.Gider Olarak Kaydetme**

Stoklar satıldığında bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmelidir. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek

varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 2, Madde 34,35).

### **3.2.9.Stoklar Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri**

#### **3.2.9.1.Tam ve Değişken Maliyet Yöntemleri Açısından**

Stoklar standardı mevcut muhasebe sistemine yenilikler getirmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konan MSUGT ve vergi kanunları açısından giderlerin kapsamına göre yüklenmesinde tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Stoklar standardında ise öngörülen maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yönteminde, GÜG sabit ve değişken olarak ayrılanacak ve sabit giderler üretim kapasitesine göre üretim maliyetlerine yüklenecektir. Normal maliyet yöntemi; DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklendiği, GÜG'ün ise sabit ve değişken ayrımına tabi tutularak, sabit GÜG'ün tamamının değil de kullanılan kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklendiği bir yöntemdir (Sönmez, 2007: 153).

Yöntemin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeni ile sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir (Boyar ve Güngörmüş: 2006: 84).

Tam maliyet yönteminde; DİMM, direkt işçilik ve GÜG (sabit veya değişken olmasına bakılmadan) üretilen mamul maliyetine yüklenmektedir. V.U.K.'a göre de işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Standartta gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretimin esas alınmasına yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmektedir. Burada önemli olan tam maliyet yönteminin kullanılması değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden kaynaklanmaktadır (Sönmez, 2012: 153).

Standartta göre, üretim birimine dağıtılan sabit GÜG kapasiteye bağlı olarak arttırılamamaktadır. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 172).

Bu durumda kullanılmakta olan THP'de 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yönteminin uygulanması için yeterli olmamaktadır. Çünkü bu hesabın kapsamı "üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve

çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir” şeklinde belirtilmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yöntemini esas almamaktadır. Çünkü, normal maliyet yönteminde söze konu olan olumsuz kapasite sapması normal veya beklenen kapasitenin altında yapılan üretimle ilgili olmaktadır. Bununla birlikte bu hesap, dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda ya da faaliyeti durdurulan birimlere ait meydana gelen üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmakta, normal veya beklenen kapasiteyi esas alarak bir hesaplama dayanamamaktadır (Büyükmirza, 2003: 520)

Aynı zamanda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 85. maddesinde “işletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda, ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir” şeklinde hüküm bulunmaktadır. 680 no’lu hesap olağandışı gider ve zararlar hesap grubunun altında çalışan bir hesaptır. 65 numaralı gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içermektedir. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili olmaktadır. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşmaktadır. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapmaları 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda gösterilebileceği önerilebilmektedir. Grupta 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak sapmalar bu hesapta takip edilebilecektir.41 Hesap planı konusunda yetki TMSK’ya aittir. Bu çalışmada, hesap planında olmadığı halde kullanılan hesaplar öneri niteliğindedir(Mert, 2013).

**Örnek:** X İşletmesi, A mamulünün üretim ve satışını yapmaktadır. 2011 yılı Aralık ayı üretim ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	100.000 TL
Direkt İşçilik Gideri	60.000 TL
Genel Üretim Gideri	
Değişken	40.000 TL
Sabit	30.000 TL
70.000 TL	
Genel Yönetim Giderleri	50.000 TL
Üretim Miktarı	8.000 Adet

İşletmenin; 12.000 adet pratik yani maksimum üretim kapasiteye sahip olduğu varsayıldığında, maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Sabit GÜG Yükleme Oranı	= 30.000 TL / 12.000 Adet = 2,50 TL/Ad.
Maliyete Verilecek Sabit GÜG	= 2,50 TL/Ad. x 8.000 Adet = 20.000 TL
Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG	= 2,50 TL/Ad. x 4.000 Adet = 10.000 TL

Vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Ancak standart hükümleri, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yöntemle göre sabit GÜG kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenmektedir. Boş kapasiteye düşen 10.000 TL'lik kısım ise dönem giderlerine (634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı) yansıtılarak kaydedilebilmektedir. Vergi kanunları açısından bu gider KKEG niteliğindedir(Yıldız, 2007: 99).

Özetle; standartta dönüştürme maliyetlerinde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, üretilen stokların maliyetine sabit GÜG'den pay verilmesidir. Bu durumda TMS 2 Stoklar Standardının değişken maliyet yöntemini benimsemediği ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla iki önemli tespit yapılabilmektedir (Köse ve Kiracı, 2007: 156):

- Standart, normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Çünkü, değişken GÜG fiili üretime göre maliyetlere yüklenirken, sabit GÜG kapasiteye göre

dağıtılmaktadır, Sabit GÜG'ün yüklenmesinde esas alınacak kapasite pratik kapasite değil, normal kapasitedir. Pratik kapasite; ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil ederken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

- Sabit GÜG'ün yüklenmesinde esas alınacak kapasite pratik kapasite değil, normal kapasitedir. Pratik kapasite; ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil ederken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

Normal maliyet yönteminin uygulanmasında, kapasite sapmalarından kaynaklanan üretim dalgalanmalarına rağmen sabit maliyetlerin birim maliyete düşen payı değişmemektedir. Bu şekilde işletme, aynı üretim faktörlerini kullanarak farklı kapasitelerde üretim yapsa bile birim maliyetleri değişmemiş olmaktadır. Bu durum göz önüne alındığında, maliyetlerin yönetimi açısından normal maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemine göre bu özelliğinden dolayı daha iyi bir kontrol sistemi ortaya koymaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 176).

### **3.2.9.2.Finansman Giderleri Açısından**

Standarda göre stokların (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) satın alma maliyetleri içerisinde, satın alma ile ilgili faiz, vade farkı ve kur farkı giderleri yer almamakta, bu giderlerin stokların alındığı dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Stokların elde edilmesinde katlanılan söz konusu finansman giderlerinin 238 Sayılı V.U.K. Tebliğine göre, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir(Şen, 2006: 83-84).

Bununla birlikte, stoklarda yer alan mallar ile sonradan ortaya çıkan yani stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemde gider yazılması veya maliyete aktarılması vergi kanunları tarafından işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Ayrıca vadeli stok alınması durumunda satın alım bedelindeki vade farkı tutarı, TMS 39'a göre ayrıştırılarak, stokun maliyet bedeline ilave edilmemektedir. Vade farkı gideri faiz gideri olarak dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. V.U.K. açısından ise, vadeli satın alınan stokun maliyet

bedeli içerisinde vade farkı da dahil edilmektedir. Dolayısıyla stoklar satıldığında, gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Hâlbuki standart vade farkı giderlerini satışların maliyeti içerisinde değil, finansman gideri ile ilişkilendirilmesini öngörmektedir (Özulucan, 2000: 100).

### **3.2.9.3.Stok Değerlemesi Açısından**

Standardın 9. Maddesine göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Ancak vergiye esas mali karın tespitinde V.U.K.'un değerlendirme hükümleri geçerli olmaktadır. V.U.K.'un değerlendirme hükümleri ile 262. ve 274. maddelerinde satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmış olup, maliyet bedeli; bu malların iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlarla ilişkin bilumum giderlerin toplamını ifade eder denmektedir. Nitekim V.U.K.'un 275. maddesinde maliyet bedelinin hangi kalemlerden oluştuğu belirtilmektedir. Bu kalemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(Akgül, 2005: 41):

- Mamulün üretilmesi sırasında sarf edilen hammadde,
- Mamule isabet eden işçilik,
- GÜM'den mamule isabet eden pay,
- Genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden pay,

Standarda göre net gerçekleşebilir değerle değerlendirme yapıldığında yürürlükte olan vergi kanunlarına göre uyumlama kaydı yapılması gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde maliyet bedeli geçerli olmaktadır. Eğer %10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerlendirilmektedir. Yine vergi kanunlarına göre, stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri stok maliyetinden düşülememektedir. Net gerçekleşebilir değer en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak yoluyla dönem sonu stok maliyetinden düşülmesinin gerekmesidir. Bir diğer husus da, net gerçekleşebilir değere göre değerlendirme yapıldığında, stok maliyetinden vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen tüm değer düşüklüklerinin indirilmesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 52).

### **3.3.TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar**

TMS 8 standardının amacı, muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesi ile ilgili kriterleri belirlemek, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ile hataların düzeltilmesi ile ilgili muhasebeleştirme ve açıklama kriterlerini düzenlemektir. Standartta muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması, muhasebe politikalarının tutarlılığı, muhasebe politikalarında değişiklikler, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması, geçmişe dönük uygulama, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ile hatalar konusundaki ilkeler yer almaktadır. Standartta muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe tahminlerinde değişiklik ise, bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin ya da bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan dönemsel kullanım tutarının değişimi sebebi ile yapılması gereken düzeltmeler olarak ifade edilmektedir(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 8, Madde 3).

#### **3.3.1.Amaç**

TMS 8 standardının amacı, muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesi ile ilgili kriterleri belirlemek, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ile hataların düzeltilmesi ile ilgili muhasebeleştirme ve açıklama kriterlerini düzenlemektir. İşletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini arttırmak ve işletmenin önceki dönemlerinin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilmesini sağlamak da standardın başka bir amacını oluşturmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 8, Madde 2):

- Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması,
- Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler,



- Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili muhasebe işlemleri TMS 8'in kapsamını oluşturmaktadır.

Standardın 5. maddesinde muhasebe politikaları finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ise bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmeler olarak tanımlanmaktadır (Ayanoglu, 2007: 131).

### **3.3.2. Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması**

Bir standart ya da yorum bir işleme, bir olaya ya da koşula yönelik ise, söz konusu kalemlerle ilgili muhasebe politikası bu standart ya da yorum dikkate alınarak uygulanmalıdır. İşlemler, olaylar ve koşullar ile ilgili belirli bir TMS veya TFRS bulunmuyor ise, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 8, Madde 7, 10);

- Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,
- Güvenilir,
- İşletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,
- İşlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan,
- Tarafsız,
- İhtiyatlı,
- Tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış, nitelikte olmasını sağlamalıdır.

Bir TMS ya da TFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği ya da bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir TMS ya da TFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 8, Madde 13).

### **3.3.3.Muhasebe Politikalarında Değişiklikler**

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak aşağıdaki hallerde değiştirebilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 8, Madde 14);

- İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise Standardın 16. maddesinde muhasebe politikalarında değişiklik sayılmayan haller belirtilmekte olup aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:
- Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
- Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.

### **3.3.4.Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması**

Bir işletme yeni bir TMS ya da TFRS'nin uygulanmasını söz konusu standartlarda yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalı ve ilgili standartta herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa bu durumda işletme, muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır. Bu standarda göre bir TMS ya da TFRS'nin erken uygulanması, muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmamalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 8, Madde 19, 20).

### **3.3.5.Geçmişe Dönük Uygulama**

Standardın 22. maddesinde, muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük uygulanırsa, etkilenen her bir öz kaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarı işletme tarafından düzeltilmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuş gibi önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunulması gerektiği ifade edilmektedir.Muhasebe politikasında değişiklik geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte, döneme özgü ya da kümülatif olarak değişikliğin etkisinin belirlenemediği durumlarda geçmişe dönük uygulama yapılmayabilmektedir. Bir ya da birden fazla dönemle ilgili karşılaştırmalı bilginin sunulduğu durumlarda, muhasebe politikasındaki değişiklikle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa işletme, muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibariyle ki bu cari dönem olabilir varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve öz kaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır. Cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın,önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, işletme,uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak karşılaştırmalı bilgilerini düzeltmelidir (Türk Muhasebe Standardı Tebliğ, TMS 8, Madde 23, 24, 25).

### **3.3.6.Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler**

Pek çok finansal tablo unsurları işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikle tam olarak ölçülememekte, ancak tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılmalıdır. Örnek olarak; şüpheli alacaklar,kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların ya da yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekteki ekonomik faydalardan beklenen yararlanma biçimleri ya da garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilmektedir. Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilemeyecek bir unsur olmakla birlikte

finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilememektedir (Türk Muhasebe Standardı Tebliğ, TMS 8, Madde 32, 33).

Standardın 35. maddesinde, uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişikliğin, muhasebe tahmini değişikliği olmadığı, muhasebe politikası değişikliği olduğu belirtilmektedir. Muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu durumlarda değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilmektedir. Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak ya da öz kaynak kalemlerinde değişiklik meydana getiriyorsa ilgili varlık, yabancı kaynak ya da öz kaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemlerde düzeltilmelidir. Bu değişiklikler dışında bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileri dönük olarak kar veya zarar ile ilişkilendirilerek sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgili ise değişikliğin yapıldığı dönemde ya da gelecek dönemler ile de ilgili ise değişikliğin yapıldığı dönemde ya da gelecek dönemler ile de ilgili ise hem değişikliğin yapıldığı dönemde, hem de gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır (Türk Muhasebe Standardı Tebliğ, TMS 8, Madde 36, 37).

### **3.3.7.Hatalar**

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkmaktadır. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilmelidir (Türk Muhasebe Standardı Tebliğ, TMS 8, Madde 41).

Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler. İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemi; hatanın yapıldığı döneme

ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek ya da hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir (Türk Muhasebe Standardı Tebliği, TMS 8, Madde 42, 43).

Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilememektedir. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenmektedir (Türk Muhasebe Standardı Tebliği, TMS 8, Madde 46)

### **3.3.8. TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço döneminden) Sonraki Olaylar**

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardının amacı, bir işletmenin raporlama döneminden yani bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar neticesinde finansal tablolarda hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayınlanması için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken ilkeleri belirlemektir. Standartta raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. TMS 10'a göre işletmeler; raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür. Bununla birlikte, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Temettülerle ilgili olarak da hisse senedi sahiplerine; raporlama döneminden sonra ödeneceği ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama dönemi sonunda işletmeler tarafından herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmamaktadır (Mert, 2013).

### **3.4.TMS 12 GELİR VERGİLERİ**

TMS 12 Gelir Vergileri standardının amacı, kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Aynı zamanda, ticari kar ile mali kar arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklar bu standart hükümleri çerçevesinde incelenmektedir. Standart temel bir varsayımdan hareket etmektedir. Şirketlerin karları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisi, işletmenin net karını azaltması bakımından bir gider niteliğindedir. Bu nedenle dönemsellik ilkesi vergilerde de uygulanmalıdır. Vergi gideri, vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, ticari kar üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır (Örten, Kaval ve Karapınar, s.146).

Standart temel olarak; işletmelerin yerli ve yabancı vergi mevzuatı çerçevesinde vergilendirilebilir kurum kazançları üzerinden vergiler ve iştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin kar dağıtımına bağlı olarak kaynakta kesinti yolu ile ödenen vergiler hakkında uygulanmaktadır (Kavak, 2008: 42).

#### **3.4.1.Amaç ve Kapsam**

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin yani kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu, aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir(Mert, 2013):

- Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve
- Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

TMS 12, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurtiçi ve yurtdışı vergileri içeren gelir vergileri bu standart kapsamındadır. Aynı zamanda gelir vergileri bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kar dağıtımlarında kaynakta kesinti sureti ile

ödenen vergileri de kapsamaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 12, Madde 1, 2).

### **3.4.2.TMS 12’de Yer Alan Bazı Kavramların Açıklanması**

Ticari dönem karı, işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği bütün gelirlerle, aynı faaliyet döneminde dönem karı ile (vergi giderleri hariç olmak üzere) katlanmış olduğu giderler arasındaki olumlu farktır. Ticari karın unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standartları ve politikalarında belirlenen hususlara göre yapılmaktadır. Mali karın hesaplanmasında ise, gelir ve gider unsurları vergi yasaları ile belirlenen esaslara göre hareket edilmektedir. İlgili dönemde, dönem karı üzerinden ödenecek vergi tutarı da mali kar üzerinden hesaplanmaktadır(Akdoğan, 2005: 7).

Standart, verginin hesaplanmasında temel olarak ticari karı esas almaktadır. Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığa neden olan unsurlar sürekli veya geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır:

#### **3.4.2.1.Sürekli Farklar**

Vergi kanunlarına göre mali karın tespit edilmesinde asla kabul edilmeyen giderler ile asla vergilendirilmeyecek gelirler, ticari kar ile mali karar sürekli olarak farklılaşmalara neden olmakta ve söz konusu bu fark sonraki dönemlerde de ortadan kalkmamaktadır. Bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacağından, gelecek dönemlerin vergi giderini etkilememekte, bir başka deyişle ertelenmiş vergi oluşturmamaktadır. Sürekli farklar sadece cari yılın ticari karına vergi oranının uygulanması suretiyle bulunan toplam vergi giderini etkilemektedir ancak gelecekteki vergi tutarını etkilememektedir. Sürekli fark yaratan gelir ve giderlerin ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde bir vergi borcu ve alacağı yaratması söz konusu olmamaktadır (Sevinç, 2003: 57).

Örnek olarak; vergiden istisna edilmiş olan hazine bonusu faizleri ticari karın hesaplanmasında gelir olarak kaydedilirken, mali karın belirlenmesinde vergilendirilmeyecek gelir olarak dikkate alınmaktadır. Yine ödenen vergi cezaları ticari karın hesaplanmasında gider olarak kaydedilirken, mali karın tespit edilmesinde vergi kanunlarına göre asla kabul edilmeyeceğinden matrahın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınmayacaktır.

### **3.4.2.2.Geçici Farklar**

Bir varlık veya yükümlülüğün bilançodaki defter değeri ile vergi kanunları açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade etmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 12, Madde 5).

Geçici farklar sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek veya matraha ilave edilebilecek niteliğe sahip olup iki şekilde ortaya çıkmaktadır:

Vergilendirilebilir Geçici Farklar, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali kar da artış meydana getirmektedir. Vergilendirilebilir geçici farklara aşağıdaki örnekler verilebilmektedir (Sipahi, 2004: 118):

- Eksik amortisman ayırma; TMS'ye göre muhasebe karının belirlenmesinde uygulanan amortisman ile vergiye tabi karın hesaplanmasında dikkate alınan amortisman aynı olmayabilmektedir.
- Geliştirme giderleri; muhasebe standartlarına göre belirli şartları taşıması halinde aktifleştirilerek dönemler itibariyle amortisman tabi tutulabilmekte iken, vergi kurallarına göre bu giderler ortaya çıktığında gider yazılabilmektedir. Bu durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır.
- Duran varlıklarda değer artırımını; duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucunda bu varlıkların muhasebe değeri de artmaktadır. Fakat vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Vergi kuralları bu artışı kabul etmezse geçici fark ortaya çıkmaktadır.
- Vadeli satışlar; TMS 18 vadeli satışlarda hesaplanan vade farkını faiz geliri olarak kabul etmekte ve ertelenmiş gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı olarak gösterilmesini, tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelirlerin kapatılarak



faiz geliri olarak kaydedilmesini öngörmektedir. Vergi kuralları ise satış gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesinin yeterli olduğunu kabul etmektedir. Bu durumda geçici fark oluşmaktadır.

- Yenileme fonu; yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen satış gelirinin yenileme fonu olarak yazılarak sonraki dönemlere devredilmesi vergilendirilebilir geçici farkın oluşmasına neden olmaktadır.

İndirilebilir Geçici Farklar, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali karda azalış meydana getirmektedir. Örneğin Türkiye’de kıdem tazminatı karşılıkları ancak işçilere ödendiği dönemde vergi matrahından indirilebilmektedir. Muhasebe standartlarına göre ise, ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarına uygun olarak, kıdem tazminatı karşılığı ayrıldıkları dönemde ticari karın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Bu durumda, kıdem tazminatı karşılığı hesabının bilanço değeri ile vergiye esas değeri farklı olacaktır. Aynı zamanda, ticari kar ve mali karın belirlenmesinde farklı dönemlerde bir gider kalemi olarak indirilebilecektir. Bu nedenle, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları ödeninceye kadar ticari kar ile mali kar arasında indirilebilir bir geçici farka sebep olacaktır (Ayanoğlu, 2002: 28).

İndirilebilir geçici farklara aşağıdaki örnekler de verilebilmektedir (Dinç, 2007: 34-36). Şüpheli ticari alacaklar; muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için dava ve icra safhasına gelmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olmaktadır. Muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılan tutar, mahkeme ya da icra aşamasına gelinmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmemektedir. Böyle durumlarda envanter gününde muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici fark oluşmaktadır(Şahin, 2007: 78):

- Stok değer düşüklüğü; yine muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine göre değeri düşen stoklar için karşılık ayrılabilir. Ancak ayrılan karşılıkların vergi kuralları tarafından kabul edilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Bu durumda ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici fark ortaya çıkmaktadır.
- Geçmiş yıl zararları; Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceği kabul edilmektedir. Fakat, her

yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunludur. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyerek gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe karı ile vergi karı arasında geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. Beşinci yılını doldurduğu halde kardan indirilmeyen geçmiş yıl zararları, vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Beş yıldan sonra indirilmeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka neden olduklarından vergi etkisi bulunmamaktadır.

- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri; muhasebe kurallarına göre işveren tarafından SGK'ya ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili olduğu aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Fakat ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider olarak kabul edilmemektedir. Ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir fark oluşmakta, bu fark da indirilebilir geçici fark olarak kabul edilmektedir.
- Koşullu borçlar; TMS 37'ye göre işletmenin lehine açılmış ve ileride işletme aleyhine bir yükümlülük oluşturması muhtemel olan davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayrılması mümkün olmaktadır. Vergi kanunlarında bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmekte, fakat ödenmiş olması şart konulmuştur. Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kuralları tarafından gider olarak kabul edilmemekte ve indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.
- Kira gideri; muhasebenin dönemsellik ilkesine göre tüm kira giderleri ilgili oldukları dönemlere kaydedilmelidir. Vergi kurallarına göre ise gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi, tahsil esasına bağlanmıştır. Bundan dolayı döneme kaydedilen kira giderinin ödenmemesi durumunda vergi matrahından düşülmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda da muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkmaktadır. İndirilebilir geçici farkların tamamı ertelenmiş vergi varlığı etkisi oluşturmaktadır.

Ertelenmiş vergi varlıkları; mali zarar, sonraki dönemlere taşınan vergi indirim ve istisnaları ile indirilebilir geçici farklardan oluşan toplamın, vergi oranı ile ilişkilendirilmesiyle bulunmakla birlikte bilançonun aktifinde gösterilmektedir. İndirilebilir geçici farklar, mali kara geçişte ticari kara eklenen tutarı ifade etmektedir (Gücenme ve Arsoy, 2007: 5). Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden düşükse ve pasifin muhasebe değeri vergi değerinden fazla ise, bu farklar indirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır(Akdoğan, 2007: 4).

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar  
x İndirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) ise, vergiye tabi geçici farklar nedeniyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarı anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle vergiye tabi geçici farklar, mali kara geçişte ticari kardan düşülen tutarları ifade etmektedir. Ertelenmiş vergi borcu, vergiye tabi geçici farklara vergi oranının uygulanması ile bulunmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2007: 5).

Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden fazla ve pasifin muhasebe değeri vergi değerinden az ise, bu farklar vergilendirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır. İndirilecek geçici farklar bilançoya ertelenmiş vergi varlığı olarak etki ederken, vergilendirilecek geçici farklar bilançoju ertelenmiş vergi yükümlülüğü şeklinde etki etmektedir. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Hesaplanması ve Raporlanması Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında bilanço tarihindeki geçerli vergi oranı esas alınmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanması sonucunda da, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanmasında aşağıdaki işlemler takip edilmektedir: (Mirza,2006: 4)

- Bilanço tarihi itibariyle mevcut olan tüm geçici farklar belirlenir,
- Bu geçici farklardan, vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar ayrılır,
- Ayrıştırılan bu farkların artı – eksi farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibariyle geçerli vergi oranı ile çarpılır ve ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü saptanmış olur.

Aktif farkları toplamının, pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmaktadır. Bunun nedeni, cari dönemde vergi avantajı elde etmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde faydalanılması ve bu sebeple sonraki dönemlere finansal tablolarda raporlanan kar açısından, bir vergi yükümlülüğü devredilmesidir. Pasif farkları toplamının, aktif farkları toplamında fazla olması durumunda ise ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır. Bunun nedeni de, gelecek dönemlere devredilebilecek bir vergi avantajının cari dönemde kullanılmasıdır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir: (Mısırlıoğlu, 2005: 55)

Aktif Farkları Toplamı > Pasif Farkları Toplamı => Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü,  
Aktif Farkları Toplamı < Pasif Farkları Toplamı => Ertenmiş Vergi Varlığı  
oluşmaktadır.  
Aktif Farkları Toplamı = Pasif Farkları Toplamı => Ertelenmiş Vergi Farkı  
oluşmamaktadır.

Standartta ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin, cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı bir şekilde gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. İşletmenin hangi hesapları kullanacağı ve nasıl raporlayacağı konusunda bir açıklık getirilmemiş ancak finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekli olan bilgilere yer verilmiştir. Raporlamayla ilgili olarak standarttaki genel eğilim çerçevesinde ve THP'deki hesap grupları incelendiğinde ertelenmiş vergilerin meydana geldiği dönemdeki ilk kaydı yapılırken; ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, ertelenmiş vergi borçlarının ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak kaydedilmesi uygun olabilecektir (Akdoğan, 2009: 5).

Dolayısı ile ertelenmiş vergi alacakları ilk önce 28 no'lu hesap grubundaki hesaba kaydedilmeli, ondan sonraki dönem veya dönemlerde dönen varlıklar içerisindeki 18 no'lu hesap grubuna alınmalıdır. Ertelenmiş vergi borçlarının da ilk kaydı 48 no'lu hesap grubuna yapılmalı, sonraki dönem veya dönemlerde 38 no'lu hesap grubuna alınarak gelir / gider hesapları ile bağlantısı kurulmalıdır. Ayrıca ertelenmiş vergi varlıkları her bilanço dönemi itibariyle değerlemeye tabi tutulmalıdır. Üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanan tutarların bir bölümü veya tamamının

kullanılmasına imkan sağlayacak şekilde mali kar elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ertelenmiş vergi varlıkları için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Bu karşılıklar cari dönemin kar / zararına yansıtılmalıdır. Sonraki dönemlerde yeterli mali kar elde edilmesinin mümkün olması durumunda da, değer düşüklüğü karşılıkları iptal edilerek cari dönemin kar / zararı ile ilişkilendirilmelidir (Gücenme ve Arsoy, 2007: 8).

### **3.4.3.Finansal Tablolara Yansıtılacak Ertelenmiş Vergi Etkileri ile Dönemin Vergi Giderinin Hesaplanması**

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönemin vergi gideri aşağıda belirtilmekte olan beş adım izlenerek hesaplanabilmektedir:

- Cari dönemin ödenecek vergisinin veya devredilecek vergi alacağının hesaplanması,
- İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin vergi değerinin belirlenmesi,
- Varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergi değerlerinin karşılaştırılması ve geçici farkların belirlenmesi,
- Belirlenen geçici farklara, farkların ortadan kalkacağı tarihlerde gerçekleşmesi beklenen vergi oranlarını uygulayarak ertelenmiş vergi gelir/giderinin gelir tablosunda cari dönemin ödenecek vergisi ile birlikte raporlanması,
- Dönem başındaki ve dönem sonundaki ertelenmiş vergi hesaplarının bakiyelerindeki değişimin belirlenerek ertelenmiş vergi gelir / giderinin gelir tablosunda cari dönemin ödenecek vergisi ile birlikte raporlanması.

Örneğin; TMS 12'nin uygulanması aşağıdaki örnek üzerinde gösterilmektedir:  
XYZ Şirketi'nin 31.12.2012 ve 31.12.2011 yıllarına ait mali bilgileri aşağıdaki gibidir:

**31.12.2011**

Vergi Öncesi Geliri	250.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	28.000 TL
İndirilebilir Geçici Farklar	8.000 TL
Vergi Oranı %20	

Önceki dönemden ertelenmiş vergi alacağı ya da vergi borcu bulunmamaktadır.

**31.12.2012**

Vergi Öncesi Geliri	450.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	75.000 TL
İndirilebilir Geçici Farklar	36.000 TL
Vergi Oranı	

**31.12.2011**

Vergilendirilecek Gelirin Hesaplanması:

Vergi Öncesi Gelir	250.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Fark	(28.000) TL
İndirilebilir Geçici Fark	8.000 TL
Vergilendirilecek Gelir	230.000 TL

Muhasebe kaydı için gerekli vergi hesaplamalarının yapılması:

Cari Vergi Gideri (230.000 TL x %20)	46.000 TL
Ertelenmiş Vergi Alacağı (8.000 TL x %20)	1.600 TL
Ertelenmiş Vergi Borcu (28.000 TL x %20)	5.600 TL
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Net (5.600 – 1.600 TL)	4.000 TL

**31.12.2010**

Vergilendirilecek Gelirin Hesaplanması:

Vergi Öncesi Gelir	450.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Fark	(75.000) TL
İndirilebilir Geçici Fark	36.000 TL

Vergilendirilecek Gelir	411.000 TL
Muhasebe kaydı için gerekli vergi hesaplamalarının yapılması:	
Cari Vergi Gideri (411.000 TL x %20)	82.200 TL
Ertelenmiş Vergi Alacağı (36.000 TL x %20)	7.200 TL
Ertelenmiş Vergi Borcu (75.000 TL x %20)	15.000 TL
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Net (15.000 – 7.200 TL)	7.800 TL

#### **3.4.4.Gelir Vergileri Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri**

TMS 12 Gelir Vergileri standardının maliyet sistemlerine direkt olarak bir etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte Gelir Vergileri Standardı ertelenen vergilerin,kapsamlı gelir tablosunda “ertelenen vergi geliri / gideri” olarak gösterilmesini istemektedir. Standart bu bakımdan satışların maliyeti ile doğrudan ilişkili değildir.Ancak diğer standartlarda öngörülmekte olan değerlendirme ölçekleri ile V.U.K.’da yer alan değerlendirme ölçekleri ile muhasebeleştirme farklılıkları, maliyetlerden de kaynaklanmaktadır.

#### **3.4.5.TMS Yorum 25 Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarların Vergi Statüsündeki Değişiklikler**

İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişikliğin ilgili işletmenin vergi borç veya varlıklarında artış veya azalış şeklinde bazı sonuçları olabilir. Bu durum, örneğin, işletmenin öz kaynak araçlarının halka arzı veya öz kaynaklarının yeniden yapılandırılması sırasında ortaya çıkabilir. Anılan durum, kontrolü elinde bulunduran hissedarın yabancı bir ülkeye yerleşmesi durumunda da meydana gelebilir. Bu tür bir olayın sonucunda, işletmenin farklı bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu olabilir; örneğin işletme gelecekte farklı bir vergi oranına tabi olabilir ya da çeşitli vergi teşviklerini kaybedebilir veya kazanabilir (Türk Muhasebe Standartları, TMS 12, Madde 8).

İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen değişikliğin, ilgili işletmenin cari döneme ilişkin vergi borç veya varlıkları üzerinde ani bir etkisi olabilir. Vergi statüsünde meydana gelen söz konusu değişim, anılan değişimin ilgili

işletme varlık ve yükümlülüklerinin defter değerlerinin geri kazanılması veya ödenmesinin vergisel sonuçları üzerindeki etkisine bağlı olarak, işletme tarafından muhasebeleştirilmiş bulunan ertelenmiş vergi borç veya varlıklarının artması veya azalmasına da sebep olabilir. (Türk Muhasebe Standartları, TMS 12, Madde 9).

İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişiklik, doğrudan kar ya da zararın dışında muhasebeleştirilmiş bulunan tutarlarda artış veya azalışa yol açmaz. Vergi statüsünde meydana gelen değişikliğin dönem vergisi ve ertelenmiş vergi üzerindeki etkilerinin/sonuçlarının, aynı veya farklı bir dönemde, kayıtlarda yer alan öz kaynak tutarına veya diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutara doğrudan borç veya alacak kaydı yapılmasıyla sonuçlanan işlem veya olaylarla ilişkili olmamaları durumunda, anılan sonuçlar/etkiler dönem kâr veya zararına dahil edilir. Aynı veya farklı bir dönemde, öz kaynağın kayıtlarda yer alan tutarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan (kâr veya zarara dahil edilmeyen) vergisel sonuçlar, öz kaynağa doğrudan borç veya alacak kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bu vergisel sonuçlar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir (Mert, 2013).

### **3.5.TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar**

#### **3.5.1.Amaç**

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardının amacı, işletmelerin bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında bağlı ortaklıklarında, iş ortaklıklarında ve iştiraklerindeki yatırımları ile ilgili olarak uymaları gereken muhasebeleştirme koşullarını ve finansal tablolarında yapmaları gereken açıklamaları düzenlemektir. TMS27, hangi işletmelerin bireysel finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlememektedir. Bu standart Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu bireysel finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınmalıdır. Standart, bireysel finansal tabloların hazırlanması ve finansal tablolarda yapılması gereken açıklama hükümlerinden oluşmaktadır. Bireysel Finansal Tablolar standardına göre bireysel finansal tablolarını hazırlayan bir işletme, finansal tablolarında bağlı ortaklıklarını, iş ortaklıklarını ve iştiraklerdeki yatırımları ya maliyet bedeli ile ya da TFRS 9 Finansal Araçlar standardına uygun olarak muhasebeleştirmelidir. İştiraklerdeki ya da iş



ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirmeli ve ölçmelidir.(Türk Muhasebe Standartları, TMS 27, Madde 1). TMS 27'nin amacı, bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir (Türk Muhasebe Standardı Tebliğ, TMS 27, Madde 2). TMS 27 bir işletmenin kendi isteği ile veya yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunması durumunda bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. TMS 27 hangi işletmelerin bireysel finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlememektedir. TMS 27 TFRS'lere uyumlu bireysel finansal tablolar hazırlanırken uygulanmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 27, Madde 2, 3).

Standardın 4. maddesinde konsolide finansal tablolar “ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu grup finansal tablolar”, bireysel finansal tablolar ise “bir ana veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü veya önemli etkisi olan bir yatırımcı tarafından sunulan ve yatırımların, maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirildiği finansal tablolar” olarak tanımlanmaktadır. Bireysel finansal tablolar, konsolide finansal tablolara ya da iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirildiği finansal tablolara ilave olarak sunulan tablolardır. Bireysel finansal tabloların söz konusu finansal tablolara birlikte ya da bunlara ek olarak sunulma zorunlulukları bulunmamaktadır. Öz kaynak yönteminin uygulandığı finansal tablolar bireysel finansal tablo değildir. Benzer şekilde bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı katılımcısı olarak yatırımı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo değildir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ , TMS 27, Madde 6, 7).

### **3.5.2.Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanması**

Standardın 10. maddesine göre bireysel finansal tablolarını hazırlayan bir işletme, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını maliyet bedeli ile ya da TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirmelidir. İşletme her bir yatırım sınıfı için aynı muhasebeleştirme esaslarını uygulamalıdır. Maliyeti bedeli üzerinden muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içerisine dahil edildiğinde, TFRS5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardına uygun olarak muhasebeleştirilmelidir. TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen yatırımların satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması durumunda, ölçümde bir değişiklik yapılmamaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 27, Madde 10).

İştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirmeli ve ölçmelidir. İşletmenin bir bağlı ortaklığından, iş ortaklığından veya iştirakinden temettü alma hakkı doğduğunda, bireysel finansal tablolarda söz konusu temettü kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 27, Madde 11, 12).

## **3.6.TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

### **3.6.1.Amaç**

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı yüksek enflasyon ortamında temel finansal tabloları düzenleme esaslarını içermektedir. Bu standart geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere tüm temel finansal tablolarına uygulanmaktadır. İşletmeler, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmek zorunda olduğu ya da ölçmeyi tercih ettiği varlık ve borçları dışında, finansal tablolarını genel fiyat düzeyindeki değişimlerden veya kayıtlarda yer alan varlık veya borçların özel fiyatlarındaki artışlardan bağımsız olarak tarihi maliyet esasına göre

hazırlanmalıdır. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre raporlanmaları halinde faydalı olmaktadır. Standartta tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolardan bilanço ve gelir tablosu ile ilgili yapılacak düzeltmelerle ilgili açıklamalar ve cari maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolardan bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve konsolide finansal tablolarda yapılması gereken işlemlerle ilgili açıklamalar yer almaktadır. (Türk Muhasebe Standartları, TMS 29, Madde 1).

TMS 29'da standardın amacı belirtilmemesine rağmen, standart incelendiğinde TMS 29'un amacını, yüksek enflasyon ortamında temel finansal tablolarda yapılacak olan düzeltme esaslarını belirlemek olarak ifade edilebilmektedir. TMS 29, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanmaktadır. TMS 29, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamamaktadır. Finansal tabloların TMS 29'a göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 29, Madde 1, 3):

- Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmektedir. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilmektedir;
- Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate almaktadır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilmektedir;
- Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenmektedir;
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır,
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

### **3.6.2.Finansal Tabloların Düzeltilmesi**

İşletmeler, finansal tablolarını, genel fiyat düzeyindeki değişimlerden ya da kayıtlarda yer alan varlık ya da borçların özel fiyatlarındaki artışlardan bağımsız olarak,tarihi maliyet esasına göre hazırlamalıdır. Bu durumun istisnasını, işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmek zorunda olduğu ya da ölçmeyi tercih ettiği varlık ve borçlar oluşturmaktadır. Örneğin, maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirilebilmekte; biyolojik varlıkların da gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeleri gerekmektedir. Bununla beraber bazı işletmeler, elde tutulan varlıkların özel fiyatlarındaki değişimlerin etkisini yansıtan cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış finansal tablolar sunmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 29, Madde 6).

Standardın 7. maddesine göre yüksek enflasyonlu bir ekonomide, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre raporlanmaları halinde faydalı olmaktadır. Sonuç olarak TMS 29, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanmaktadır. TMS 29 tarafından istenen bilgilerin, enflasyona göre düzeltmenin yapılmadığı finansal tablolara ek olarak sunulması mümkün değildir. Ayrıca, düzeltme öncesi finansal tabloların ayrıca sunulması da uygun değildir.Net kar üzerindeki kazanç veya kayıp, kâr veya zarara dahil edilerek ayrıca gösterilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 29, Madde 9).

#### **3.6.2.1.Tarihi Maliyet Esasına Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar Finansal Durum Tablosu**

Finansal durum tablosunda yapılması gerekli olan düzeltmeler TMS 29'un 11. ve 25. maddeleri arasında yer almakta olup bu düzeltmelerin bazıları aşağıdaki gibidir(Türk Muhasebe Standartları Tebliği,TMS 29, Madde 11, 12, 13, 14, 15, 17):

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir.

- Parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmemektedir.
- Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amacıyla anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilmelidir.
- Diğer tüm aktif ve pasifler, parasal olmayan kalemlerdir. Bazı parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından taşınmakta ve bu nedenle düzeltilmemektedir. Diğer tüm parasal olmayan aktif ve pasifler düzeltilmektedir.
- Parasal olmayan kalemlerin çoğu, maliyet değerlerinden ya da amortisman düşülmüş maliyet değerinden taşınmakta, dolayısıyla elde etme tarihindeki cari tutarlardan gösterilmektedir. Yarı mamuller ve mamuller satın alma ve üretim maliyetlerinin oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilmektedir.
- TMS 29 tarafından maddi duran varlıkların düzeltilmesinin istendiği dönemlerde, bir genel fiyat endeksi mevcut olmayabilmektedir. Böyle durumlarda, geçerli para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kuru hareketleri gibi esaslara dayalı bir tahmini kullanmak gerekebilmektedir.

### **3.6.2.2.Kapsamlı Gelir Tablosu**

Standardın 26. maddesinde, kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemlerinin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirdiği ifade edilmektedir. Bu nedenle tüm gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilmesi gerekmektedir. Kazanç veya kayıp, parasal aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla tahmin edilebilmektedir. Net kârdaki kazanç veya kayıp, kâr ya da zarara dahil edilmektedir. Fiyat değişimlerine anlaşmayla bağlı aktif ve pasiflere yapılan düzeltme, net parasal pozisyon kâr/zararı ile netleştirilmektedir. Faiz gelir ve gideri ile yatırılan

veya borçlanılan fonlarla ilgili kur farkları gibi diğer gelir ve gider kalemleri de net parasal pozisyon ile ilişkilendirilmektedir. Bu tür kalemler kapsamlı gelir tablosunda ayrıca gösterilse de, net parasal pozisyon kâr/zararı ile beraber gösterilmeleri faydalı olmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 29, Madde 27, 28).

### **3.6.2.3.Cari Maliyet Esasına Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar Finansal Durum Tablosu**

Standardın 29. maddesine göre cari maliyet esasına göre değerlendirilmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmemektedir.

### **3.6.2.4.Karşılaştırmalı Rakamlar**

İster tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, önceki raporlama döneminin karşılaştırmalı rakamları raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm biriminden ifade edilebilmeleri için genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir. Önceki dönemlere ilişkin açıklanan bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ,, TMS 29, Madde 34).

### **3.6.2.5.Konsolide Finansal Tablolar**

Bağlı ortaklıkların finansal tabloları, ana ortaklığın finansal tablolarına dahil edilmeden önce raporlama yaptığı ülkenin para biriminde genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir. Eğer söz konusu olan yabancı bir bağlı ortaklık ise, düzeltilmiş finansal tabloları kapanış kurlarından çevrilmelidir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapmayan bağlı ortaklıkların finansal tabloları TMS 21 hükümlerine tabidir. Farklı raporlama dönemi sonlarına ait finansal tabloların konsolide edilmesi durumunda, parasal olsun olmasın tüm kalemler, konsolide finansal tabloların düzenlenme tarihindeki cari ölçüm birimine göre düzeltilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 29, Madde 35, 36).

### **3.6.2.6.Genel Fiyat Endeksinin Seçimi ve Kullanımı**

Finansal tabloların TMS 29'a göre düzeltilmesi, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanımını gerektirmektedir. Aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından aynı endeks kullanılmalıdır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 29, Madde 37).

### **3.6.2.7.Yüksek Enflasyon Döneminin Sona Ermesi**

Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde ve işletme finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunu TMS 29'a göre yapmayı bıraktığında; önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade edilen dönem sonu tutarları, izleyen finansal tablolarda defter değerleri için esas alınmaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 29, Madde 38).

## **3.7. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama**

### **3.7.1.Amaç**

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama standardı, ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanmasını sağlamakla birlikte, ara dönemle ilgili özet ya da ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektedir. Standartta ara dönem finansal tabloların biçim ve içeriği ile ilgili esaslar yer almaktadır. Ayrıca, ara dönem finansal tablo sunulacak dönemler,muhasebeleştirme ve ölçme ile ilgili esaslar bu standart kapsamındadır. Standartta ara dönem, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemi olarak tanımlanmaktadır. Ara dönem finansal raporu ise, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu olarak ifade edilmektedir. Standarda göre ara dönem finansal rapor asgari olarak unsurlardan oluşmaktadır: Özet finansal durum tablosu, özet tek bir tablo ya da özet ayrı bir gelir tablosu ve özet bir kapsamlı gelir tablosu, özet bir öz kaynak değişim

tablosu,özet bir nakit akış tablosu ve seçilmiş dipnotlar(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 1).

TMS 34'ün amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlamaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 1, 2).

TMS 34, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemektedir. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörmektedir. Bu Standart, bir işletmenin TFRS'ye uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanmaktadır. Kurul, halka açık işletmelerin bu standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik etmektedir. Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 1):

- En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve
- Ara dönem finansal raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.

Standartın 2. maddesine göre TFRS'ye uyum açısından ara dönem veya yıllık finansal tabloların her biri, kendi başına ayrıca değerlendirilmektedir. Bir işletmenin hesap dönemi içinde ara finansal tablo düzenlememesi veya bu standart ile uyumlu olmayan ara dönem finansal tablo düzenlemesi, başka bir aykırı uygulama olmadığı sürece, işletmenin yıllık finansal tablolarının TFRS ile uyumlu olmasına engel oluşturmamaktadır.Standartın 4. maddesinde ara dönem, bir yıllık hesap döneminden



daha kısa süreli finansal raporlama dönemi; ara dönem finansal raporu “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu” olarak tanımlanmaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 5).

### **3.7.2.Ara Dönem Finansal Raporun İçeriği**

Finansal tablolar tam seti aşağıdakilerden oluşmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 5):

- İlgili dönem sonu itibarıyla finansal durum tablosu,
- İlgili döneme ilişkin kapsamlı gelir tablosu,
- İlgili döneme ilişkin öz kaynak değişim tablosu,
- İlgili döneme ilişkin nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarının özetlerini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren açıklamalar/dipnotlar,
- İşletme bir muhasebe politikasını geçmişe dönük olarak uyguladığında,finansal tablolarında yer alan kalemleri geçmişe yönelik olarak düzelttiğinde veya finansal tablolarında yer alan kalemleri yeniden sınıflandırdığında,karşılaştırılabilir en erken dönemin başlangıcına ilişkin finansal durum tablosu.

### **3.7.3.Ara Dönem Finansal Raporun Asgari İçeriği**

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşmaktadır (Türk Muhasebe Standartları TMS 34, Madde 8):

- Özet finansal durum tablosu,
- Aşağıdakilerden biri gibi sunulan özet kapsamlı gelir tablosu;
- Özet tek bir tablo veya
- Özet ayrı bir gelir tablosu ve özet bir kapsamlı gelir tablosu,
- Özet bir öz kaynak değişim tablosu,
- Özet nakit akış tablosu ve
- Seçilmiş dipnotlar.

### **3.7.4.Ara Dönem Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği**

Bir işletmenin ara dönem finansal raporunda finansal tablolar tam setini yayımlaması durumunda; bu finansal tabloların biçim ve içeriğinin, TMS 1’de finansal tablolar tam seti için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur. Bir işletmenin ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayımlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamların her biri ile bu standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Standardın 14. maddesine göre bir işletmenin en son yıllık finansal tablolarının konsolide olarak hazırlanmış olması durumunda, ara dönem finansal tabloları da konsolide olarak hazırlanmalıdır. Ana ortaklığın bireysel finansal tabloları, en son yıllık finansal raporunda yer alan konsolide finansal tabloları ile tutarlı veya karşılaştırılabilir değildir. Bir işletmenin yıllık finansal raporunun, konsolide finansal tabloların yanı sıra ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda; bu standart, işletmenin ara dönem finansal raporunun ana ortaklığın bireysel ara dönem finansal tablolarını da içermesini gerektirmez veya bunu engellememektedir(Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 34, Madde 14, 15).

### **3.7.5.Önemli Olaylar ve İşlemler**

Standardın 15. maddesine göre işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması ara dönem finansal raporlarına dâhil edilmelidir. Söz konusu olaylar ve işlemlerle ilgili olarak açıklanan bilgiler, en güncel yıllık finansal raporda sunulan ilgili bilgilerle güncellenmelidir.Önemli olması durumunda, açıklama yapılması gereken olayların ve işlemlerin listesi aşağıdaki gibidir. Söz konusu listede tüm olaylar ve işlemler yer almamaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 34, Madde 15B):

- Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi ve böyle bir indirimin iptali,
- Finansal varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,
- Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,
- Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,
- Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,
- Davaların sonuçlandırılması,
- Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,
- Gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerini etkileyen iş veya ekonomik koşullardaki değişiklikler,
- Borçların zamanında ödenmesinde temerrüde düşülmesi veya raporlama dönemi sonunda veya öncesinde düzeltilmemiş olan bir borç anlaşmasının gereklerinin yerine getirilmemesi ve
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,
- Finansal araçların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan gerçeğe uygun değere ilişkin hiyerarşi sıraları arasındaki yer değiştirmeler,
- Finansal varlıkların amacında ya da kullanımında meydana gelen değişimler sonucunda söz konusu varlıkların sınıflandırılmasında oluşan değişimler ve
- Koşullu borçlar veya koşullu varlıklarda meydana gelen değişimler.

### **3.7.6.Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler**

Ara dönem raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin (özet veya tam) ara dönem finansal tabloları içermektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 34, Madde 20):

- Bir önceki finansal yılsonu finansal durum tablosu ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem finansal durum tablosu,
- Cari ara dönem kapsamlı gelir tablosu ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif gelir tablosu ile bir önceki yılın aynı ara dönemlerine ilişkin kapsamlı gelir tabloları,
- Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan öz kaynak değişim tablosu,
- Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akışlarını gösteren nakit akış tablosu.

### **3.7.7.Yıllık Finansal Raporlama ile Aynı Muhasebe Politikaları**

Standardın 28. maddesinde en son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorunda olduğu belirtilmektedir. Ancak, bir işletmenin yıllık, altı aylık veya üçer aylık raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilememektedir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için ara dönem raporlamasında ölçme işlemleri, cari hesap dönemi başından ara dönem raporlama tarihine kadar olan dönemi kapsamaktadır.Sadece yıllık raporlama yapan bir işletmenin finansal tablolarında raporlanan varlık, borç, gelir, gider ve nakit akışlarının ölçülmesinde yıl boyunca elde edilen bilgilerin dikkate alınabilmesi mümkündür. Bu anlamda, bu işletmenin ölçümleri hesap döneminin başından raporlama tarihine kadarki dönemin tamamını

kapsamaktadır. Altı aylık dönemlerde raporlama yapan bir işletme finansal tablolarındaki ölçümlerde altı aylık dönem itibariyle veya dönemin sona ermesinden hemen sonra ve yıllık finansal tablo tarihi itibariyle veya on iki aylık dönemin sona ermesinden hemen sonra elde edilen bilgileri kullanmaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 27, 28).

### **3.7.8.Mevsimsel, Dönemsel veya Arızı Gelirler**

Standardın 37. maddesinde finansal yıl içerisinde elde edilen mevsimsel,dönemsel veya arızı gelirler; işletmenin hesap dönemi sonu itibariyle uygun olmayacağı durumlarda, ara dönem tarihi itibariyle tahmin edilmeyeceği ya da ertelenmeyeceği belirtilmektedir. Buna örnek olarak 38. maddede temettüler, isim hakları ve devlet teşvikleri verilmektedir. Ayrıca, perakendeciler gibi bazı işletmelerin, tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerinde diğer ara dönemlere göre daha fazla hasılat elde edebileceği ve bu tür hasılatların ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirileceği aynı madde hükmünde yer almaktadır(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 37, 38).

### **3.7.9.Muhasebeleştirme ve Ölçme İlkelerinin Uygulanması**

Ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçme esasları, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenmelidir. Ölçme işlemleri yıllık ve ara dönem finansal raporların her ikisinde de makul tahminlere dayansa da, ara dönem finansal raporlar genellikle yıllık finansal raporlardan daha fazla tahmin yöntemlerinin kullanımını gerektirmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 34, Madde 41)

Örnek; ABC İlaç Sanayi İşletmesi, 30.06.2010 tarihli 6 aylık dönemi kapayan, tüm şubelerini içeren konsolide edilmiş gelir tablosunu hazırlamıştır. İşletmenin TMS 34'e uygun olarak düzenlediği ancak henüz denetimden geçmemiş olan bu ara dönem gelir tablosu ile ilgili olarak yapılan incelemelerde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır(Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011: 439-440):

- Muhasebe politikaları, yıllık finansal tablolar ile uyumludur?
- Yıllık finansal tablolar ile ara dönem finansal tabloların sunumu uyumludur(gelir tablosunda yapılan herhangi bir sunum değişikliği, yıllık gelir tablosu ya da ara dönem gelir tablosu ile karşılaştırılabilir olmalıdır).
- Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanı diğer faaliyetlerden gelir ve giderler içerisinde ayrıca gösterilmelidir.
- Bölge bazındaki eczacılık maliyetleri diğer faaliyet giderleri bölümün sınıflandırılmalıdır.
- Bağlı ortaklık gelirleri vergi öncesi kar grubunda sınıflandırılmalıdır.
- Nakit iskontolar satış gelirlerini azaltıcı bir kalem olarak sınıflandırılmalıdır (nakit iskontolar daha önce pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde yer almakta idi).Ara dönem gelir tablosunda nakit iskontolarının satış gelirlerinden düşülmesi,pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin 139.000.000 İsviçre Frangı azalmasına neden olmuştur.

### Tablo-3 X İşletmesinin Özet Gelir Tablosu

Aşağıda X İlaç Sanayi İşletmesi'nin 2X09 ve 2X10 yılları ile ilgili 2. çeyrek ve 1. yarıyıllarını karşılaştırmalı olarak gösteren özet gelir tablosu yer almaktadır:

#### 2. ÇEYREK 1. YARIYIL

(1.000.000 İsviçre Frangı)	2X09	2X10	2X09	2X10
<b>Net Satışlar</b>	<b>7.526</b>	<b>7.583</b>	<b>14.612</b>	<b>14.945</b>
Satılan Mal Maliyeti	(4.413)	(4.494)	(8.114)	(8.470)
<b>Brüt Kar</b>	<b>3.113</b>	<b>3.089</b>	<b>6.498</b>	<b>6.475</b>
Satış Giderleri	(1.620)	(1.605)	(3.179)	(3.094)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(605)	(513)	(1.122)	(1.012)
Genel Yönetim Giderleri	(384)	(423)	(791)	(813)

Diğer Faaliyet Gelirleri	296	262	717	391
Diğer Faaliyet Giderleri	(325)	(286)	(582)	(603)
<b>Faaliyet Sonucu</b>	<b>475</b>	<b>524</b>	<b>1.571</b>	<b>1.344</b>
<b>Faaliyet Dışı Sonuç</b>	<b>(197)</b>	<b>(278)</b>	<b>(390)</b>	<b>(435)</b>
<b>Vergi Öncesi Kazanç</b>	<b>278</b>	<b>246</b>	<b>1.181</b>	<b>909</b>
Gelir Vergisi	(149)	(115)	(459)	(372)
<b>Vergi Sonrası Kazanç</b>	<b>129</b>	<b>131</b>	<b>722</b>	<b>537</b>
Azınlık Hissesi Faizi	(1)	(3)	(8)	(9)
<b>Net Kar</b>	<b>128</b>	<b>128</b>	<b>714</b>	<b>528</b>
<b>Hisse Başı Kazanç Oranı</b>	<b>0.18</b>	<b>0.18</b>	<b>0.98</b>	<b>0.72</b>

### 3.8.TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

#### 3.8.1.Amaç ve Kapsam

Maddi olmayan duran varlıklar, makine ve demirbaş gibi diğer varlıklarda olduğu gibi işletmeye gelecekte fayda sağlaması beklenen ancak fiziki olarak bir özelliğe sahip olmayan varlıklardır.TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının amacı, başka bir standardın kapsamına girmemiş olan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Standarda göre bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Sonraki dönemlerde ise, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanabilmektedir. İşletme, bir muhasebe politikası olarak bu yöntemlerden birini seçmeli ve ilgili maddi olmayan duran varlığın ait olduğu sınıfın tamamına uygulamalıdır. TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların itfası ile ilgili esaslara yer verilmiştir. Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabidir.Bir varlığın itfaya tabi tutarının varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılmasını sağlamak için; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri kullanılabilir. Sınırsız yararlı ömrü olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi değildir. TMS 38’de ayrıca maddi olmayan duran varlıkların yararlı

ömürlerinin ister sınırlı, ister sınırsız olsun değer düşüklüğüne tabi tutulmalarını gerektirmektedir(Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 1).

TMS 38'in amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır.TMS 38 ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 2).

TMS 38, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 2):

- Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.Standartta sadece belirli kriterleri taşıyan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için taşıması gereken kriterler standardın 21, 22 ve 23.maddelerinde belirtilmekte olup, aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:
- Maddi olmayan duran varlık tanımını karşılıyor olması,
- Varlıkla ilgili olarak gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletme için gerçekleştirilmesinin öngörülebilir olması ve
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir durumda olmasıdır.

Örneğin (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 577); YZ A.Ş. isimli bir firma Uzakdoğu'dan ithal ettiği bilgisayar parçalarını kendisi monte etmekte ve ABC markası ile pazarlamaktadır. Bu marka zamanla pazarda oldukça aranır bir marka haline gelmiştir. Bu marka tescil de edilmiştir. YZ A.Ş. borsaya açılmak istemektedir. Bu



nedenle gerekli çalışmaları yapmış ve bir bağımsız denetim şirketi ile özel denetim yaptırmak üzere anlaşma sağlamıştır. Şirketin düzenlediği ve bağımsız denetim şirketine denetimi için verdiği bilançonun aktifinde 3.000.000 TL'yi maddi olmayan duran varlıklar grubuna almış ve bunun karşılığında öz kaynaklar da Olağanüstü Yedekler'de artış yaratmıştır. Ayrıca bu tutarın doğru bir değerlendirilme olduğuna ilişkin Ankara Ticaret Mahkemesi'nden alınmış değer tespit kararı bulunmaktadır. Bu tutar bir bedel ödenerek satın alınmadığı için aktifleştirilememektedir. Aynı zamanda bu tutar öz kaynaklara da alınmamaktadır. Ancak bilanço dipnotlarında bu durumla ilgili bilgi verilebilmektedir. Bununla birlikte, başka bir şirket bu markayı YZ A.Ş.'den satın almış olsa kendi mali tablolarında gösterebilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için şu örnek verilebilir: (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 578)

Türkiye'nin sayılı markalarından olan Akçelik bu ismi eskiden beri yaptığı başarılı çalışmalar sonucunda kazanmıştır. Ancak bu ismi daha belirgin hale getirmek ve bir logo ile desteklemek için logo yarışması düzenlemiş, seçilen logoya ve seçimi yapan jüriye önemli ölçüde ödemelerde bulunmuştur. Burada Akçelik markasının aktifleştirilmesinden ziyade bu markaya uygun logo üretimi söz konusudur ve yapılan harcamalar logo çalışması ile direkt olarak ilişkilidir. Maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için önkoşul olan maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi bu durumda karşılanmaktadır. Bu nedenle logo çalışmalarının aktifleştirilebilmesi mümkündür. Standartta maddi olmayan duran varlık, "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirmektedir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, devralanın tek başına belirlenemeyen ve ayrı bir şekilde muhasebeleştirilemeyen varlıklardan gelecekte beklediği ekonomik faydalar için yaptığı ödeme olmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 11).

### **3.8.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi İlk Muhasebeleştirme**

Standardın 24. maddesinde belirtildiği gibi bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilme sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Ayrı olarak elde etme

normal şartlarda işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu bedel, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtmaktadır. Yani bu beklentinin etkisi varlığın maliyetine yansıtılmaktadır. Ayrıca ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir. Bu maliyetler; satın alma fiyatı (satın alma vergileri dahil, iskonto ve indirimler hariç) ve varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma hazır duruma getirilmesi ile ilgili varlıkla ilişkilendirilebilecek maliyetlerdir. Dışarıdan satın alınan maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyet bedelleri ile ölçülmekte ve bu değer üzerinden aktive alınmaktadır. Ek olarak, maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin dışına ertelenmiş olması durumunda, maliyet bedeli peşin fiyata eşdeğer olmalıdır. Bu fark TMS 23’de belirtilen aktifleştirme yöntemi kriterlerini taşımadığı sürece faiz gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 25, 26, 27, 31, 32).

Haklarla ilgili olarak, eğer haklar işletme dışından satın alınmışlarsa ödenen bedel, edinilen hakkın maliyeti veya gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Genelde maliyet bedelinin belirlenmesinde geçerli olan kurallar, haklar için de söz konusu olmaktadır. Haklar, bir bedel ödenerek satın alındıkları için aktifleştirilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 576).

### **3.8.3. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme**

İşletme birleşmesi sırasında bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak mali tablolara alınabilmesi için, söz konusu varlığın ayrıştırılabilir olması gerekmektedir. Ayrıştırılabilirlik ise; o varlığın işletmeden tek başına çıkarılıp satılma, transfer edilme, lisanslama, kiraya verilme, başka bir varlıkla takasa konu edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Arıkan, 2004: 77).

Bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi esnasında elde edilmiş olması durumunda, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenilmekte olan gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilebilme

olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtmalıdır. Yani, ilgili olan olasılığın etkisi, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değer ölçümüne yaklaştırılmalıdır. İşletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değeri normal şartlarda şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilmesine yetecek ölçüde güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir (Perek, 2007: 99).

Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları bir maddi olmayan duran varlık için güvenilir gerçeğe uygun değer tahminini sağlamaktadır. Uygun piyasa fiyatları genellikle güncel fiyat teklifleridir. Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının olmaması durumunda gerçeğe uygun değeri, işletmenin mevcut olan en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihindeki bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan aldatma amacı gütmeyen bir işlemde, ilgili varlık için ödenecek tutardır (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 39, 40).

### **3.8.3.1.Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme**

Bir maddi olmayan duran varlık bazı hallerde devlet teşviki yolu ile ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedel ile elde edilebilmektedir. Bu durum devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo ve televizyon istasyonu işletme lisansları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olmaktadır. İşletme başlangıçta hem maddi olmayan duran varlığı, hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirmeyi seçebilmektedir. İşletme ilgili varlığı gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirmeyi seçmemiş ise, başlangıçta söz konusu varlık amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili giderleri nominal tutara ilave ederek muhasebeleştirebilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 44 ; TMS 20, Madde 23).

### **3.8.3.2.Varlıkların Takası**

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında yani takas ile elde edilebilmektedir. Bu kapsamda olan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; takas işlemi ticari işlem niteliğinden uzaklaşmadıkça veya elde edilen varlığın ya da

vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin gerçeğe uygun bir şekilde ölçülebilmesi mümkün olduğu sürece, gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir. Elde edilen varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçülemiyorsa, maliyet bedeli, bırakılan varlığın defter değeridir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 45).

### **3.8.3.3. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterlerin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesinin değerlendirilmesinde, işletme varlıklarının oluşumu standardın 52. maddesine göre, araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Eğer işletme bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edemiyorsa, söz konusu proje ile ilgili harcamalarını standardın 53. maddesi uyarınca araştırma safhasında yapmış gibi dikkate alabilmektedir. Maliyetler iken; geliştirme maliyetleri, geliştirme ile ilgili faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında meydana gelen maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin nedeni ise, standart açısından araştırma maliyetlerinin geliştirme maliyetlerinden ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır (Genç, 2005: 125-126).

Standardın 54. maddesine göre, araştırmadan veya bir projenin araştırma safhasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmemektedir. İşletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın araştırma safhasında mevcudiyet göstermesi mümkün sayılmadığından, araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 54, 55).

Bununla birlikte, sadece aşağıdaki koşulların tamamının varlığı ile geliştirmeden veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilebilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma gelebilmesi için tamamlanmasının mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

- Maddi olmayan duran varlığın gelecekteki olası ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması,
- Maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması halinde buna elverişli olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli olan teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme süresi boyunca maddi olmayan duran varlıkla ilgili olarak yapılan harcamaların güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması.

İşletme içinde yapılan bir projenin geliştirme safhasında bazı durumlarda işletme bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilmektedir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik faydalar getireceğini gösterebilmektedir. Bu durumun nedeni, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasından kaynaklanmaktadır. Aşağıda belirtilen harcamalar, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmemektedir(Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 63, 64):

- Varlığın kullanıma hazır duruma getirilmesi ile ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,
- Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları,
- Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.Patent haklarında, patent alınacak bir duruma gelinceye kadar yapılan harcamalar maliyete verilmemektedir, ancak geliştirme safhasında yapılan harcamalar patentin maliyeti olarak kabul edilebilmektedir.İşletme içi yaratılan marka, ticari başlık, yayın hakları, müşteri listeleri gibi benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamaları işin bir bütün olarak geliştirilmesiyle ilgili maliyetlerden ayıramayacağı için maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir

### **3.8.3.4.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm**

İlk muhasebeleştirme sonrasında işletme, standartta adı geçen maliyet veya yeniden değerlendirme;yöntemlerinden birini muhasebe politikası olarak seçerek maddi olmayan duran varlıklarını muhasebeleştirmelidir.

### **3.8.3.5.Maliyet Yöntemi**

Maliyet yöntemi; bir maddi olmayan duran varlık kaleminin ilk olarak maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden tüm birikmiş itfa payları ile değer düşüklüğü zararlarının düşülerek izlenmesidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 74).

### **3.8.3.6.Yeniden Değerleme Yöntemi**

Yeniden değerlendirme yöntemi ise; bir maddi olmayan duran varlık kaleminin ilk olarak maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararının tamamı düşüldükten sonra ulaşılan tutarı olan, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenmesidir. Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için gerçeğe uygun değer,aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek sureti ile belirlenmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemi varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanmaktadır (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 75, 77).

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin değişkenlerine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılık göstermesi durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmelidir. Yeniden değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda ise, varlığın maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 79, 81).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmelidir. Ancak daha önce kar veya zararda gösterilen bir yeniden değerlendirme azalışı varsa, bu azalışı ortadan kaldıracak kısım kar veya zararda gösterilmelidir. Yine, söz konusu varlıkla ilgili olarak yapılan yeniden değerlendirme işleminden sonra bir yeniden değerlendirme azalışı varsa bu azalış kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Ancak bu varlık için daha önce özkaynağa kaydedilmiş bir yeniden değerlendirme artışı mevcutsa, yeniden değerlendirme azalışı öncelikle öz kaynaklardan mahsup edilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 38, Madde 85, 86).

Örneğin (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011: 494); A İşletmesi satın alma maliyeti 30.000 TL, birikmiş itfa payı 18.000 TL olan bir maddi olmayan duran varlığa sahiptir. 31.12.2010 tarihinde bu maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri 16.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Kayıtlı Değer = 30.000 TL – 18.000 TL = 12.000 TL

Yeniden Değerleme Oranı = Gerçeğe Uygun Değer / Kayıtlı Değer

Yeniden Değerleme Oranı = 16.000 TL / 12.000 TL = 1.3

Yeniden Değerlenmiş Satın Alma Maliyeti = 30.000 TL x 1.3 = 39.000 TL

Yeniden Değerlenmiş İtfa Payı = 18.000 TL x 1.3 = 23.400 TL

### **3.8.4.İtfa**

Maddi olmayan duran varlıklar ya sınırlı yani belirli ya da sınırsız yani belirsiz yararlı ömre sahiptir. Eğer bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü sınırlandıran bir kural, düzenleme, sözleşme hükmü yoksa varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu kabul edilmektedir. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık, standardın 107. maddesi uyarınca itfa edilmemektedir. Sınırlı yararlı ömre sahip olan bir maddi olmayan duran varlık kalemi itfaya tabi olup, itfa tutarı varlığın yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmaktadır. İtfa işlemi varlığın kullanıma hazır olduğu yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli konumda ve durumda olduğunda başlatılmaktadır. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenilmekte olan gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma

şeklini yansıtmalıdır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal itfa yöntemi kullanılmalı ve her dönemin itfa maliyeti (bu konuda bir başka zorunluluk bulunmadığı sürece) kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 97).

Ancak işletmede varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının diğer varlıkların üretilmesinde kullanılması durumunda, itfa tutarının diğer varlığın maliyetine dahil edilerek, varlığın kayıtlı tutarının içerisinde yer alması gerektiği belirtilmektedir (Akgül, 2005: 42).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılmasını sağlamak için; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri kullanılabilir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 98).

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarı kalıntı değer düşüldükten sonra belirlenmektedir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri genellikle sıfır olmakla birlikte, sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü tükenmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelmektedir. Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini, elden çıkarılması durumunda yararlı ömrünün sonuna gelen ve aynı koşullarda kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas almaktadır. Kalıntı değer en az her faaliyet döneminde tekrar gözden geçirilmelidir. Ayrıca, sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi de her hesap dönemi sonunda yeniden kontrol edilmeli ve yararlı ömrün önceki dönemden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 100, 101, 102, 104).

### **3.8.5. Değer Düşüklüğü**

Maddi olmayan duran varlıklar ister maliyet yöntemi, ister yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilsin, değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Değer düşüklüğü açısından TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümleri uygulanmaktadır. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü tekrar



değerlendirildiğinde sınırlı olarak belirlenirse, bu durumda ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğu anlaşılmaktadır. Bu varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değeri ile karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilmeli ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir ( Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 38, Madde 110, 111).

### **3.8.6.Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değer Düşüklüğü**

Şerefiye, edinme çeşidine göre işletme birleşmelerinde elde edilen şerefiye ve işletme içi yaratılan şerefiye olarak ikiye ayrılmaktadır.İşletme Birleşmelerinde Elde Edilen Şerefiye; İşletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiye edinen işletmenin tek başına tanımlanabilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilebilir olmayan varlıklardan, gelecekte ekonomik fayda elde etme beklentisiyle yaptığı ödemeyi temsil etmektedir (Türk Finansal Raporlama Standardı Tebliğ, TFRS 3, Madde 52).

İşletme birleşmelerinde elde edilen şerefiye pozitif şerefiye ve negatif şerefiye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Edinilen işletmenin alış fiyatı net varlıklarının değerinden fazla ise bu fark pozitif şerefiye olarak adlandırılmakta, tersi durumda yani satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının değerinden az olduğu durumlarda ise negatif şerefiye meydana gelmektedir (Göğüş ve Yolsal, 2006: 36). Alıcı işletme, edinilen işletmenin varlıklarının defter değerinden daha yüksek bir değere sahip olduğuna inandığı için bu primli fiyatı ödemektedir (Arsoy, 2003: 135).

Edinen işletme birleşme tarihinde; başlangıçta muhasebeleştirilecek olan tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile birleşme maliyetinin aşan kısmı olarak şerefiyeyi (pozitif şerefiye) bir varlık olarak elde etme maliyeti üzerinden muhasebeleştirmelidir (Aslan, 2004: 53).

Negatif şerefiye ise bir varlık olarak kabul edilmemekte, doğrudan gelir tablosunda gelir olarak kaydedilmelidir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, edinen işletme birleşme sırasında elde edilen şerefiyeyi birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki maliyeti ile değerlemelidir. İşletme birleşmeleri sırasında devralınan şerefiye itfaya tabi tutulmamakta bunun yerine, şerefiye yıllık olarak veya koşullardaki değişikliklerin değer düşüklüğü olabileceğini işaret ettiği durumlarda daha sık

aralıklarla değer düşüklüğüne tabi tutmalı ve bunun için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümlerini uygulamalıdır (Türk Finansal Raporlama Standardı Tebliğ, TFRS 3, Madde 54, 55).

Varlığın geri kazanılabilir tutarı, ancak kayıtlı değerinden düşük olduğu durumlarda kayıtlı değer geri kazanılabilir tutarına indirilmelidir. Bu indirim bir değer düşüklüğüdür. Varlık standartlarına göre yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü doğrudan gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Yeniden değerlendirilmiş varlığa ait her değer düşüklüğü, yeniden değerlendirme azalışı olarak işlem görmektedir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü gelir tablosuna gider olarak kaydedilmelidir ancak, yeniden değerlendirilmiş varlıktaki değer düşüklüğü varlığın yeniden değerlendirme fonu hesabında tutulan kısmını aşmadığı sürece direkt olarak varlıkla ilgili söz konusu hesaptan düşülmelidir (Erdoğan, 2005: 126-127).

### **3.8.7.Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının ve Şerefiyenin Muhasebeleştirilme Hükümlerinin Mevcut Uygulamaya Etkileri**

V.U.K. hükümlerine göre işletmelerin aktiflerine kayıtlı olan iktisadi kıymetleri yani duran varlıkları için amortisman ayırmaları ihtiyaridir. İşletme, istediği taktirde bir duran varlık için itfa süresinin herhangi bir yılında bu duran varlığını amortismanına tabi tutmayabilir. Ancak, aktife kayıtlı olan duran varlığın itfa süresinin tamamlanmasına birkaç yıl kalması durumunda amortisman ayırmaya karar verdiklerinde, sadece kalan itfa süresi için amortisman ayırabilmektedir. Diğer taraftan TMS 38'e göre işletmenin duran varlıkları için amortisman ayırması bir zorunluluktur. Yine V.U.K. hükümlerine göre amortismanına konu edilen değer, varlığın maliyet bedelidir. Halbuki TMS 38 hükümlerine göre amortisman ayrılacak tutar, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra elde edilen değerdir. Ayrıca V.U.K.hükümlerine göre maddi duran varlıklara değer düşüklüğü uygulaması bulunmadığından, TMS 38'in hükümleri ile bu konuda da farklılık bulunmaktadır. V.U.K.'a göre amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve bazı olağanüstü durumlarda kullanılabilen fevkalade amortisman yöntemidir. Ayrıca kısıt amortisman da sadece işletme aktifine kayıtlı bulunan binek otomobiller için uygulanabilmektedir. TMS'ye göre kullanılacak yöntemler ise; doğrusal amortisman

yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Standartta direkt olarak kısıt amortisman konu edilmemesine rağmen, varlığın amortismanına tabi tutulmasına varlık kullanılabilir uygulanabilmektedir.V.U.K.'un mükerrer 290. maddesine göre finansal kiralama yapan kiracı,finansal kiralamaya konu edilen varlığın kullanma hakkını, kullanma hakkı olarak muhasebeleştirmelidir. Dolayısı ile V.U.K. hükmüne göre bu hakkın muhasebeleştirilmesinde maddi olmayan varlıklar sınıfında yer alan Haklar Hesabının kullanılması gerekmektedir. TMS 17'nin 27. maddesinde ise; kiralama işlemine konu olan amortismanına tabi varlıkların amortismanının TMS 16 ve TMS 38'de yer alan hükümlere göre hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. Bu itibarla üretim bölümü ile ilgili finansal kiralamaya konu olan bir varlık; bina ise 252 Binalar, makine ise 253 Tesis, Makine ve Cihazlar, taşıt ise 254 Taşıtlar Hesabı'nda aktifleştirilmelidir.V.U.K.'a göre finansal kiralamaya konu edilen varlık maddi olmayan duran varlıklar sınıfındaki haklar içerisinde yer alacağından, aktifleştirilen tutar itfaya tabi tutularak ilgili dönemlerde giderleştirilecektir. TMS'ye göre ise üretim birimi ile ilgili olan finansal kiralama konusu varlıklar maddi duran varlık olarak kabul edildiğinden, bu varlıklar amortisman konusu yapılacak ve amortisman tutarları ilgili dönemlerde GÜG içerisinde yer alacaktır. Dolayısı ile iki uygulama arasındaki bu farklılık işletmenin üretmiş olduğu mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olacaktır. THP'de özel maliyetler maddi olmayan duran varlık sınıfında raporlanmaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi özel maliyetlerin özün önceliği kavramı göz önüne alınarak maddi duran varlık sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi daha uygun olacaktır. Bu farklılık da ayrılacak amortisman tutarlarının varlıkları etkilemeleri göz önüne alındığında, hesaplanacak maliyetlere etki eder nitelik taşımaktadır(Turgay, 2000).

TMS 38'in 69. maddesine göre kuruluş giderleri aktifleştirilmemekte iken,V.U.K.'un 326. maddesine göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mukayyet değeri ile değerlendirileceği ve bu değer üzerinden beş yıllık sürede itfa edileceği belirtilmektedir. Yine TMS 38 ve TFRS 3 hükümlerine göre işletme birleşmeleri sırasında oluşan şerefiye varlık olarak muhasebeleştirilmekte ancak itfaya tabi tutulmamakta, değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır. V.U.K.'un 326. maddesi hükmüne göre şerefiye(sadece satın almada oluşan), aktifleştirildikleri tutar üzerinden beş yılda eşit tutarlarda itfaya tabi tutulmalıdır(Türel, 2005).

V.U.K. hükümlerine göre borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenmek sureti ile muhasebeleştirilmekte iken, TMS 23'e göre (özellikli varlık olmadığı sürece) dönem gideri olarak kaydedilmektedir. TMS 38'e göre araştırma giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmekte iken, mevcut uygulamada araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. Ayrıca üretimde kullanılan yazılımlarla ilgili amortisman giderlerinin satılan malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulama ile TMS hükümleri arasındaki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili hususlar maliyet tutarlarının farklı hesaplanmasına neden olacaktır. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda TMS 38 ve mevcut uygulama arasındaki farklılıklara aşağıdaki örnek verilebilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 586-587):

ABC A.Ş. bu yıl halka açılmayı planlamaktadır ve bu nedenle mali tablolarını TFRS'ye uyumlu bir şekilde düzenlemektedir. Şirketin defter kayıtlarına göre iki yıl önce açılmış bir şube için yapılan Kuruluş ve Geliştirme masrafları ile ilgili 5.000 TL ve bunun için ayrılmış 1.000 TL birikmiş amortismanı yer almaktadır. Bu yıl da 1.000 TL'lik daha amortisman ayrılmıştır. İşletme Ar-Ge projesi kapsamında geliştirdiği proje için bu yıl yapılan 3.000 TL'lik harcamayı gider yazmış ve vergi matrahından indirim konusu yapmıştır. Sonuç olarak geliştirilen model için Kasım ayında patent alınmıştır. Ancak bunun ayrıştırılması yapıldığında 1.200 TL tutarındaki kısmı araştırma, 1.800 TL'lik kısmının geliştirme gideri olduğu tespit edilmiştir. İşletme patenti değerlendireceğine ilişkin güvenilir verilere sahiptir ve bunu bilançoya almak istemektedir. Ancak bunun kullanım süresi tahmin edilememektedir. Bu durumda TFRS bilançosunda yer alacak rakamlar aşağıdaki gibi bir düzeltme mizanında gösterilebilmektedir.

Hesabın Adı	Mizan Bakiyesi	İlave	İndirim	TFRS Mali Tablolar
Kuruluş ve Geliştirme Gid.	5.000		5.000	0
Birikmiş Amortismanlar	2.000		2.000	0
Araşt. ve Gelişt. Giderleri	3.000		1.800	1.200
Maddi Olmayan Varlıklar		1.800		1.800
Olağanüstü Yedekler			4.000	(4.000)
Genel Yönetim Giderleri			1.000	(1.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı		900		900
Ertelenmiş Vergi Yüküml.		540		540
Vergi Gideri / Geliri		540	900	(360)

#### Kuruluş ve Geliştirme Giderleri

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	4.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	2.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.000
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME G.		5.000

Burada aslında geçmiş yıl 5.000 TL'nin zarar yazılması gerekmektedir. Ancak bunun 1.000 TL'si amortisman olarak gider yazılmıştır. Bu dönemde eksik kalan 4.000TL tamamlanmaktadır. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre geçmişe yönelik düzeltme yapılmaktadır. Bu yıl dönem giderlerine amortisman olarak yüklenen 1.000 TL de iptal edilmektedir. Elbette ki bu yevmiye maddeleri yasal defterlerde yapılmamaktadır. Gelecek yıllarda kalan 3.000 TL iptal edilecektir. Bu nedenle izleyen yıllarda matrahtan indirilecek 3.000TL'nin vergi tasarruf etkisi (3.000 x %20) ertelenmiş vergi varlığı olarak hesaba alınmıştır.

#### Araştırma ve Geliştirme Giderleri

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDR.	1.800	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİM. GİD.		1.800
691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ	360	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		360

Burada da dönem giderlerinden bilançoya 1.800 TL alınmaktadır. Ancak bu 1.800 TL bu dönemde vergiden düşülmüştür. İleriki yıllarda bir daha indirim konusu yapılmayacaktır. Bu dönemde defter değerlerine göre vergi daha çok, muhasebe değerine göre daha azdır. Çünkü muhasebe karı aktifleştirme nedeniyle 1.800 TL fazla olmakta ve buna düşen vergi değil, daha az vergi ödenmektedir. Muhasebe karı üzerinden az ödenen vergi ileri bir tarihte ödeneceği için bir borç olarak kayda alınmaktadır. Bu dönemlerde vergi bilançosuna göre kar daha fazla, ticari bilançoya göre daha az olacaktır.

### **3.8.8. Türev Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Türev finansal araçlar, bir sözleşme sonucunda işletmeye finansal varlıkları veya finansal borçları başka bir işletme ile koşullu ya da koşulsuz olarak değiştirme hakkı tanıyan sözleşmeler olarak tanımlanabilmektedir (Mısırlıoğlu, 2008: 6). Riskten korunma ise, türev finansal araçların riskten korunan varlık ve yükümlülüğün gerçeğe uygun değerindeki veya söz konusu varlık veya yükümlülüklerden kaynaklanan nakit akışlarındaki değişimlerin tamamını veya bir kısmını dengelemesi olarak tanımlanmaktadır. Riskten korunan varlık, gerçeğe uygun değerindeki değişimlere ya da nakit akışlarındaki değişimlere maruz kalan bir varlık veya yükümlülük olabilmektedir. Riskten korunma muhasebesinin esası, dengeleyici etkilerin sistematik olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasıdır (Turgay, 2000: 12).

Standartta konu ile ilgili açıklamalarda türev finansal araçlarla ilgili sözleşmelerin muhasebeleştirilme şeklinin, sözleşmenin yapılış amacına bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Bölümün devamında adı geçen finansal araç sözleşmeleri risk yönetim aracı olarak yani riskten korunma amacıyla yapılabileceği gibi, gelir elde etmek amacıyla da yapılabilmektedir (Birgili, Akyel ve Karaca, 2005: 113).

Türev finansal araçlar, işletmelerin kar elde etmek amacı ile elde bulundurulduklarında, alım satım amaçlı finansal varlık olarak nitelendirilmektedir. Bu durumda değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değer olmakta ve gelir tablosunda yani kar ve zararda muhasebeleştirilmektedir (Demir, 2008: 9).

### **3.8.9.Forward İşlemleri**

Forward, belirli bir miktar ve kalitedeki para, döviz, altın, finansal araç ve diğer türev ürünlerin önceden belirlenmiş bir fiyatla, gelecekteki bir tarihte, borsa şeklinde organize olmayan bir piyasada alış ve satışı kapsamina alan teslim amaçlı bir vadeli işlemdir. Forwardın temel amacı, fiyat değişikliklerinden kaynaklanan riski emniyet altına almak yani riskten korunmaktır (Örten, 2000: 2).

Standart kapsamındaki bir forward sözleşmesi ödemenin gerçekleşmiş olduğu tarihten ziyade taahhüt tarihinde, bir varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmelidir. İşletmenin bir forward sözleşmesine taraf olması durumunda, ilgili hak ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri genellikle birbirlerine eşit olmaktadır. Bu nedenle forward sözleşmesinin net gerçeğe uygun değeri sıfır olmaktadır. İlgili hak ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin sıfıra eşit olmaması durumunda, ilgili sözleşme varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 39, Ek A, Uygulama Rehberi, Madde 35/c).

### **3.8.10.Futures İşlemleri**

Futures sözleşmeler, belirli bir kalitede bir malın ya da bir finansal aracın gelecekteki bir tarihte, önceden tespit edilmiş olan fiyatlardan alınıp satılmasını sağlayan sözleşmeler olarak tanımlanabilmektedir (Örten, 2008: 3).

Futures sözleşmelerinin temel amacı, forward gibi riski devretmektir. Kar elde etmek de diğer amacını oluşturmaktadır. Forward ile future arasındaki en temel fark, forwardın teslim amaçlı bir vadeli işlem olması ve sözleşmeye konu olan ürünün vadenin sonunda taraflar arasında teslim edilmesi ve teslim alınmasının gerekmesidir. Futures işlemlerinde ise genellikle ürünün değil, ürün fiyatının alış ve satışı söz konusu olmaktadır ve tarafların cayma hakkı bulunmamaktadır (Ceylan, 2002: 405).

Standardın uygulama rehberi bölümünün 28. maddesine göre futures sözleşmeler, sözleşmenin taahhüt tarihinde bir varlık veya bir borç olarak muhasebeleştirilmelidir. Aynı zamanda bu sözleşmelerin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerinin sıfır olması amacı ile sözleşme koşulları göz önüne alınarak ayırıştırma işlemi yapılmalıdır.

### **3.8.11.Option İşlemleri**

Opsiyon, herhangi bir ürünü fiyatını bugünden sabitlemek koşulu ile ileri bir tarihte satmak veya satın almak amacı ile alıcı ve satıcı arasında yapılan bir sözleşmedir(Karaca ve Durmuş kaya, 2006: 76).

Bu standart kapsamındaki bir opsiyon sözleşmesi, opsiyon hamilinin veya yazıcısının ilgili sözleşmenin tarafı haline gelmesi durumunda, varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmelidir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 39, Ek A, Uygulama Rehberi, Madde 35/d).

### **3.8.12.Swap işlemleri**

Swap kelime anlamı olarak mübadele, değiş-tokuş veya takas anlamına gelmektedir(Akay, 2002: 31). Başka bir ifadeyle swap, iki taraf arasında önceden belirlenen bir sistem içerisinde, belirli bir finansal varlıktan kaynaklanan gelecekteki nakit akımlarının değiştirilmesi konusunda yapılan özel bir anlaşmadır. Taraflar bu anlaşma ile içinde buldukları finansal koşulları kendi yararlarına değiştirmeyi amaçlamaktadır (Nurgül, 1998: 23).

Genellikle nakit akımlarının hesaplanması; faiz oranının gelecekteki değeri, döviz kuru ve diğer piyasa değişkenlerine bağlı olmaktadır.Değişken oranlı bir borcun sabit oranlı bir borca dönüştürülmesi için yapılan swap işlemi, nakit akışına yönelik finansal riskten korunma işlemlerine örnek olarak verilebilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 39, Ek A, Uygulama Rehberi, Madde 103).

Standartın uygulama rehberi bölümünün 28. maddesine göre swap sözleşmeleri, sözleşmenin taahhüt tarihinde bir varlık veya bir borç olarak muhasebeleştirilmelidir. Aynı zamanda bu sözleşmelerin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerinin sıfır olması amacı ile sözleşme koşulları göz önüne alınarak ayrıştırma işlemi yapılmalıdır.



### **3.8.13.Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardının Mevcut Uygulamaya Etkileri**

TMS 39'da finansal varlık ve borçlar dört gruba ayrılarak izlenmektedir. Bunlar(Türk Muhasebe Standartları Tebliğ, TMS 39, Madde 1);

- Alım satım amaçlı elde tutulanlar (gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılanlardır, örneğin hisse senetleri),
- Vadesine kadar elde tutulacak olanlar (örneğin tahvil ve bono),
- Satılmaya hazır menkul kıymetler (yukarıdaki sınıflandırmaya girmeyen menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar, iştirakler),
- Krediler ve alacaklardır.

TMS'ye uyum için menkul kıymetler yukarıdaki ayrıma göre yeniden sınıflandırılmalıdır. Aynı zamanda finansal araçlar ve finansal borçlar için standartta belirtilen değerlendirme ölçekleri ile mevcut uygulamada kullanılanlar arasında fark bulunmaktadır. 369 Sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği'nin 1. maddesi repo ve ters repo işlemlerinin değerlemesi ile ilgilidir. Bu maddede, vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile ilgili olarak değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarlarının repoya taraf olanlarca, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. ve 39. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi hükümleri doğrultusunda gelir ya da gider olarak dikkate alınacağı belirtilmektedir(Uysal, 2007: 15).

V.U.K.'un 279. maddesine göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirirken, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayicinin olmadığı ya da borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşıldığında değerlemeye konu edilecek değer, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Fakat, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün

olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 39, Madde 115).

V.U.K.'un 281. maddesine göre alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. Mevduat ya da kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleri ile birlikte dikkate alınmalıdır. Yabancı paralı alacaklar ise yine aynı kanunun 280. maddesine göre borsa rayici ile değerlendirilmektedir. V.U.K.'un 281. maddesine göre ticari alacak ve ticari borçların içinde vade farkı bulunuyorsa bilanço gününde senetli ticari alacak ve senetli ticari borçların tasarruf değeri ile bilançolara yansıtılması yani reskont işlemine tabi tutularak finansal tablolarda gösterilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak bu durum sadece senetli alacaklar ve senetli borçlar için geçerli olmaktadır. 39 no'lu standarda göre ise, tüm ticari alacaklar ve ticari borçlar ister senede bağlı olsun, ister olmasın ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilmeli, ilk kayıttan sonra ise etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinden değerlendirilmelidir. Bu durumda vade farkı içersinde veya içermesin tüm alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulmalıdır. Dönem sonu düzeltmesi yapılması halinde, ticari borçlarla ilgili cari dönem reeskont tutarı satılan mamul maliyeti ile ilişkilendirilmelidir. Ayrıca hisse senetleri V.U.K. hükümlerine göre alış bedelleri ile değerlendirilirken standarda göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Türev finansal araçlarla ilgili olarak; türev sözleşmeler gelir elde etmek için yapıldığında standarda göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte ve gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu sözleşmeler finansal riskten korunmak amacı ile yapıldığında ise; finansal riskten korunma aracının etkin olan kısmı öz kaynaklarda, etkin olmayan kısmı ise gelir tablosunda raporlanmaktadır. Mevcut uygulamada ise, türev finansal araçlardan sağlanan kazançlar gelir olarak, katlanılan zararlar ise ticari karın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir (Türk Muhasebe Standartları Tebliği, TMS 39, Madde 116).

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ekonomi dünyasındaki mevcut gelişmelerin paralelinde finansal raporlamada da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmeler, finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamak durumundadırlar. Bu çerçevede ülkemizdeki standart koyucu kuruluşların yayınlamış oldukları muhasebe standartlarının IFRS'ye uyumu bu çalışmanın esas amacını oluşturmuştur. En çok uygulanan ve uygulanması gereken muhasebe standartlarından bazıları seçilmiş, benzerlik ve farklılıkları ortaya konmuştur. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı açısından ortaya çıkan temel farklılıklar şöyledir: Kapsam açısından IASC/IASB daha kapsamlıdır. Çünkü ülkemizde dahil birçok ülkede faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. TMSK açısından ise TMS 1'i ülkemizde sunulan tüm genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmelerde uygulanması gerekmektedir. SPK'nın ise, diğerlerine nazaran kapsamı sınırlıdır. Çünkü SPK'nın konuya ilişkin düzenlemeleri IASC'deki güncel düzeltmeleri yansıtmamaktadır. Standartta; bilançonun hazırlanması kısmında temel farklılık olarak, cari ve cari olmayan varlıklar, kısa ve uzun vadeli kaynaklar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmakta, fakat böyle bir ayrımı uygulama konusunda ilgililer serbest bırakılmaktadır.

Ülkemizde ise, bilançoda cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı, bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı yapılmaktadır. Öz sermaye değişim tablosuyla ilgili düzenlemeler üç standart açısından da aynıdır. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından genel olarak birbiri ile örtüşmektedir. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında SPK LİFO yöntemine de yer vermiştir. IASC ve TMSK bu uygulamayı standartta kaldırmıştır. Tanımlar açısından, IASC ve TMSK'da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK'da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur. Ayrıca, TMSK ve SPK canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümlere yer vermiştir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Muhasebe Standardı incelendiğinde genel olarak, hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ile ilgili herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

Çalışma kapsamına alınan standartlar TMS/IFRS ve SPK muhasebe standartlarının, IAS/IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni de, her ülkenin mevcut muhasebe uygulamalarının ve mali yapısının farklı olmasıdır.

Muhasebe de ortak dil oluşturma yolunda uluslararası finansal raporlama standartlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tüm ülkelerde aynı biçimde uygulanması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır. TMSK ve SPK'nın IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğu ortaya çıkmıştır. Uluslararası uyumun sağlanması büyük önem arz etmektedir. Ancak, ülkemizde hala çok başlı bir uygulama mevcuttur. Uluslararası uyumdan önce ulusal uyumun sağlanması gerekmektedir. SPK bilindiği üzere halka açık şirketleri kapsamına almaktadır. TMSK'da halka açık olsun olmasın tüm işletmeleri kapsamaktadır. Ulusal açıdan asıl sorun burada başlamaktadır. Halka açık bir şirket TMSK'ya göre mi yoksa SPK'ya göre mi finansal tablolarını hazırlayacaktır?

Her iki kuruluşta tebliğler yayınlamakta ancak işletmelerin hangi kuruluşu esas alacağı hala önemli bir sorun teşkil etmektedir. Çalışma kapsamına alınan standartlar büyük ölçüde birbiriyle uyumlu olduğuna göre ülkemiz açısından çözülmesi gereken asıl problem standart koyucu ve yayıncı kuruluşun hangisi olacaktır. İşletmelerin hem ulusal hem de uluslararası açıdan birbiriyle uyumlu finansal tablolar yayınlaması gerekmektedir. Tek başına uluslararası uyum yeterli değildir. Bu anlamda, TMSK ve SPK'nın bu karmaşaya bir son vermesi ve aynı çatı altında toplanarak faaliyetine devam etmesinin gerektiği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar :

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilen gül. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. Baskı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 7, 2007.
- Akdoğan, Nalan. Enflasyon Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitapevi, 2004.
- Akgül, Başak Ataman ve Hüseyin Akay. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- Alexander, David, Anne Brittonand Ann Jorissen. International Financial Reporting And Analysis, 2. Edition, London: Thomson, England, 2005.
- Alfredson, Keith, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter and Jenie Redford. Applying Internetal Accounting Standards, Ernst&ToungandDeloitte, John Wiley Sons, Australia, 2005.
- Arsoy, Aylin Poroy. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer, Bursa: Dora Yayınları, 2009.
- Büyük Mirza, Kamil. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.
- Ceylan, Ali. Finansal Teknikler, Bursa: Ekin Kitapevi, 2002.
- Chambers, Nurgül. Türev Piyasalar, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 1998.

- Chorafas, Dimitris N. IFRS, Fair Value and Corporate Governance, Burlington, Great Britain: Cima Publishing – Elsevier, 2006.
- Elliot, Barry and Jamie Elliot Financial Accounting and Reporting, 10th Edition, FT. Prentice Hall, Pearson Education, England, 2006.
- Epstein, Barry J. and Eva K. Jermakowicz. IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey, United States of America: John Wiley&Sons, Inc., 2007.
- Epstein, Barry J. and Abbas Ali Mirza. IFRS 2005 International Accounting and Financial Reporting Standards, USA: John Wiley&Sons Inc., 2005.
- Epstein, Barry and Abbas Ali Mirza. Interpretation and Application of International Accounting Standards, New Jersey, U.S.A.: John Wiley&Sons Inc., 1998.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım, 2011.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım, 2006.
- Greuning, Henrie Van. International Financial Reporting Standards A Practical Guide, Washington, U.S.A.: Newly Revised Edition, The World Bank Press, 2005.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.
- Heyd, R. and M.L.Ingold IFRS, München: Verlag Franz Vahlen, Germany, 2004.

- Hull, John C. Options, Future and Other Derivatives, Upper Saddle River, International Accounting Standards Committee Foundation. Financial Instruments Reporting and Accounting, London, United Kingdom: IASCF Publications Department, 2005.
- Tezel, Ali. “Deniz Çalışanlarına Ödenecek Kıdem Tazminatı ve Hesaplanması”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 84, Kasım – Aralık 2007.
- Tokay, S. Hüseyin ve Ali Deran. “IFRS 41; Tarımsal Faaliyetler Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 139, Temmuz 2004.
- Turgay, Hale. “Türev Ürünlerin Mali Tablolara Yansıtılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 3, Sayı: 2, Haziran 2000.
- Türel, Aslı ve Ahmet Türel, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 74, Ocak – Şubat – Mart 2006.
- Türel, Aslı ve Yiğit Bora Şen Yiğit, “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Öz kaynak Yöntemi”, Mali Çözüm Dergisi İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 73, Ekim-Kasım-Aralık 2005.
- Ulusan, Hikmet. “Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 69, Ekim – Kasım – Aralık 2004.

- Uyar, Süleyman. “TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İştirakler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 3, Sayı: 4, Aralık 2001.
- Uysal, Özgür Özmen. “UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve Standarda Yönelik Değişiklikler Önerisi Ekseninde Çevresel Yükümlülükler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 9, Sayı: 2, Haziran 2007.
- Yalkın, Yüksel Koç. “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 3, Sayı: 3, Eylül 2001.
- Yardımcıoğlu, Mahmut. “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi
- Karakaya, Mevlüt. Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007. Mirza, Abbas, Ali, Sayı:2
- Graham J. Holtand Magnus Orrell. IFRS International Financial Reporting Standards Work book and Guide, New Jersey, U.S.A.: John Wiley&Sons, Inc., 2006.
- Örtten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama
- Türk Muhasebe Standartları, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- Sevilen gül, Orhan. Genel Muhasebe, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.



- Türel, Ahmet. Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2012.
- Akdoğan, Nalan Sevilen gül, Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007.
- Gündüz, N.Kemal. Perçin, Necati, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 1999.
- Karapınar, Aydın. Bayırlı, Rıdvan. Altay, Adem, Bilgisayarlı Muhasebe, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2003.
- Örten, Remzi. Kaval, Hasan. Karapınar, Aydın, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2008.

**Tezler :**

- Akgün, Ali İhsan, Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- Akman, Nazlı, Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası, (Doktora Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.
- Çorum, Sebahat, Maddi Duran Varlıklar Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi, (Yüksek Lisans

Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: 2009.

- Demirel, Burcu, Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma, (Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2003.
- Dursun, Nergis Nevruz, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: 2007.
- Evcı, Samet, Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- Şahin, Dilek, TFRS (TMS-1, TMS-2, TMS-7, TMS-18, TMS-24, TMS-40 )SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2007.

#### **Makaleler :**

- Akbulut, Yıldız. Marşap, Beyhan, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında incelenmesi ve İMKB’de işlem Gören şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006, C. 8, Sayı 4, s 85-116.
- Ağca, Ahmet. Aktaş, Rafet, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl

Etkiledi?”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007, S. 18, s. 41

- Akdoğan, Nalan, Sevilen gül, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, 2007, Kasım-Aralık, S. 84, s. 29-70.
- Akgül, Ataman Başak, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların IAS-38 ile IFRS-3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler, Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2005, Ocak Dönemi, S. 25, s. 41-45.
- Ayanoğlu, Yıldız, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2007, C. 9, s. 99-131.

#### **Resmi Gazete**

- Türk Muhasebe Standartları Genel Tebliğ Resmi Gazete Bildirgeleri