

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖZET.....	iii
SUMMARY.....	iv
KISALTMALAR.....	v
1. BÖLÜM 1: GİRİŞ	
2. BÖLÜM 2: ULUSLARARASI MUHASEBE	3
2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU.....	3
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	7
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı.....	7
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Sırası.....	8
3. BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE MUHASEBE SÜRECİ VE	
MUHASEBE STANDARTLARI.....	10
3.1. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA	
KATKIDA BULUNAN KURUMLAR.....	11
3.1.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi	
Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan	
Çalışmalar.....	11
3.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye	
Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	12
3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk	
Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi	
Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	12
3.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta	
Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	13

3.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	13
3.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	15
3.1.7. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci.....	15
3.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (Tmsk).....	17
3.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI HARMONİZASYONU VE FAKTÖRLERİ.....	20
3.2.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler.....	20
3.2.1.1.Sermaye Piyasalarının Uluslararasılaşması.....	20
3.2.1.2.Çokuluslu Şirketler.....	20
3.2.1.3.Bağımsız Denetim Firmaları.....	21
3.2.1.4.Ekonomik Birlikleri.....	21
3.2.1.5.Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler.....	21
3.2.1.6.Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edeceği Faydalar.....	22
3.2.2. Harmonizasyon Çalışmaları İle İlgili Kuruluşlar.....	22
4. BÖLÜM 4 : STOKLAR HESABININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI (IAS 2) İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTI (TMS 2) KARŞILAŞTIRILMASI	27
5. BÖLÜM 5 : SONUÇ.....	41
KAYNAKLAR.....	44
ÖZGEÇMİŞ.....	51

**STOKLAR HESABININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS 2) ile
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 2)
KARŞILAŞTIRILMASI**

ÖZET

Bu alıŐmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartı (UMS 2), Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartı (TMS 2) Stoklar incelenerek çalışma kapsamındaki standartların benzerlik ve farklılık yönlerinden karşılaştırılması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, giriş ve amaç, ikinci bölümde uluslararası muhasebe, üçüncü bölümde Türkiye’de muhasebe konularına değinilmiŐtir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, IAS/TMS 2, kısımları IASC/IASB, TMSK karşılaştırılmıştır. Dördüncü bölüm çalışmanın asıl amacını oluşturan bölümdür.

KarşılaŐtırılan muhasebe standartı büyük ölçüde birbiri ile örtüşmektedir. Bununla birlikte, bazı Şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, her ülkenin muhasebe uygulamalarının ve vergisel yapısının farklı olmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartı, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartı,

Tarih: 21.05.2010

ACCOUNTING FOR INVENTORIES: A COMPARISON OF INTERNATIONAL ACCOUNTING FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IAS 2) and TURKISH ACCOUNTING FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TAS 2)

SUMMARY

In this study, International Accounting/Financial Reporting Standards (IAS 2), Turkish Accounting/Financial Reporting Standards (TAS 2) Inventory were examined and within the scope of this study, a comparison in terms of similarities and differences were aimed for the standards.

The first part of this study is consisted of introduction and objectives, in the second part, there is international accounting and accounting in Turkey is mentioned in the third part of the study. In the fourth and the last part of the study, parts from the IAS/TAS 2, IASC/IASB, TASB were compared in terms of the accounting standards. This particular part of the study plays a key role explaining the purpose of the study.

The comparison which is made among accounting standard mostly coincide with each other. However, due to the fact that every country's accounting practices and the taxing structure are different, some differences were noticed in terms of structure and content.

Keywords: International Accounting Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Financial Reporting Standards

Date: 21.05.2010

KISALTMALAR

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu/Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles)
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
AICPA	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Procedure Board)

- ICAEW** : İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)
- ASC** : Muhasebe Standartları Komitesi
(Accounting Standards Committee)
- ASB** : Muhasebe Standartları Kurulu
(Accounting Standards Board)
- FRC** : Finansal Raporlama Konseyi
(Financial Reporting Council)
- DRSC** : Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
(German Rechnungs Standard Komitee)
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği
- IFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
(International Federation of Accountants)
- IASCF** : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
(International Accounting Standards Committee Foundation)
- FEE** : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
(European Federation of Accountants)

BÖLÜM 1: GİRİŞ

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

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

Muhasebede uyumlaştırma konusunda çalışan ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlama yetkisine sahip tek organizasyon olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, bu güne kadar 41 adet standart yayımlamış bulunmaktadır. Avrupa Birliği, üye ülkelerden borsaya kayıtlı işletmelerin, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tablolarını, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hazırlamaları öngörmektedir. Bu bağlamda, Avrupa Birliğine üyelik sürecinde olan ülkemizde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum, hayati bir konudur.

Çalışmamızın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının ve uygulamalarının karşılaştırılmasıdır.

Beş bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünü giriş ve amaç oluşturmaktadır. İkinci bölümde uluslararası muhasebe kavramı, uluslararası muhasebe standartları kurulu, uluslararası muhasebe standartları oluşturma amacı ve uluslararası muhasebe standartları incelenmektedir. Üçüncü bölümde ülkemizdeki muhasebe süreci ve muhasebe standartları ile muhasebe standartları kurulu ve muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonu yer almaktadır. Dördüncü bölümde IAS/TMS 2 kısımları IASC/IASB ve TMSK muhasebe standartları açısından karşılaştırılmıştır. Dördüncü bölüm çalışmanın asıl amacını oluşturan bölümdür. Beşinci bölüm sonuç kısmından oluşmaktadır.

Çalışmanın sonucunda, Türkiye Muhasebe Standartlarının, ve ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumsuzluk gösterdiği veya bu standartlardan farklılaştığı noktalar saptanmıştır.

Bu tez çalışmasının amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 2) ve Türkiye'deki Muhasebe Standartı (TMS 2) ve uygulamalarının neler olduğunu ortaya koymak ve Uluslararası Muhasebe Standartı (UMS2) ile karşılaştırma yapmaktır.

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI MUHASEBE

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Edinburg'da 2000 yılında toplanan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kararı ile oluşturulmuş, tüm ülkelerde geçerli olacak muhasebe standartlarının oluşması gayesi ile çalışmalara başlamıştır. Kurul bu anlamada standartlarla ilgili kararlar almakta, standart taslakları hazırlayıp veya hazırlatıp kabul etmektedir. Daha önceleri kurula bağlı olarak yapılan standart yorumlama işlemleri (WOLK ve diğerleri, 2000) ve tüm diğer işlemler IASB tarafından yapılmaktadır.

IASB'nin amaçları;

1. Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturarak standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olmasını sağlamak,
2. Finansal raporlama standartlarının, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunumunu gerçekleştirmek,
3. Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliğine girerek ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarında birlik ve beraberliği oluşturmak şeklindedir.

IASB, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir şekilde muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamıştır. Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, Dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamış, daha önce çıkarılmış olan tüm uluslararası muhasebe standartları (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış (AKSOY, 2005) ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm Muhasebe Standartlarının UFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri şunlardır:

1. Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
2. Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
3. Taslakları (Exposure Draft) çıkarmak ve geliştirmek,
4. Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
5. Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
6. Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
7. Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
8. Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkeler de hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapmak şeklinde görevleri vardır.

SAC'ın görevi, kurumların ve bireylerin katılımını sağlayarak uluslararası finansal raporlama yararına bir tartışma toplantısı düzenlemektir. Bu komitenin esas amacı ise, SAC'ın teknik gündemine katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmaktır. Farklı coğrafik bölgelerden mesleki deneyime sahip 30 ya da daha fazla üyeden oluşan SAC üyeleri, mütevelli heyeti tarafından 3 yıllığına atanmaktadır. IASB'nin başkanı aynı zaman da SAC'ın da başkanıdır (ULUSAN, 2005).

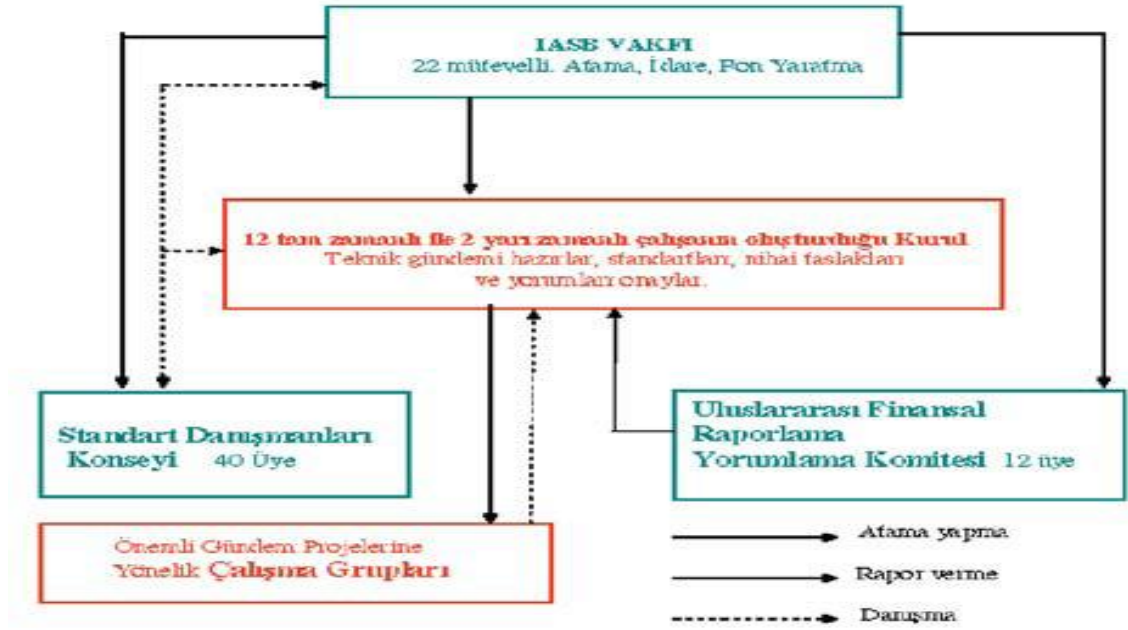
Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) beş ayrı organdan oluşmaktadır. Organlar arasında dinamik bir ilişki vardır. Kurulun esas organı IASB VAKFI olarak gösterilmektedir (İBİŞ - ÖZKAN, 2006). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde, kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. IASB Vakfı Mütevelli Heyeti, IASB üyelerini tayin eder, yönetimi icra eder ve gerekli sermayeyi arttırır, buna karşın IASB muhasebe standartlarını oluşturmada tek sorumludur. Mütevelli heyeti, IASB'nin yönetiminde önemli bir role sahiptir. Bu heyet geniş bir uluslararası temsiliyet sağlamak amacıyla dünyanın farklı coğrafik

bölgelerindeki sermaye piyasalarının temsilcilerinden ve teknik bilgisi olan kişilerden oluşmaktadır. IASB'nin bütçesini onaylama ve anayasal değişiklikler yapma görevlerini yerine getirmektedir. (ULUSAN, 2005).

24 kişiden oluşan mütevelli heyeti genellikle 3 yıllığına atanır ve görev süresi bitenler bir kez daha atanabilmektedir. Vakıf, iki önemli organa yön verir. "Standart Danışma Konseyi" ile "Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi" direk vakfa bağlıdır, buralardaki üyelerin seçimi vakıf'ca yapılır. Teknik gündemin ve standartların hazırlandığı nihai taslakların yorumlarının onaylandığı 12 devamlı, 2 yarı zamanlı olarak çalışanın oluşturduğu organ da yine vakıfca yönetilir. Yorumlama Komitesininden gelen bilgiler istekler bu komiteden karşılıklı olarak Çalışma Gruplarına gönderilir. Şekil 1. de görüleceği gibi ilişkiler atama yapma ve rapor verme şeklindedir.

IASB tarafından yayınlanan standartlar dünya genelinde kabul görmeye başlamış bir çok ülke bu standartları kullanmaya başlamış ve bir çoğu da kullanmaya başlayacaktır.

Kurul Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) (2005 öncesi) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınlamaktadır. UFRS'nin kapsamı raporlamayı da içerecek şekilde daha geniştir. UFRS literatürüne bakıldığında özetle; toplam 41 adet muhasebe standardı IAS (UMS) bulunmaktadır (BAŞPINAR, 2004).



Şekil 1: IASB'nin Yapısı (WEB_22, 2009).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) için hazırladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) taslağını Şubat 2007'de kamuoyunun görüşüne sunmuştur. IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi, halka açık olmayan işletmeler tarafından kullanılacak UFRS'lerden türetilmiş basit ve sadeleşmiş, finansal raporlama standartları seti olarak tanımlamıştır. KOBİ'ler için UFRS, ayrı bir standart seti olarak hazırlanmasına rağmen, işletmeler isterlerse veya gerek duyarlarsa tam set UFRS'lere başvurabileceklerdir (DEMİR, 2007). Standart haline gelmeden önce taslak olarak kamu oyuna sunularak çeşitli kesimlerin görüşlerinin alındığı taslaklar (Exposure Draft) bulunmaktadır.

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

IASC tarafından 1975 yılından itibaren yayınlanan standartlar ve standart taslakları (exposure drafts) aşağıda sunulmuştur. Yukarıda da açıklandığı gibi üzerinde standart geliştirilmesi gereken bir konu önce IASC'nin ilgili kurullarında standart taslağı haline getirilmekte ve bu taslaklar IASC'nin bütün üyelerine gönderilmektedir, üyelerden görüş alındıktan sonra taslaklar standartlara dönüştürülmektedir. Bazı durumlarda bu taslakların standart haline dönüşmesi mümkün olamamaktadır.

Yayınlanan standartlar giriş, açıklama ve standardın özü kısımlarından oluşmaktadır.

2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı

Günümüzün globalleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri sonucunu doğurmuş, dolayısıyla işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi bir kat daha artmıştır. Ancak her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış; tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş belli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerektirmiştir.

Muhasebe Standartlarının oluşturulma amaçları (Osmangazi Ü., 2002) şu şekilde sıralanabilir:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,

•Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların gidermek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde etmek,

•Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirmek ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmek.

Muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Sırası

Finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar vardır. Bu farklılıkların nedeni, ilgili ülkedeki muhasebe düzeni ve ülkenin sosyoekonomik koşullarıdır. Globalleşmeyle birlikte dış bağlantıları artan işletmelerin birbirleriyle muhasebe bilgilerini karşılaştırabilmelerinin sağlanması büyük bir önem kazanmıştır. Bu karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında kullanılan ortak dil ise “Uluslararası Muhasebe Standartları”dır.

Uluslararası Muhasebe Standartları;

UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

UMS 2 Stoklar

UMS 7 Nakit Akış Tabloları

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

UMS 12 Gelir Vergileri

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar

- UMS 17 Kiralama İşlemleri
- UMS 18 Hasılat
- UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- UMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
- UMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
- UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- UMS 33 Hisse Başına Kazanç
- UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- UMS 41 Tarımsal Faaliyetler

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE MUHASEBE SÜRECİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

Cumhuriyetin ilk yıllarında, ekonomik yapının doğal bir sonucu olarak, muhasebenin gelişimi ağırlıklı olarak kamu sektöründe olmuştur. Muhasebe alanındaki düzenlemeler, önceleri Fransız, ardından Alman ve sonraki yıllarda Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde şekillenmiştir.

1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme edilerek hazırlanan 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret”, 1926 yılına kadar yürürlükte kaldığından, bu yıla kadarki uygulamalarda Fransız muhasebe anlayışının etkisi hakim olmuştur. 1926 yılında yürürlüğe giren 856 Sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmış ve böylece Alman ekolünün etkisi hissedilmeye başlanmıştır.

1950 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) ve ardından 1956 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nin yürürlüğe konulması, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve bu kanunlar, günümüze kadar muhasebeyi yönlendirici etkisini sürdürmüştür.

Vergileme ve muhasebe uygulamaları açısından önemli ilkeler getiren VUK ve TTK, muhasebeyle ilgili yaşanan gelişmeler karşısında zamanla yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu durum, yasal statüye sahip bazı kurum ve kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeleri kapsayıcı yeni muhasebe düzenlemeleri yapmalarına yol açmıştır.

Bugün gelinen noktada “Türk Muhasebe Hukuku”nu, başta TTK ve VUK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliğleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT), Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) vb. düzenlemeler oluşturmaktadır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

3.1. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA KATKIDA BULUNAN KURUMLAR

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar şunlardır: (BAŞPINAR, A., 2004).

3.1.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT’ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT’lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT’lerde muhasebe

uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek olmuştur.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

3.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel ilkeleri, Denetçiye ilişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğu söylenemez.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

3.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan alışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

3.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan alışmalar

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır:

a) Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar

b) Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,
- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Bu tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamakta, tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar.

3.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ölkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır.

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

3.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci

Ölkemizde muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışmada bulunan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mal özerkliğe sahip kurum olarak TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) 9 şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TMUDESK'in amacı; tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK'in diğer bir amacı ise, meslek mensuplarının, mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamıştır.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

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

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müstesarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

3.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. İdari ve mali özerkliğe sahip olup, Başbakanlığa bağlıdır. Kurul; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müstesarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek Kurulun görevlendirilmesinde en önemli hareket noktalarından birini oluşturmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; ulusal muhasebe standartlarının saptanması yanında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir.

Kurul'un görevleri şunlardır:

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

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

TMSK'nın hazırladığı toplam 41 tane TMS vardır. Bu muhasebe standartları şu şekildedir:

- TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu 16.01.2005 -25702
- TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik) 12.04.2006 - 26137
- TMS 2 : Stoklar 15.01.2005 - 25701
- TMS 2 : Stoklar (Değişiklik) 11.04.2006 - 26136
- TMS 7 : Nakit Akış Tabloları 18.01.2005 - 25704
- TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar 20.10.2005 - 25972
- TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar 20.10.2005 - 25972
- TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri 26.10.2005 - 25978
- TMS 12 : Gelir Vergileri 28.03.2006 - 26122
- TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik) 28.10.2006 - 26330
- TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama 03.03.2006 - 26097

- TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar 31.12.2005 - 26040
- TMS 17 : Kiralama İşlemleri 24.02.2006 - 26090
- TMS 18 : Hasılat 09.12.2005 - 26018
- TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar 30.03.2006 - 26124
- TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması 01.11.2005 - 25983
- TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri 31.12.2005 - 26040
- TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri 09.11.2005 - 25988
- TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları 31.12.2005 - 26040
- TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama 01.03.2006 - 26095
- TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar 17.12.2005 - 26026
- TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar 27.12.2005 - 26036
- TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama 31.12.2005 - 26040
- TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar 25.03.2006 - 26119
- TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar 31.12.2005 - 26040
- TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum 28.10.2006 - 26330
- TMS 33 : Hisse Başına Kazanç 28.03.2006 - 26122
- TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama 02.02.2006 - 26068
- TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü 18.03.2006 - 26112
- TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar 15.02.2006 -26081
- TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar 17.03.2006 -26111
- TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme 03.11.2006 - 26335
- TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 17.03.2006 -26111
- TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler

3.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI HARMONİZASYONU VE FAKTÖRLERİ

Küreselleşme ile birlikte muhasebe standartlarının rolü ve önemi de artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte, bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır.

3.2.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler

3.2.1.1.Sermaye Piyasalarının Uluslararasılaşması

Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleşmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükselmiştir.

Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılacaktır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlenmeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerinin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok avantaj sağlayacaktır. Ancak, muhasebe standartlarının harmonizasyonunda uluslararasılaşan sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeye henüz gelinememiştir.

3.2.1.2. Çokuluslu Şirketler

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çok uluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide

edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlanacaktır.

Ayrıca, bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

3.2.1.3. Bağımsız Denetim Firmaları

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasında yarar sağlaması beklenen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır.

Günümüzde çoğu bizzat çokuluslu firma konumunda olan denetim firmaları, uluslararası standartların oluşturulmasından; çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir. Buna en iyi örnek olarak uluslararası uyumun sağlanmasında etkili kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) değişik ülkelerdeki meslek örgütleri tarafından kurulmuştur.

3.2.1.4. Ekonomik Birlikler

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluklar ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

3.2.1.5. Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası harmonizasyon karşıtı görüşlerde ileri sürülmüştür. Ancak son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde birçok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı gözlemlenmektedir.

3.2.1.6. Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edeceği Faydalar

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükselmesini sağlayacaktır.

Günümüzde, başta sermaye piyasalarının uluslararasılaşması olmak üzere, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunu gerekli kılan birçok faktörün mevcut olmasına karşın bu alanda ihtiyaçlara cevap verebilecek bir gelişmenin sağlanamadığı görülmekte olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar devam etmektedir.

Değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması; farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri artırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında hem ihraççı, hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yol açmaktadır.

3.2.2. Harmonizasyon Çalışmaları İle İlgili Kuruluşlar

Uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Aşağıdaki kuruluşlar bu çalışmalarda önemli roller üstlenmektedir.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Avrupa Birliği (AB)
- Birleşmiş Milletler (BM)
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Bu kuruluşlardan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 'nun çalışmalarına daha önce değinmiştik. Diğer kuruluşların harmonizasyon çalışmaları şu şekildedir:

- **Avrupa Birliği (AB)**

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekteştirilmektedir (Üstündağ, 2000).

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler “yönergeler” vasıtasıyla yapılmaktadır. Bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” yönergeler yayımlanmıştır. Dördüncü Yönerge; belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerleme ilkelerine ve denetime ilişkin esasları düzenlerken, Yedinci Yönerge; konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir.

Sekizinci Yönerge ise; mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır (Akdoğan, 1991).

AB bünyesinde yönergeler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; yönergelerin teknik olarak eksikler taşıması, yönergelerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili yönergelerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaşmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdigi hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarında faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekteşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşılmıştır.

Avrupa Birliği, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da

içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB’nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirilmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IASC ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.

- **Birleşmiş Milletler (BM)**

BM, uluslararası muhasebe konusunda 1970’lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili BM bünyesinde bir komisyon kurulmuş; ayrıca, 1982’de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren “ The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting” (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloğu ülkelerine faydalı bir kaynak oluşturmaktadır.

BM nezdinde Komisyon ve ISAR esas olarak gelişmemiş ülkelere yönelik çalışmalar yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacına ağırlık vermektedir. Bu iki grup periyodik olarak toplanmakta, bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır.

- **Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)**

OECD tarafından bugüne kadar özellikle çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmıştır. OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir. OECD, muhasebe konusunda periyodik toplantılar

düzenlemekte, Avrupa komisyonu gibi bölgesel kuruluşlarla işbirliği içerisinde çalışmaktadır.

BM örneğinde olduğu gibi, OECD’de de muhasebe standartlarına ilişkin yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Esasen OECD standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, muhasebe standartları konusu OECD’nin çok geniş çalışma alanlarının sadece birini oluşturmakta olup; kendi amaçları ile çelişmediği sürece uluslararası muhasebe standartları oluşturulması faaliyetlerini IASC’ye bırakma eğiliminde oldukları görülmektedir.

- **Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)**

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990’lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraç edenler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup, iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaktadır (Üstündağ, 2000). Yaklaşık 50 ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak IOSCO ortaya çıkmıştır.

IOSCO Teknik Komitesi’nin 1989 yılında “uluslararası halka arzlar” üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirlenmiştir. Muhasebe standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelere elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılması zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmektedir. IOSCO, uluslararası kabul gören muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, standartların oluşturulmasında IASC’nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir.

1995’te IOSCO’nun yıllık toplantısında, IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. Bunu takiben IOSCO; IASC tarafından

muhasabe standartlarında alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını teminen raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini kabul etmiştir.

BÖLÜM 4: STOKLAR HESABININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI (IAS 2) İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTI (TMS 2) KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışma kapsamında, IAS/ TMS 2 standartı benzerlik ve farklılık yönleri ile karşılaştırmalı olarak incelemeye tabi tutulmuştur.

Bu standart, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen işlemleri saptamaktadır.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı şu başlıklar altında karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur:

1. Birinci bölüm;
 - Amaç,
 - Kapsam,
 - Tanımlar.
2. İkinci bölüm;
 - Stokların Değerlemesi,
 - Stokların Maliyeti,
 - Satın Alma Maliyeti,
 - Dönüştürme Maliyetleri,
 - Diğer Maliyetler,
 - Hizmet Sunan İşletmelerde Stokların Maliyeti,
 - Canlı Varlıkların Hasatıyla Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti,
 - Maliyet Tespitine İlişkin Yöntemler,
 - Maliyet Formülleri,
 - Net Gerçekleşebilir Değer.
3. Üçüncü bölüm;

•Gider Olarak Mali Tablolara Alma

4. Dördüncü bölüm;

•Kamuya Açıklanacak Hususlar.

Amaç Yönünden:		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir (IAS, 1996).	Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardının amacı aynıdır.

Kapsam		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Bu standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır: a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri; b) Finansal araçlar; ve c) Tarımsal faaliyet ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (Gökçen ve diğ., 2006).	Bu standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır: a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri; b) Finansal araçlar; ve c) Tarımsal faaliyet ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardının kapsamı aynıdır.

Tanımlar		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Bu standarda göre, Stoklar; a) Normal işletme	Stoklar; a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe

<p>faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan, b)Satışa yönelik olarak üretim aşamasında bulunan, ya da c)Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Gökçen ve diğ., 2006).</p>	<p>faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan; b)Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da c)Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (WEB_9, 2009).</p>	<p>standardının tanımı aynıdır.</p>
--	---	-------------------------------------

Stokların Değerlemesi		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stoklar, maliyet veya net	Stoklar, maliyet ve net	IASC ve TMSK açısından

gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirir (Gökçen ve diğ., 2006).	gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirir (WEB_9, 2009).	stokların değerlendirme hükümleri aynıdır.
--	--	--

Stokların Maliyeti		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetlerden oluşur (Gökçen ve diğ.,2006).	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stokların maliyetini oluşturan unsurlar aynıdır.

Satın Alma Maliyeti		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile diğer vergiler (vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir (Gökçen ve diğ., 2006).	Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stokların satın alma maliyeti ile ilgili hükümler aynıdır.

Dönüştürme Maliyetleri		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içerir (Gökçen ve diğ., 2006).	Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stokların dönüştürme maliyetleri ile ilgili hükümler aynıdır.

Diğer Maliyetler		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (IAS,1996).	Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşterimsiparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stokların maliyetini oluşturan diğer maliyetler kısmının hükümleri birbirleriyle aynıdır.

Hizmet Sunan İşletmelerde Stokların Maliyeti		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (Gökçen ve diğ., 2006).	Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti ile ilgili hükümler aynıdır.

Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir (WEB_14, 2009).	TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti ilgili hükümler aynıdır.

Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stok maliyetine yakın sonuçlar vermesi	Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe

şartıyla, stokların maliyetinin değerlendirilmesinde standart maliyet yöntemi ya da perakende satış yöntemi kullanılabilir (Gökçen ve diğ., 2006).	ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir (WEB_9, 2009).	standardında yer alan maliyetin ölçümüyle ilgili hükümler aynıdır.
--	---	--

Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
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 belirlenir. (Gerçek parti maliyet yöntemi) Yukarıda açıklananlar dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir (Gökçen ve diğ., 2006).	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 belirlenir. (Gerçek parti maliyet yöntemi) 23. paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri hükümleri aynıdır.

Net Gerçekleşebilir Değer		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Net gerçekleşebilir değer	Net gerçekleşebilir değer	IASC ve TMSK açısından

tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır (Gökçen ve diğ., 2006).	tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır (WEB_9, 2009).	stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan net gerçekleşebilir değer ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.
--	---	--

Gider Olarak Kaydetme		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (Gökçen ve diğ., 2006).	Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (WEB_9, 2009).	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan gider olarak kaydetme kısmının hükümleri aynıdır.

Kamuya Açıklanacak Hususlar		
IAS (2);	TMS (2)	KARŞILAŞTIRMA
Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;	Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;	IASC ve TMSK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan kamuya açıklanacak hususların yer aldığı hükümler birbiriyle aynıdır.

<p>c)Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı</p> <p>d)Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;</p> <p>e)Stok değer düşüklüğü karşılığı gideri; f)Stok değer düşüklüğü karşılığında iptal edilen tutarlar; g)Stok değer düşüklüğü karşılığı olarak gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar; h)Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri (Gökçen ve diğ., 2006).</p>	<p>c)Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı</p> <p>d)Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;</p> <p>e)34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar; f)34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali; g)34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar; ve h)Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri (WEB_9, 2009).</p>	
---	--	--

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB ve TMSK açısından genel olarak birbiri ile örtüşmektedir.

Ancak mevcut uygulamalar açısından TMS 2 nin Vergi Usul Kanunumuz ve mevcut tek düzen hesap planımız çerçevesinde olan uygulamalarla olan bezerlik ve farklılıklarına da burada deyinmekte fayda vardır.

Tekdüzen Hesap Planında stoklar; ilk madde ve malzeme, yarı mamuller-üretim, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklar şeklinde sınıflandırılmış olup, buradan hareketle standardın stok tanımı ile Tekdüzen Hesap Planındaki stok sınıflandırmasının uyum içerisinde olduğu söylenebilir.

Gerek VUK gerekse standartta, stokların maliyetini oluşturan unsurlar birbirine benzemektedir. Fakat stokların finansmanında kullanılan borçlanmalara ilişkin kredi faizleri ve kur farklarının stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmayacağı konusunda mevcut düzenlemeler ile standart arasında farklılıklar bulunmaktadır. Stokların değerlemesi Vergi Usul Kanunu'nun 274, 275, 262 ve 195. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddelere göre satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeleri kapsayan emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli ise iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması maksadıyla yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Bu maddelere ilave olarak, kur farkı ve kredi faizlerinin stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmayacağı konusuna açıklık getirmek amacıyla 238 sıra Nolu VUK genel tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ de konu ile ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir:

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler, söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edebileceklerdir. Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır (WEB_15, 2010).

Görüldüğü gibi kredi faiz ve komisyon giderlerinin stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmaması mükellefin tercihine bırakılırken, emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farklarının stok maliyetine yansıtılması zorunlu tutulmuştur. Tekdüzen Hesap Planında stokların edinme aşamasındaki borçlanma maliyetlerinin (faiz, kur farkı, vade farkı vb.) stokun maliyetine ekleneceği esastan hareket edildiği reeskont işlemi için açılan hesaplardan anlaşılmaktadır. Bununla birlikte Tekdüzen Hesap Planı bu maliyetlerin TMS 23'e göre muhasebeleştirilmesine

de elverişlidir. Ancak standarda uygun olarak muhasebeleştirme ile geleneksel uygulama arasında bazı farklılıklar ortaya çıkabilecektir. Örneğin; standarda uygun uygulamada borçlanma maliyetleri gider yazıldığı için kasa iskontosunda stok hesabı değil, finansman giderleri hesabına(dönem kapanmışsa bir gelir hesabına) alacak yazılacaktır. Benzer şekilde alım sırasında vade farkına ilişkin olarak yapılan işleme göre reeskont uygulaması farklı olabilecektir (Akdoğan - Sevilengül, 2007).

Tekdüzen hesap planında vade farklarının kaydedileceği bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin takip edildiği 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunun vade farklarını da içerecek şekilde genişletilmesi gerekmektedir. Emtia maliyetine eklenemeyen vade farklarının, bu hesap grubu altında açılacak olan 182 Ertelemiş Giderler hesabında izlenmesi daha doğru olacaktır.

VUK ile standart arasındaki diğer bir farklılık ise dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Standardın getirdiği düzenlemelerden de anlaşıldığı gibi kapsamına göre maliyetlendirme yöntemlerinden normal maliyet yöntemi esas alınmıştır. Fakat vergi kanunumuza göre tam maliyet yönteminin uygulanması esastır. Tam maliyet yöntemine göre üretimle ilgili tüm giderler mamul maliyetine dâhil edilmektedir. Normal maliyet yönteminin esas alınması halinde üretim maliyetine yansıtılmayıp dönem gideri olarak kaydedilen sabit genel üretim giderlerinin kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında da takip edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi kanunumuz üretimle ilgili tüm giderlerin üretim maliyetine ilave edileceğini açıklamıştır.

Bunun yanı sıra Tekdüzen Hesap Planı normal maliyet yöntemine göre kayıtlamaya elverişli değildir. Normal maliyet yönteminde kapasite sapmalarının tamamı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Hangi sonuç hesabına aktarılacağı konusunda her hangi bir netlik söz konusu değildir. Mevcut tekdüzen hesap planında 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabının normal maliyet yönteminin uygulanması için yeterli değildir. Bu hesabın, tebliğdeki açıklamasında, üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir denmektedir. Açıklamadan da anlaşılacağı üzere hesabın normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır. Çünkü normal maliyet yönteminde söz konusu olan olumsuz kapasite

sapması normal (veya beklenen) kapasitenin altında yapılan üretimle ilgilidir. Hâlbuki bu hesap dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimlere ait ortaya çıkan üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmaktadır. Normal (veya beklenen) kapasiteyi esas alarak bir hesaplama dayanamamaktadır (WEB_25, 2010).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardının 87. paragrafında; işletme, hiçbir gelir veya gider kalemini kapsamlı gelir tablosunda veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak göstermez, denilerek olağandışı raporlama kaldırılmıştır. 680 Nolu hesap, olağandışı gider ve zararlar bölümünün altında yer alan hesaplardan birisidir. Bu bölümün değişmesiyle birlikte, bu hesapta da değişiklik olacaktır. Bu hesapların 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının altında toplanması mümkün olmakla birlikte, hesapta diğer kelimesiyle açıklanamayacak yığılmalar olacaktır. 65 numaralı gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir. Burada ise ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyeti ile ilgilidir. Gelir tablosunu 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşur. Ortaya çıkan kapasite sapması 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda gösterilmelidir. Burada yeni hesap olarak, 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak bu hesapta gösterilmelidir (WEB_25, 2010).

VUK ile stok maliyetlerini hesaplanmasında kullanılacak yöntemlere ilişkin düzenlemelerde getirilmiştir. Vergi uygulamalarında stok değerlemesi açısından ideal olan fiili maliyet yönteminin kullanılması suretiyle işletme stoklarının maliyetinin tespit edilmesidir. Zira bu yöntemde stokta yer alan her türlü emtianın hangi bedelle satın alındığı veya ne kadarlık üretim maliyeti ile stoka alındığı bilinmektedir. Fakat emtia sirkülasyonunun çok yoğun olduğu işletmelerde, bu yöntemin uygulanması mümkün olmamaktadır. Buna bağlı olarak bu tür işletmeler genelde ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadırlar. Bununla birlikte; Vergi Usul Kanunu Son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin uygulamasına izin vermemektedir. Bu bakımdan stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler hususunda standart ile VUK uyum içerisindedir.

Vergi yasalarımızda stok değer düşüklüğüne ilişkin düzenlemelere de yer verilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde yapmış olduğu düzenlemeler ile net gerçekleşebilir değer ile değerlendirme esasının benimsendiği söylenebilir. İlgili madde de; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefin, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedel ölçüsü tatbik edebileceği ve bu hükmün 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabileceği açıklamasını yapmıştır.

VUK' un 267. maddesi uyarınca emsal bedel; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedelin kanunda belirtilen usullere uygun şekilde mükellefler tarafından hesaplanamaması halinde emsal bedel, takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır (WEB_15, 2010).

Tekdüzen Hesap Planında ise net gerçekleşebilir değer kavramına yer verilmemekle birlikte, 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar, 654 Karşılık Giderleri hesaplarının yer alması, standardın değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili getirmiş olduğu düzenlemelerin Tekdüzen Hesap Planı ile uyum içerisinde olduğunu ortaya koymaktadır. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesap olarak açıklanmaktadır. Bu durumda stokların maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirmek için ayrılan karşılıkların bu hesapta izlenmesinde standart bakımında da bir sakınca olmayacaktır. Bunun yanı sıra TMS 2 standardının 34'üncü maddesinde stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir ve net gerçekleşebilir değer artısından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde

muhasabeleştirilir seklinde yapılan açıklamadan, ayrılan karşılıkların satışların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle stok değer düşüklüğü karşılıkların 654 Karşılık Giderleri hesabı yerine, satışların maliyeti hesap grubu altında açılacak Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabında izlenmelidir.

Görüldüğü üzere VUK hükümleri ile standartta yer alan düzenlemeler benzerlik göstermekle birlikte ayrıldığı noktalarda bulunmaktadır. Vergi yasalarımızda ve Tekdüzen Hesap Planında yapılacak düzenlemeler ile standardın uygulanmasındaki sorunlar ortadan kalkacaktır.

BÖLÜM 5: SONUÇ

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. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı seçilmiş, benzerlik ve farklılıkları ortaya konmuş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- ❖ Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC ve TMSK açısından karşılaştırıldığında; amaç ve kapsam yönünden aynıdır.
- ❖ İkinci bölümde; stokları değerlendirme kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC ve TMSK açısından karşılaştırıldığında; stokların değerlemesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti, maliyet tespitine ilişkin yöntemler ve net gerçekleştirilebilir değer hükümleri aynıdır.
- ❖ Üçüncü bölümde; gider olarak mali tablolara alma kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC ve TMSK açısından karşılaştırıldığında; gider olarak kaydetme kısmının hükümleri aynıdır.
- ❖ Dördüncü bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC ve TMSK açısından karşılaştırıldığında; kamuya açıklanacak hususların yer aldığı hükümler birbiriyle aynıdır.
- ❖ En son değinilen ve mevcut uygulamaların anlatıldığı bölümde standartın mevcut VUK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarıyla büyük ölçüde örtüştüğü ve çok küçük uygulama farklarının olduğu görülmüştür.

Çalışma kapsamına alınan TMS/IFRS muhasebe standartının (Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı), IAS/IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğunu göstermiştir. 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'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 standart 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 standartlar yayınlaması gerekmektedir. Böylece Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli ve düzenli tek bir finansal raporlama standartlarının oluşturulması halinde bu standartları uygulayan ülkeler aşağıdaki gibi bir çok yararı elde edebilecektir;

Şirketlerin uygulamış olduğu farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan çeşitli maliyetler ortadan kaldırılabilecektir, yurtdışında ortağı bulunan veya yurtdışındaki bir şirketin buradaki ortağı konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltmeye gerek kalmayacaktır, yeni ortaklıklar ve işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır, Uluslararası piyasalardan borç almayı düşünen şirketlerin mali tablolarını tekrar ilgili ülkeye göre düzenlemesine gerek kalmayacaktır.

Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak muhasebe standartlarının (TMS) yayımlanması hedeflenmektedir. Uyum çalışmaları doğrultusunda yapılan

Çalışmalardan biri olan Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın yasalaşmasıyla ilgili çalışmalar hızlandırılmıştır. Taslak'ta, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma ve en önemlisi bütün işletmeler için TMSK'nın yayımlayacağı standartların kabul edilmesi gibi, Türkiye'deki muhasebe uygulamaları açısından önemli hükümler yer almaktadır.

Taslağın yürülüğe girmesiyle birlikte karmaşanın ortadan kalkması, TMSK ve SPK'nın farklı şekilde yaptıkları uygulamalara bir son vermesi ve aynı standartlar altında faaliyetlerine devam etmesi beklenmektedir.

Görünen oki, önümüzdeki yıllar, lkemizde finansal raporlama standartları konusunda pek çok gelişmenin gerçekleşebileceği yıllar olacaktır. Bunlar, gün geçtikçe globalleşen dünyada gerçekleşmekte olan küreselleşmenin bir etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak ülkemize düşen görev, karşılaşacağımız bu değişim ve gelişimler karşısında hazır olmak, konu ile ilgili her türlü değişimi fırsatlara dönüştürebilmek ve bu fırsatları iyi değerlendirebilmektir.

KAYNAKLAR

- [1] Akdoğan, N., Sevilengül O.: (2007), “*Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara
- [2] Akdoğan, N.: (2007), “*Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan, 101-117
- [3] Akdoğan, N.: (2006), “*Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart, 1-28
- [4] Akdoğan, N., (2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül, 19-59
- [5] Akdoğan N., Tenker N.: (2002) “*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*” Ankara.
- [6] Aksoy, T.: (2005), “*Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlulaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelis Eğilimi*”, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran, 182-199
- [7] Ataman A., Akay B., Akay H.: (2004), “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Arastırma*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- [8] Aslan, S.: (2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, 45-62
- [9] Ataman A., Akay B., Akay H.: (2004), “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Arastırma*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- [10] WEB_1, Başpınar, A.: (2004), “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Olusumuna Genel Bir Bakış*”, 42-57 <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar>

- [11] Bayazıtlı, E.: (2003), “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:8, Yıl:3, Ocak, 15-21
- [12] Bekçi, İ., Özdemir O.: (2007), “Küresellesmenin Muhasebe Üzerine Etkisi: Finansal Raporlama Standartları Bağlamında Bir İnceleme”, VI. Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kırıkkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Mayıs-Haziran, 303-311
- [13] Bostancı, S.: (2003), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:62, Ocak-Subat-Mart, 1-4
- [14] Çelik, O.: (2006), “Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? – Avea İletişim Hizmetleri A.S. Örneği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, Haziran, 1-21
- [15] Demir, V., Öztekin Ö.S.: (2006), “Avrupa Birliği’ne Giriş Sürecinin Türkiye’deki Muhasebe Eğitimine Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 31-44
- [16] Demir, V.: (2007), “Kobi’ler için UFRS’NİN Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, 43-57.
- [17] Doğan, Z.: (2004), “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:12, Nisan, 1-14
- [18] Durmuş, A.H.: (1994), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:10, Sayı:1-2, İstanbul, 1-17
- [19] Durmuş, A.H.: (1992), “Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”, Yayın No: 7, İstanbul
- [20] Gücenme, Ü., Arsoy, A.P.: (2006), “Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı İle Finansal Performansın Ölçülmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:30, Nisan, 66-74
- [21] Gökçen, G., Akgül B.A., Çakıcı C.: (2006), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)”, Ekim, Beta Basım, İstanbul
- [22] IASC (1996), “International Accounting Standards”, London
- [23] IASB, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu”,
- [24] İbiş, C., Özkan, C.: (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

- (UFRS)'na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Subat-Mart, 25-43
- [25] İbiş, C., Akarçay, A.: (2003), “*IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanması Süreci*”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:6, Nisan, 1-11
- [26] İbiş, C.: (2001), “*Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:4, Aralık, 1-12
- [27] Karapınar, A.: (2001), “*Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Mart, 95-110
- [28] Kardeş, S.: (2001), “*Yatırım Kavramı Bağlamında TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardının İncelenmesi*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, Eylül, 51-60
- [29] Kiracı, M., Köse, T.: (2002), “*IASC, FASB ve TMUDESK'teki Muhasebe Standartları Olusturma Süreci ve Uyumlaştırma*”, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Haziran, 47-70
- [30] Kurt, G.: (2003), “*Serefiye'nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Mart, 91-100
- [31] Osmangazi Ü.: (2002), “*Sosyal Bilimler Dergisi*”, Cilt:3, Sayı:1.
- [32] Örtten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: (2007), “*Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*”, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara
- [33] Özkök, S.: (2000), “*Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları*”, Sayı:2, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, 87-94
- [34] Pekdemir, R.: (2007), “*UFRS” Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?*”, Mali Çözüm, Sayı:79, Ocak-Subat, 107-120
- [35] Saban, M., Genç, M.: (2005), “*Arastırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm, Ocak-Subat-Mart, 123-133
- [36] Sağlam, N.: (2004), “*Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Olusum Süreci*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, 49-52
- [37] Şanlı, N.: (2002), “*Global Muhasebe Standartları*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 1-4
- [38] Sayar, Z.: (2002) “*Olusturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları*”

Kurulu'nun Isığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, Ekim, 73-80

[39] WEB_2, Sönmez, F.: (2003a), "12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Yıl:13, Sayı:64, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.1-22 <http://web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/yayinlar.htm>

[40] WEB_2, Sönmez, F.: (2003b), "4 No'lu TMS- Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (IAS ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)", Vergi Dünyası, Mayıs, 1-18 <http://web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/yayinlar.htm>

[41] WEB_3, Sönmez, F.: (2003c), "9 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Amortisman Muhasebesi", Yaklaşım Dergisi, Mayıs, s.1-13 <http://web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/yayinlar.htm>

[42] WEB_4, Sönmez, F.: (2003d), "13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar (IAS 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/feristah13.doc>

[43] WEB_5, Sönmez, F.: (2003e), "14 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)", Yaklaşım Dergisi, Sayı:129-130, s.1- 13 <http://web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/yayinlar.htm>

[44] WEB_6, Sönmez, F.: (2004a), "11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 İle Karşılaştırmalı Olarak)", Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Ağustos, s.1-16 <http://www.web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez>

[45] WEB_7, Sönmez, F.: (2004b), "Maddi Olmayan Duran Varlıklar – MODV (TMS-8, UMS-38, 1. Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)", Diyalog Dergisi, Yıl:19, Sayı:191, Mart, 1-19 http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer_maddi.doc

[46] Sönmez, F.: (2004c), "8 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan –Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak)", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:11, Ocak, 79-100

- [47] WEB_8, SPK, (2003b), “Sermeye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, Ser:XI, No:25 <http://www.spk.gov.tr>
- [48] TETİK, N., Demirel, B.: (2004), “2-4 ve 9 No’lu TMS’nın Konaklama İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, 127-135
- [49] WEB_9, TMSK (2005a), “İliskili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:17, Aralık, 1-7
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69
- [50] WEB_9, TMSK (2005b), “Hasıllara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:10, Aralık, 1-9
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69
- [51] WEB_9, TMSK (2005c), “Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS7) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:4, Ocak, s.1-18
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69
- [52] WEB_9, TMSK (2005d), “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:3, Ocak, 1-13
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69
- [53] WEB_9, TMSK (2005e), “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:2, Ocak, 1-26
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69
- [54] Tokay, S. H.: (1999), “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, Nisan, 43-51
- [55] Toraman, C., Bayramoğlu, M. F. (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, 457-480
- [56] Uluşan, H.: (2005), “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde

IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, 9-30

[57] WEB_10, Uyar, S., Çelik, M. (2006), "*Finansal Raporlama Sürecinde Genisleyebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması*", 1-6

<http://ab.org.tr/ab06/bildiri/98.doc>

[58] Uyar, S.: (2001), "*TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İstirakler*", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:4, Aralık, 65-76

[59] Uysal, Ö.Ö.: (2006), "*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Olusum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler*", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, 87-108

[60] Üstündağ, S.: (2000), "*Muhasebe Standartları Olusturulması Süreci*", Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 31-57

[61] Üstünel, B.: (2005), "*2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, 18-20

[62] Üstünel, B.: (2003), "*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları*", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:6, Nisan, 1-6

[63] Yalkın, Y.K., Demir, V., Demir D.: (2006), "*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelisimi*", 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, 291-307

[64] Yalkın, Y.K.: (2002), "*Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran, 1-8

[65] Yalkın, Y.K.: (2001), "*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları*", Sayı:5, Yıl:2, Ekim, 1-14

[66] Yükçü, S.: (2006), "*Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu X'dan Meslektaşlarımıza Mesajlar*", Mali Çözüm, Sayı:78, Kasım-Aralık, 173-180

[66] WEB_11, www.spk.gov.tr

[67] WEB_12, www.tmsk.org.tr

[68] WEB_13, www.tmud.org.tr

[69] WEB_14, www.iasb.org

[70] WEB_15, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

[71] WEB_16, <http://www.mevbank.com/>

- [72] WEB_17, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Default.aspx>
- [73] WEB_18, <http://www.verginet.net/>
- [74] WEB_19, <http://www.vergidegundem.com/>
- [75] WEB_20, <http://www.vergiportali.com/Default.aspx>
- [76] WEB_21, <http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/anasayfa/Pages/Default.aspx>
- [76] WEB_22, [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey
tr_audit_UFRScepkitapcigi2008_090508.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey_tr_audit_UFRScepkitapcigi2008_090508.pdf)
- [77] WEB_23, www.türmob.org.tr
- [77] WEB_24, www.tsrsb.org.tr
- [77] WEB_25, http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Stok_Standard.pdf

ÖZGEÇMİŞ

20.08.1984 doğumludur. Ortaokul ve Lise'yi 1995–2002 yılları arasında Anamur Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. Lisans eğitimini 2003 Eylül–2007 Ocak tarihleri arasında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde 3,5 yılda tamamlamıştır. 2007 yılı Haziran ayında Elit Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. bünyesinde denetçi olarak çalışmaya başlamış ve kıdemli denetçi olarak halen çalışmaya devam etmektedir. Çok iyi derecede İngilizce bilmektedir.