



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
İLE AMERİKAN GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE
STANDARTLARI ARASINDAKİ YAKINSAMA
ÇALIŞMALARININ STOK MALİYETLERİNİN
HESAPLANMASINA ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ertuğrul ERGÜN

BURSA -2018



T.C.

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE
AMERİKAN GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE
STANDARTLARI ARASINDAKİ YAKINSAMA
ÇALIŞMALARININ STOK MALİYETLERİNİN
HESAPLANMASINA ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ertuğrul ERGÜN

Danışman : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

BURSA – 2018

T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı' nda 701418001 numaralı Ertuğrul ERGÜN' ün hazırladığı "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları Arasındaki Yakınsama Çalışmalarının Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasına Etkileri" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 24/01/2018 günü 11..- 12 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının

...başarılı..... (başarılı / başarısız) olduğuna

oybirliği..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyon Başkanı
Doç.Dr. Orhan BOZKURT
Uludağ Üniversitesi



Üye
Yrd.Doç.Dr. Şükrü DOKUR
Uludağ Üniversitesi



Üye
Doç.Dr. Osman TUĞAY
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi



24/01/2018

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları Arasındaki Yakınsama Çalışmalarının Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasına Etkileri” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

24.01.2018
İmza



Adı Soyadı:	Ertuğrul ERGÜN
Öğrenci No:	701418001
Anabilim Dalı:	İşletme
Programı:	Muhasebe ve Denetim
Statüsü:	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

03/01/2018

Tez Başlığı / Konusu : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları Arasındaki Yakınsama Çalışmalarının Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasına Etkileri

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 116 sayfalık kısmına ilişkin, 11/12/2017 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %18 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

03.01.2018

İmza

Adı Soyadı	: Ertuğrul ERGÜN
Öğrenci No	: 701418001
Anabilim Dalı	: İşletme
Program	: Muhasebe ve Denetim
Statüsü	: Yüksek Lisans

Danışman
03/01/2018
Doç. Dr. Orhan BOZKURT



ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ertuğrul ERGÜN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XVII + 111
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE AMERİKAN GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE STANDARTLARI ARASINDAKİ YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA ETKİLERİ

Küreselleşen dünyada muhasebe standartları tek tip olma eğilimi göstermektedir. Bu doğrultuda, finansal raporlama uygulamalarının uyumu için uluslararası muhasebe standartları (UFRS) geliştirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan genel kabul görmüş muhasebe standartları (US-GAAP) yer almaktadır. Bu çalışmayla, UFRS ve US-GAAP arasındaki yakınsama çalışmaları ve stok değerlendirme yöntem farklılıklarının finansal raporlamalara etkilerinin öğrenilmesi amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik, kapsamlı literatür taraması yapılmış olup, araştırma sorularıyla birlikte örnek finansal tablolar üzerinden uygulama yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda UFRS ve US-GAAP kapsamında uygulanan farklı stok hesaplama yöntemleri neticesinde finansal tablolarda farklı değerler elde edildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: UFRS, Finansal raporlama, Yakınsama, Stok Maliyetleri, US-GAAP

ABSTRACT

Name and Surname : Ertuğrul ERGÜN
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Auditing
Degree Awarded : Master
Page Number : XVII + 111
Degree Date : / / 20.....
Supervisor : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

THE EFFECTS OF CONVERGENCE BETWEEN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND AMERICAN GENERAL ACCEPTED ACCOUNTING STANDARDS ON CALCULATION OF INVENTORY COSTS

Accounting standards in the globalizing world tend to be uniform. Accordingly, international accounting standards (IFRS) have been developed for the harmonization of financial reporting practices. In the United States, there are generally accepted accounting standards (US-GAAP) issued by the Financial Accounting Standards Board (FASB). By this work, it is aimed to learn the convergence studies between IFRS and US-GAAP and the financial reporting effects of inventory valuation method differences. In order to achieve this aim, a comprehensive literature search was conducted and the sample questions were applied on the sample financial statements together with the research questions. As a result of the study, it has been determined that different values are obtained in the financial statements as a result of different inventory calculation methods applied under IFRS and US-GAAP.

Key Words: IFRS, Financial Accounting, Inventory Cost, Convergence, US-GAAP

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ix
ABSTRACT	x
İÇİNDEKİLER.....	xi
TABLolar.....	xv
ŞEKİLLER	xvii
KISALTMALAR	xviii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

(FİNANSAL RAPORLAMAYA GENEL BAKIŞ)

1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI VE GELİŞİMİ	4
1.1.FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI TANIM VE AMAÇ	4
1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ.....	7
1.2.1. Finansal Raporlamanın Avrupa'daki Gelişimi	7
1.2.2. Finansal Raporlamanın Amerika'daki Gelişimi	8
1.2.3. Finansal Raporlamanın Türkiye'deki Gelişimi	9
2. FİNANSAL RAPORLAMADA KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	10
2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN AMACI	10
2.2. DÜNYADA KAVRAMSAL ÇERÇEVE ÇALIŞMALARI	11
2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kavramsal Çerçeve Çalışmaları	11
2.2.2. Avrupa Birliği'nde Kavramsal Çerçeve Çalışmaları	12
2.2.3. Türkiye'de Kavramsal Çerçeve Çalışmaları	13
2.3. FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMA VE SUNULMA ESASLARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	14
3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	15
3.1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİM SÜRECİ	16
3.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	17
3.1.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP)	18
3.1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).....	19
3.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMDE ETKİN OLAN KURULUŞLAR	21
3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	22
3.2.2. Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC).....	22
3.2.3. Avrupa Birliği (AB)	23
3.2.4. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	23
3.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE NEDENLERİ.....	24

4. UFRS VE ABD US-GAAP KAPSAMINDA FİNANSAL RAPORLAMADA KULLANILAN TABLOLAR.....	26
4.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR	27
4.3.1. Finansal Durum Tablosu	27
4.3.2. Gelir Tablosu	28
4.3.3. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	29
4.3.4. Nakit Akış Tablosu	30
4.3.5. Dipnotlar	31
4.4. ABD US-GAAP STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR	32
4.4.1. Finansal Durum Tablosu	36
4.4.2. Gelir Tablosu	36
4.4.3. Karşılaştırılabilir Gelir Tablosu	38
4.4.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	39
4.4.6. Dipnotlar	41

İKİNCİ BÖLÜM

(STOKLARIN MALİYETİ VE DEĞERLEMESİ)

1.STOKLAR VE TANIMI.....	42
2. STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI.....	44
2.1. STOK GİRİŞLERİNDE DEĞERLEME	45
2.2. STOK ÇIKIŞLARINDA DEĞERLEME	45
2.2.1. Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler	45
2.2.1.1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi	46
2.2.1.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi.....	46
2.2.1.3. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi.....	46
2.2.1.4. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	47
2.3. Stokların Envanter Değerlemesi	47
3.STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	48
4. GİDER OLARAK KAYDETME.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

(FİNANSAL RAPORLAMADA UFRS VE (ABD) US-GAAP HARMONİZASYONU)

1.ULUSLARARASI YAKINSAMA ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ	49
1.1. YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ ÖNEMİ VE AMACI.....	51
1.2. YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	52
1.2.1. Norwalk Anlaşması	52
1.2.2. IASB Tarafından Gerçekleştirilen Uyum Çalışmaları	53

1.2.3. ABD’de Gerçekleştirilen Uyum Çalışmaları	54
1.3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE ÜZERİNE YAKINSAMA ÇALIŞMALARI	55
1.4. YAKINSAMA ÇALIŞMALARINI GETİRMİŞ OLDUĞU AVANTAJLAR	56
1.5. YAKINSAMA ÇALIŞMALARINDA STOKLAR VE HESAPLAMASINA YÖNELİK GÜNCEL DÜZENLEMELER.....	57
1.5.1. FASB Düzenlemeleri	57
2. UFRS VE (ABD) US GAAP ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR	58
2.1. FİNANSAL RAPORLAMADA KAVRAMSAL FARKLILIKLAR	59
2.1.1. İlke Bazlı Standartlar	60
2.1.2. Kural Bazlı Standartlar	61
2.1.3. UFRS ve US GAAP Amaçları Arasındaki Farklılıklar	61
2.1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemlerinde Karşılaşılan Farklılıklar	62
2.1.5. Nakit Akış Tablolarındaki Farklılıklar	64
2.3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UYGULAMALARINDAKİ FARKLILIKLAR SONUCU ÇIKAN SORUNLAR.....	65
2.3.1. Finansal Raporlama Standartları Uygulama Farklılıklarının Olumsuz Etkilerine Karşı Alınan Önlemler	67

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

(US-GAAP VE UFRS STANDARTLARINA GÖRE HAZIRLANMIŞ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEN KARŞILAŞTIRMALI YAKLAŞIM UYGULAMASI)

1. FARKILI MUHASEBE STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA FİNANSAL TABLOLAR İLE STOK MALİYET HESAPLAMALARI	70
1.1. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDA GÜVENİRLİLİĞİ ARTTIRIR.....	71
1.2.UFRS KULLANIMI TARAFLARIN İHTİYAÇLARINA DAHA ÇOK UYGUNDUR.....	73
1.3. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDA KARŞILAŞTIRILABİLİRLİLİĞİ ARTTIRIR	73
1.4. UFRS LIFO STOK MALİYET YÖNTEMİNİ YASAKLAYARAK BİLANÇO ODAKLILIĞA YAKINLAŞMIŞTIR.....	77
1.4.1. Mittal Steel Company N.V.	81
1.5. UFRS VE US-GAAP KAPSAMINDA HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDA STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNDE FARKLILIKLAR BULUNMAKTADIR	84
1.5.1. Axe Corp.	85
1.6. İŞLETMELERDE UFRS VE US-GAAP KULLANIMI KAPSAMINDA STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEM FARKLILIKLARINDAN DOLAYI DÖNEM SONU NET KAR AYNİYET GÖSTERMEMEKTEDİR	87

1.6.1. Axe Corp.	89
1.7. LIFO KULLANIMI FİRMALARA VERGİSEL AVANTAJ SAĞLAMAKTADIR.....	93
1.7.1. Commercial Metal Company	93
1.8. US-GAAP KAPSAMINDA LIFO STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMİ KULLANILARAK FİNANSAL TABLOLAR MANİPÜLE EDİLEBİLİR	96
1.9. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI SONUCU ABD'DE LIFO KULLANIM ORANI AZALMAKTADIR	97
1.10. UFRS VE US GAAP KAPSAMINDA STOKLARIN YAKINSAMA ÇALIŞMALARI TAMAMLANMIŞTIR.....	99

BEŞİNCİ BÖLÜM

(SONUÇ)

1. SONUÇ	101
----------------	-----

TABLÖLAR

TABLO 1	FİNANSAL TABLÖLAR SUNUMUNA İLİŞKİN FARKLILIKLAR (ERNST & YOUNG, US GAAP VERSUS IFRS, THE BASİCS, 2011)	78
TABLO 2	LIFO YÖNTEMİNİN KALDIRILMASININ MALİ TABLÖLARA ETKİLERİ.....	80
TABLO 3.	FİNANSAL TABLÖLAR - BİLANÇO AKTİF - (MİTTAL STEEL COMPANY N.V. – 31.12.2006).....	81
TABLO 4.	FİNANSAL TABLÖLAR - BİLANÇO PASİF- (MİTTAL STEEL COMPANY N.V. – 31.12.2006).....	82
TABLO 5.	US GAAP & UFRS STOK DEĞERLEME FARKLILIKLARI.....	84
TABLO 6.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO (AXE CORP. 12.31.2011)	85
TABLO 7.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO (AXE CORP. 12.31.2011)	86
TABLO 8.	LIFO REZERVİ.....	86
TABLO 9.	BİR MOBİLYA ÜRETİCİSİ FİRMANIN BAŞLANGIÇ BİLANÇOSU	88
TABLO 10.	FİRMA TAKİP EDEN YIL AŞAĞIDA BELİRTİLEN ÇALIŞMALARI YAPMIŞTIR.....	88
TABLO 11.	ÖRNEK MOBİLYA ÜRETİCİSİ FİRMANIN, FIFO, AĞIRLIKLI ORTALAMA MALİYET VE LIFO YÖNTEMLERİNE GÖRE GELİR TABLOSU	88
TABLO 12.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO / US GAAP (AXE CORP. 12.31.2011)	89
TABLO 13.	FİNANSAL TABLÖLAR – GELİR TABLOSU / US GAAP (AXE CORP. 12.31.2011)	90
TABLO 14.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO / UFRS (AXE CORP. 12.31.2011)	90
TABLO 15.	FİNANSAL TABLÖLAR – GELİR TABLOSU / UFRS (AXE CORP. 12.31.2011).....	91
TABLO 16.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO / US GAAP / UFRS (COMMERCIAL 3METAL COMPANY, 31/12/2008).....	93
TABLO 17.	FİNANSAL TABLÖLAR – BİLANÇO / US GAAP / UFRS (COMMERCIAL 3METAL COMPANY, 31/12/2008).....	94
TABLO 18.	FİNANSAL TABLÖLAR – GELİR TABLOSU / US GAAP / UFRS (COMMERCIAL METAL COMPANY, 31/12/2008).....	94
TABLO 19.	YÜZDE DEĞİŞİM TABLOSU	95
TABLO 20.	STOKLAR TABLOSU.....	96
TABLO 21.	KAR TABLOSU.....	97
TABLO 22.	YILLARA YAYGIN KULLANILAN ENVANTER YÖNTEMLERİ VE FİRMA SAYILARI. (AICPA. 2010. ACCOUNTİNG TRENDS AND TECHNIQUES, 2010-1983; 1974; 1972-1970; 1956 (NEW YORK, NEW YORK: AICPA.).....	98

ŞEKİLLER

ŞEKİL 1 KARŞILAŞTIRMALARIN ÖRNEK DÖNEM ÜZERİNDEKİ DEĞİŞİKLİLERİ 77



KISALTMALAR

AB Avrupa Birliği

ABD Amerika Birleşik Devletleri

AICPA Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü

APB Muhasebe İlkeleri Kurulu

BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CAP Muhasebe Prosedürü Komitesi

FASB Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

GAAP Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAS Uluslararası Muhasebe Standartları

IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IFAC Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu

IFRIC Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi

IFRS Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları

IMF Uluslar arası Para Fonu

İMKB İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

IOSCO Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Teşkilatı

KGK Kamu Gözetim Kurumu

SFAS Finansal Muhasebe Standartları Beyannamesi

SPK Sermaye Piyasası Kurulu

TDMS Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliği,

UFRS Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

US-GAAP Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

VUK Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Ekonominin küresel hale gelmesine temel teşkil eden ilerlemeler, ekonomi ile ilişkili olan muhasebe bilgilerinden faydalanan tarafları; bilhassa uluslararası işletmeleri, çokuluslu denetim ve muhasebe şirketlerini, yatırımcıları ve analistleri yeni problemlerle karşı karşıya getirmiştir. Küresel muhasebe dalı üzerinde çalışan araştırmacılar, oluşan sorunların gerisinde yer alan ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıkların olduğu konusunda görüş birliği içerisindeyler. Günümüzde muhasebe sistemleri, denetim yöntem ve uygulamalar hususunda farklılaşmaktadır.

AB, 1970'lerin sonu ve 1980'lerde ülkeler arasındaki farklılıkları azaltmak ve sınır ötesi yatırımların artması için finansal raporlama uygulamalarının uyumu için birçok direktif çıkarmıştır. 1990'larda uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesiyle birlikte tek para birimine geçilmesi gibi AB ekonomisinin entegrasyonu yönündeki çalışmalar ve siyasal değişimler neticesinde uyum çalışmaları da hızlanmıştır. ABD'de ise, 1973 yılında kurulmuş olan ve şimdiye dek ABD'de muhasebe standartlarının düzenleme işlemlerini yöneten Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) önem kazanmıştır. FASB, muhasebe standartları ile bunların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları kapsayan kavramlarla meydana getirilen standartları açıklamaya ve ayrıntıları oluşturmayla alakalı düzenlemeleri barındıran yorumları yayınlamakta, yapılan faaliyetler muhasebe şirketlerinin, çeşitli organizasyonlar ve bireylerin destekleriyle finans desteği sağlamaktadır. Ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılması yönünde büyük bir adımdır. UFRS hem ticaretin hem de sermaye akışının önündeki bariyerleri kaldıracaktır. İki standardın yakınsanması; diğer dünya ülkelerindeki şirketlerin, dünyanın en etkin piyasaları kabul edilen ABD sermaye piyasalarına erişimini sağlayacaktır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde FASB tarafından yayınlanan genel geçer muhasebe kuralları olan US-GAAP, geniş küresel anlamda kabul edilen, gerek gelişen gerekse gelişmekte olan ülkeler tarafından model olarak kullanılan standartlardır. Geçtiğimiz elli yıl içinde mevzuat olma niteliğine kavuşmuş US-GAAP ilkeleri, standart belirleme kurallarına sahip kurumların birleşmesiyle meydana getirilmiştir. Bu

standartların içerisinde sürekli mantık ve tutar bulunmayabilir. Bunun yanı sıra son yirmi sene içerisinde mali raporlama standartları miktarında yükselen bir eğilim görülmektedir. Bunların ışığında, mali raporlama sektöründe çalışan bireylerin US-GAAP kullanımında karşılaştıkları zorlukları daha da artırmaktadır.

Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelik harmonizasyon çalışmalarında finansal raporlar ve muhasebe uygulamaları bakımından ülkeler arası farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar önemli sorunları da birlikte taşımıştır. Harmonizasyon sürecinde tüm bu problemlerin ortadan kaldırılması planlanmaktadır. Yakınsama, yatırımcılara doğru karar vermede katkıda bulunur. Finansal raporlamalarda karşılaştırılabilirlik yatırımcılar yönünden, yatırımın potansiyel değerinin tespit edilmesini kolaylaştırması ve uluslararası çeşitlilikte riskleri en aza indirmesi sebepleriyle bir avantaj sağlamaktadır. Yakınsamanın amacı, aynı bireysel raporlara ulaşmaktan öte, aynı işlemler doğrultusunda meydana çıkan çeşitli neticelerin oluşmasını engelleyecek uyumlu finans raporlarına erişmektir.

US-GAAP'a göre, stokların öncelikli muhasebeleştirme işleminde maliyet esasına göre, stok maliyetlerinin net değer üzerinde olması durumunda ise net gerçekleşebilir değer ilkesine uygun olması gereklidir. Net gerçekleşebilir değer, stokların muhtemel satış fiyatlarından muhtemel satış maliyetlerinin çıkarılmasıyla meydana gelmektedir. US-GAAP'te stok maliyetlerinin muhasebeleştirme işlemlerini biçimlendiren 330 no.lu standart için bir takım düzenlemeler önerilmiştir. Öneri verilmeden önce net gerçekleşebilir değer kavramı değil piyasa fiyatı kullanılırken, önerinin ardından UFRS ile daha uyumlu olabilmek amacıyla bu kavramın tanımı net gerçekleşebilir değer şeklinde düzenlenmiştir.

Uluslararası finansal raporlama standartları ile Amerikan genel kabul görmüş muhasebe standartları arasındaki yakınsama çalışmalarının stok maliyetlerinin hesaplanmasına etkilerinin değerlendirildiği bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Finansal raporlama kavramı ve gelişimi, kavramsal çerçeve, finansal raporlama standartları ve finansal raporlamada kullanılan tabloların incelendiği birinci bölümden sonra, stokların maliyeti ve değerlemesi ikinci bölümde işlenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise finansal raporlamada UFRS ve US GAAP yakınsaması konusuna açıklık getirilmiştir. Bu bölümde uluslararası yakınsama çalışmaları ve UFRS ve US

GAAP arasındaki temel farklılıklar açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise US GAAP ve UFRS standartlarına göre hazırlanmış farklı finansal tablolar üzerinden stok maliyet hesaplamalarına yönelik karşılaştırmalı bir yaklaşım uygulamasına yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

(FİNANSAL RAPORLAMAYA GENEL BAKIŞ)

1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Birçok ülke yıllar boyunca kendi muhasebe prensiplerini oluşturmuş ve sınırları içindeki şirketlerin finansal durumlarının raporlanmasında ülkelere ait genel kabul görmüş prensipler kullanılmıştır. Muhasebe standartları, teoride her ülke için özgündür. Fakat hepsinin amacı finansal durumun değerlendirilmesi ve karşılaştırılmasını kabul edilmiş standartlara göre sağlamasıdır (Gücenme, 2004: 35). Dünya üzerinde ekonomideki küreselleşmenin hız kazanmasıyla, dünya ekonomisinin sınırlar ötesinde birbirine bağıllığı artmakta ve ülkeler kendi muhasebe sistemlerini küresel standartlara yakınlaştırmaya çalışmaktadır. Bir başka ifadeyle dünya iş yaşamının küresel dili oluşmaktadır. Küresel muhasebe diline ulaşmak istenilmesinde beklenti dünyanın her tarafında finansal raporlamaların karşılaştırılabilirliğini ve saydamlığını sağlamaktır (Karacan ve Uygun, 2012: 48).

1.1.FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI TANIM VE AMAÇ

Raporlamanın tanımı, bilgilerin verilmesi ya da verilen bilgilerin çeşitli şekillerde, yapılandırılan veya yapılandırılmayan raporların sunulması şeklinde ifade edilebilir. Bu tanımdan yola çıkılırsa, raporlama konusunda iki önemli husustan söz edilebilir; raporlayan ve raporlanan. Raporlayan, bilgilerin hazırlanıp sunulmasını sağlayan birey olarak tanımlanabilir. Bütün bunların ışığında finansal raporlama, içerik olarak finansal olan ve ekonomik olarak nicelik ifade eden verilerin raporlanma durumunu ifade etmektedir (Pakdemir, 2006: 21).

Her kullanıcı grubunun işletme ile ilgili ihtiyaç duyduğu bilgiler farklı olduğu için finansal raporlama ile her bir grubun ihtiyacının tamamen ve aynı ölçüde karşılanması çok zordur. Diğer taraftan yatırımcılar ve kredi verenlerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, diğer önemli finansal tablo kullanıcıları için de yararlı bilgiler sunulduğu anlamını taşıdığı için yatırımcılar ve kredi verenlerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması finansal raporlamanın temel amacı olarak düşünülmektedir (Fırat, 2008: 8).

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Kavramsal Çerçeve Paragraf 12’de Finansal raporlamada önemli bir faktör olan finansal tabloların işlevi; bazı girişimcilerin finansal kararlarında faydalanması amacıyla şirketin finansal verilerini, faaliyet sonuçlarını ve ekonomik değişikliklerini görmesi açısından bilgi akışını ortaya koymaktır.

FASB (Financial Accounting Standarts Board/Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), finansal tabloların gayelerini üç ana grupta toplamıştır. Bunlar; yatırım ve kredi kararları alınırken kararlarında işe yarar bilgiler sağlamak, nakit akış tahminlerinin kestirilebilmesi için çeşitli veriler ortaya koymak, işletmenin varlıkları, bu varlıkların üzerinde bulunan hakları ve değişiklikler ile alakalı bilgileri ortaya koymaktır (Kaval, 2008: 59).

Yatırım yapmak isteyen bireylerin, borç veren bireylerin, kredi veren bireylerin umdukları finansal getiri şirketin ilerdeki olumlu yöndeki nakit akışının hacmi, güvenilirliği ve zamanının değerlendirilmesine göre değişiklik gösterir. Sonuçta yatırım yapmak isteyen kişiler, kredi ve borç veren kişiler analiz yapabilmek için işletmenin gelecek dönemlerdeki nakit akışı bilgilerine ihtiyaç duymaktadır (Fosteret al. 2012:3). Bu aşamada, finansal raporlamanın işlevi; raporlanan işletmeyle alakalı finansal verilerin mevcut konumda var olan ya da muhtemel yatırımcılara, borç veren bireylere ya da çeşitli kreditoörlere işletmeye finansal yatırımda bulunma kararlarının oluşturulmasıdır (Ernst ve Young, 2010:1).

Finansal raporlamanın asıl amacı, firmanın değerini göstermekten çok içinde bulundurduğu bilgilerle yatırımcıların işletmenin ileriki zamanlardaki finansal gücünü tahmin etmesine ön ayak olmaktır. Finansal raporlama işlemi bütün bilgileri bulundurmaz, yatırımcılar karar verirken başka verilerden politik durum, endüstriyel durum, iktisadi konum ve beklentiler gibi kavramları da incelemelidir (Kaval, 2008: 34). Yatırım yapmak isteyen birey ve kurumlar yatırım yapmadan önce işletmenin öz kaynakları ve bu kaynakların işletme yönetimi tarafından etkili bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğiyle alakalı bilgilere de ulaşmak isterler. Çoğu yatırımcı ve kreditoör bu verileri işletmeden doğrudan istemez. Finansal raporlamanın hedefi bulundurduğu etraflı finansal bulguları doğrudan yatırımcıları hedef alarak sunmasıdır. Örnek verecek olursak; işletmenin riskleri işletme tarafından doğrudan

yatırımcılara sunulmasa da finansal raporlamanın bulundurduğu verileri kullanıcıların karar vermesi için önemli bir belge niteliği taşımaktadır (Şavlı, 2014: 23).

Finansal raporlama her ne kadar yatırımcılara ve kreditoörlere faydalı bilgiler sağlamış olsa da bütün kullanıcıların beklentilerine cevap verememektedir. Yöntemlerin kullanılış yönü bakımından bazı kullanıcılar görmezden gelinebilmektedir. FASB bununla ilgili araştırmalar, farklı yöntemler ve standartlar oluşturarak, yatırımcıların beklentilerini karşılamayı amaçlamıştır(Örten vd. 2013: 27). Ayrıca finansal raporlama genel bilgilerin çoğunlukta olması, özellikle kullanıcıları hedef alan bilgilerinde sunulmasına engel değildir.

İşletmenin kaynak çeşitleri ve miktarları ile ilgili bilgiler finansal raporlamanın içinde bulunmaktadır. Kullanıcılar bu bilgilerden yola çıkarak işletmenin güçlü ve zayıf yönleri hakkında bazı sonuçlara varmaktadır. Bu bilgilerden şirketin finansal gücü ve borçlarını finanse edebilme gücü görülebilmektedir. İşletmenin finansal durumu iyi olsa da girdilerin uzun vadeli, çıktılarının ise kısa vadeli olması o işletmenin likidite sorunu yaşayacağını göstergesidir. Şirketin nakit açığı durumundaki finansal kaynak ihtiyacı ve bu kaynakları bulma gücünün anlaşılmasını sağlar. İşletmenin borç kaynakları, kredi çekme limitinin miktarı ve borçlanma durumunda verilen vade süresi borç etkinliğini göstermektedir. İşletmenin öncelikleri ve ödemesi gereken yükümlülükler yatırımcılara işletmenin gelecek dönemdeki finansal durumu hakkında bilgi vermektedir. (Bostancı, 2010:12). Buna ek olarak şirketin gelecek nakit akışının belirlenmesinde de farklı ekonomik kaynaklar farklı şekilde değerlendirme gerektirir. Örneğin, gelecekteki bazı nakit akışları direkt olarak mevcut durumda var olan alacaklar hesabı gibi ekonomik kaynaklardan sonuçlandırılır. Diğer gelecek nakit akışları, birçok ekonomik kaynağın kullanılıp, ürünlerin üretilip, pazarlanıp, müşteriye ulaştırılmasıyla ortaya çıkar. Bu tipteki nakit akışlarının tek bir ekonomik kaynaktan belirlenmesi de, kullanıcılar kaynakların miktarını ve içeriklerini bilmeye ihtiyaç duyar. Böylece şirketin mevcut kaynaklarıyla gerçekleşebilecek tahmini nakit akışını kısmi olarak tahmin etmeye çalışır (Dursun,2007:23-24).

1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ

Ekonominin küresel hale gelmesine temel teşkil eden ilerlemeler, ekonomi ile ilişkili olan muhasebe bilgilerinden faydalanan tarafları; bilhassa uluslararası işletmeleri, çokuluslu denetim ve muhasebe şirketlerini, yatırımcıları ve analistleri yeni problemlerle karşı karşıya getirmiştir. Küresel muhasebe dalı üzerinde çalışan araştırmacılar, oluşan sorunların gerisinde yer alan ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıkların olduğu konusunda görüş birliği içerisindeyler. Günümüzde muhasebe sistemleri, denetim yöntem ve uygulamalar hususunda farklılaşmaktadır (Ağca ve Aktaş, 2007: 2).

Finansal raporlama denildiğinde akla gelen iki sistem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP)'dır. Bu iki standart dünya genelinde en yaygın ve geniş finansal raporlama sistemidir.

1.2.1. Finansal Raporlamanın Avrupa'daki Gelişimi

Tarihsel olarak hukuk sistemleri ile siyasal ve ekonomik sistemlerdeki farklılıklar çok çeşitli muhasebe sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum da ülkeler arasında finansal raporların karşılaştırılmasını zorlaştırmaktaydı. İngiliz, Alman, Fransız ve İskandinav sistemleri gibi birçok hukuk sisteminin temeli Avrupa'dır. Avrupa Birliği (AB) ülkeleri de muhasebe sistemlerinin uyumu için adım atan ilk ülkeler olmuşlardır.

AB, 1970'lerin sonu ve 1980'lerde ülkeler arasındaki farklılıkları azaltmak ve sınır ötesi yatırımların artması için finansal raporlama uygulamalarının uyumu için birçok direktif çıkarmıştır. 1990'larda uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesiyle birlikte tek para birimine geçilmesi gibi AB ekonomisinin entegrasyonu yönündeki çalışmalar ve siyasal değişimler neticesinde uyum çalışmaları da hızlanmış, 1990'ların sonuna doğru Almanya gibi bazı Avrupa ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarının yerel standartların yerine kullanılmasına izin verilmeye başlanmıştır. Bu dönemde uluslararası muhasebe standartlarının gönüllü uygulaması artmış ve daha fazla firma uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapmaya başlamıştır. Almanya'daki "yeni piyasa" 1997 yılında küçük

teknoloji şirketlerinin sermaye ihtiyaçlarının karşılanması için kurulmuş ve bu borsada işlem gören tüm şirketlere ABD GKGMİ veya uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapma zorunluluğu getirilmiştir (Kaval, 2008: 33-34).

Gönüllü uygulamasının artmasının bir başka nedeni ise uluslararası muhasebe standartlarının 1987 yılındaki duruma oranla çok daha gelişmiş ve kâr yönetimini azaltacak şekilde geliştirilmiş olmasıdır. Bu dönemde yayınlanmış olan temel standartlar, Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Kurumu'ndan (*International Organization of Securities Commission-IOSCO*) şartı onay almış ve Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, İtalya ve İsviçre gibi birçok ülke yerel standartların ikamesi olarak uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasına izin vermiştir (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 41).

1.2.2. Finansal Raporlamanın Amerika'daki Gelişimi

ABD'de, muhasebe standartlarının meydana getirilmesinde kamu/özel sektör içtihatlarının bileşimi temeline dayanan bir sistem işlemektedir. Muhasebe standartları için düzenlenen esas değişiklik, 1933 Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Kanunu'nda yer almaktadır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission-SEC*) 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki kanunla öngörülen finansal raporlamaya yönelik düzenlemeleri tespit etme yetisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren muhasebe konuları üzerinde belgeler ortaya koymuş olmakla beraber, genellikle muhasebe standartları saptamadaki işlevini denetim ve gözetim işleviyle kısıtlamış, muhasebe ve bağımsız denetim için normların ortaya konulmasında özel sektör düzenleyici kurumların etkin olmasına yol açarak Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (*American Institute of Certified Public Accountants- AICPA*) yaşama geçirilmiştir (Üstündağ, 2000: 37).

ABD'de muhasebe standartları ortaya konulmasına yönelik ilerlemeler, düzenlemelerde etkin düzenleyici kurumlar bakımından üç döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkili olduğu AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (*The AICPA's Committee on Accounting Procedure-CAP*) ve Muhasebe İlkeleri Kurulu (*Accounting Principles Board-APB*) dönemleri ile 1973'de kurulan ve halen ABD'de

muhasebe standartları düzenlenmesi işlevini yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board-FASB*) dönemleridir (Başpınar, 2004: 43).

1.2.3. Finansal Raporlamanın Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de 1956 itibaren uygulamada olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), diğer ülkeler gibi (örneğin Almanya) muhasebe uygulamaları ile ilgili detaylı değerlendirme ve raporlama düzenlemeleri içermemesi, hem muhasebe kayıtlarının hem de finansal raporlamanın vergi mevzuatı ve uygulamalarına göre yapılmasına sebep olmuştur.

Muhasebe sisteminde tekdüzenin sağlanmasıyla birlikte denetimi kolaylaştırmaya yönelik olarak, 1994'de işleme konan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, muhasebe politikalarının belirlenmesi, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile de tekdüzen hesap planı ve hesap çerçevesi hazırlanmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi şeklinde kabul edilen bu düzenlemeler, ülkemizde anlaşılabilen ve karşılaştırılabilen muhasebe kayıt düzeni ile finansal raporlamanın ortaya konulmasında; ulusal düzeyde muhasebenin standardizasyonunda etkin rol oynamıştır. Tekdüzen muhasebe sisteminde bilanço ve gelir tablosu, temel finansal tablolar olarak hazırlanmış ve özellikle bilanço/gelir tablosunun şekil ve içeriğine ilişkin düzenlemeler bulunmuştur. Bu sistem, varlıklar ve kaynakların değerlendirilmesi bakımından vergi hukukuna bağlılığı devam ettirmekle beraber, ticari ve mali kârın ayrı olarak hesaplanmasına imkan tanıyarak, muhasebe uygulamalarıyla finansal raporlamada vergi mevzuatından nispi ayrışmayı da mümkün kılmıştır (Bayrı, 2010: 91).

Türkiye'de Finansal tablo düzenleme esasları açısından iki çeşit düzenleme bulunmaktadır. Bu sistemlerden birincisi tekdüzen muhasebe sistemi destekli finansal ve muhasebe raporlama sistemidir. Halka açık olmayan şirketler için uygulanan bu muhasebe ve finansal raporlama sistemi, Maliye Bakanlığı tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 175 ve 257 inci maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak hazırladığı, 26 Aralık 1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı resmi gazetede yayımlanarak 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren uygulamadır. Bu sistem

kapsadığı alan açısından toplu, uygulama düzeyi açısından ulusal düzeyde tekdüzeni ifade etmektedir. Faaliyet sektörleri açısından özel kanun hükümlerine bağlı olan şirketler (bankalar, sigorta Şirketleri, aracı kurumlar gibi) dışta tutulma şartıyla, ortaklık türü, faaliyet konusu, ölçeği ve yaşı ne olursa olsun, tüm geleneksel işletmeler; TDMS esaslarına uygun şekilde finansal raporlama yapmak zorundadırlar. Ayrıca bu şirketlerden hisseleri borsada işleme açık olanlar(halka açık olanlar), aynı zamanda Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) hükümlerine uygun olarak, UFRS'ye göre de finansal raporlamaya tabidirler. Bunlara dayanarak Türkiye'de iki çeşit finansal raporlama sistemi vardır. Temel bakımında çeşitlilik gösteren bu sistemler, çıktı açısından farklı finansal tablolar çıkarmaktadır. Farklı esaslara dayanarak oluşturulan finansal raporlar ile yatırımcıların önüne konulan finansal bulgular, içerik ve nitelik yönüyle birbirlerinden ayrılmaktadırlar(Özdemir, 2011: 3-4).

2. FİNANSAL RAPORLAMADA KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İlke olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kabul eden Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) bu standartların çevirisini yaparak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında yayınlamıştır. TMSK öncelikle kavramsal çerçeve çevirisini ve yerine 2011 yılı sonunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulup faaliyeti sona erene dek UFRS'ler de ortaya çıkan düzenlemelere göre güncellenmiştir(Haftacı, 2011: 47).

2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN AMACI

Kavramsal çerçeve, işletmelerin haricindeki kullanıcılara yönelik olarak meydana getirilen ve ortaya çıkan finansal tabloların bağlı olacakları hüküm ve kuralları tespit etmektedir. Kavramsal çerçeve amacı (<http://www.kgk.gov.tr>);

- a) *“Kurula yeni standartları ilerletmede ve şimdiki standartları değerlendirmede yardım etmek,*
- b) *Standartların alternatif muhasebe sistemlerinin azaltılması için bir ortam oluşturmak amacıyla Kurul'a finansal tabloların sunulmasıyla alakalı normların, muhasebe standartlarının ve uygulama yöntemlerinin uyum içerisinde olması için yardım etmek,*

- c) *Kendi görev çerçevesi içinde muhasebe uygulamaları ve kurallarını düzenleyen otorite çevrelerine yardım etmek,*
- d) *Finansal tablolarını standartlara uygun hazırlayan birey ve kurumlara, standartların uygulanması için yardım etmek ve daha hiçbir standardın içeriğine dahil edilmeyen temalarda yardım etmek,*
- e) *Bağımsız denetçilere, finansal tabloların standartlara uygunluğu hususundaki düşüncelerini tespit etmede yardım etmek,*
- f) *Finansal tablo kullanıcılarına kurallara uygun bir şekilde hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin analizinde yardım etmek,*
- g) *Kurul'un çalışmaları mevzusuna alaka gösterenlere standartları belirleme yaklaşımı hususunda bilgi üretmektir."*

Bir muhasebe standardı olmayan kavramsal çerçeve, öylesine bir muhasebe standardının ikamesini yapabilecek bir düzenleme değildir. Standartlarla alakalı yeni gereksinimler çıktığı zaman veya hazır standartlarda kendini gösteren sorunlarda yol gösterici bir görev üstlenmektedir. Standartlar ile kavramsal çerçeve arasında bir tezatlık olduğunda standartlar öncelik taşımaktadır.

2.2. DÜNYADA KAVRAMSAL ÇERÇEVE ÇALIŞMALARI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları (SFAS) ile yakınlaşmayı sağlamak için 1989 yılında yayınlanan Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'yi bölümler halinde düzenleme gereği duymuştur. Birinci bölümle alakalı düzenleme gereği genel amaçlı finansal raporların gayesi, üçüncü bölüm ile alakalı düzenleme çerçevesinde faydalı finansal bilginin nitelik bakımından özelliklerini değiştirmiştir. İkinci bölümdeyse finansal raporu hazırlayan işletmeye ilişkin olarak süren değişiklik çalışmaları tamamlandığında yayınlanması düşünülmüştür. Tüm bu düzenlemeler 1989'da yayınlanmış olan kavramsal çerçevenin alakalı paragraflarının yerine geçmektedir (Bozkurt, 2012: 38).

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kavramsal Çerçeve Çalışmaları

ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) 1973'de APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu) deneyiminde belirlenen yetersizliklere çözüm getirmek için yaşama geçirilmiştir. FASB, "Statements of

Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak kabul edilen muhasebe standartları ile bunların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları kapsayan “Statements of Concepts” ve meydana getirilen standartlarını açıklamaya ve ayrıntılı hale getirmeye ilişkin açıklamaları içeren “interpretations / yorumlar” yayımlanmakta olup, yapılan faaliyetler muhasebe şirketlerinin, diğer organizasyonlar ve kişilerin destekleriyle finansmanı sağlanmaktadır(Başpınar, 2004: 43).

Ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılması yönünde büyük bir adımdır. UFRS hem ticaretin hem de sermaye akışının önündeki bariyerleri kaldıracaktır. FASB ve IASB, US-GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkları elimine etmek için çalışmaktadırlar. İki standardın yakınsanması; diğer dünya ülkelerindeki şirketlerin, dünyanın en etkin piyasaları kabul edilen ABD sermaye piyasalarına erişimini sağlayacaktır (Elitaş ve Elitaş, 2010: 36).

Finansal raporlamayla ilgili temel kavramları açıklayan metin, ulusal ve küresel standart hazırlayıcılar ile finansal tablo düzenleyicileri ve denetleyicileri tarafından bir rehber şeklinde yararlanılmaktadır. Bununla birlikte, başlangıçta Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bir birimi gibi çalışan ve yaptırım gücü bulunmayan IASC’ın yapısal bir değişikliğe gerek duyduğu anlaşıldığından 2000 yılında IFAC’ın da katılımıyla gerçekleştirilen genel kurul toplantısında alınan kararla bağımsız bir kuruluş durumuna gelmiştir. Yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) meydana getirilmiştir. Bu suretle 2001’den başlayarak IASB, IASC’ın yerini alarak standartlar ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi’nin (IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur (Oksayve Acar, 2005).

2.2.2. Avrupa Birliği’nde Kavramsal Çerçeve Çalışmaları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ilke temelli standart, yorum ve Kavramsal Çerçeveyi göstermektedir. Dünyada gözlenen uluslararası muhasebe standartları setine gidiş ve yakınsama eğilimi doğrultusunda gerçekleştirilen düzenlemeler AB tarafınca incelenmektedir. UFRS’nin küresel standartlar seti olma yolunda gösterilen gelişmeler

göz önünde bulundurulduğunda, AB yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılmasına yönelik aşamalar, hem AB ülkeleri hem de üyelik aşamasında olan ülkemiz için oldukça önemlidir (Aksoy, 2005: 190).

Dünyada UFRS uygulamasına geçiş süreci Avrupa Birliği'nin ekonomik entegrasyona yönelik çeşitli adımlar atması ve bu entegrasyonun bir ayağı olarak ta finansal raporlama uygulamalarının Birlik ülkeleri içerisinde yakınsanmasına çalışılmasıyla başlamıştır. AB'de yapılan düzenlemeler diğer ülkeleri de etkilemiş ve bütün dünyada bugün 120 civarında ülkenin adapte olduğu, ABD'nin 2015 yılında uygulamaya geçirmeyi düşündüğü UFRS uygulaması küresel bir finansal raporlama sistemine dönüşmüştür.

2.2.3. Türkiye'de Kavramsal Çerçeve Çalışmaları

TMSK'da kavramsal çerçevede değişiklik yapılan bölümleri olduğu gibi kabul ederek 2011'de resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur..

Kavramsal çerçeve konusunda yapılan güncel düzenlemeler aşağıda gösterildiği gibidir (Özerhan ve Yanık, 2012: 4-5);

- i. *Finansal raporlama kavramı, finansal tablolar kavramının yerine geçmiştir,*
- ii. *Genel amaçlı finansal raporlamanın amacında değişiklik yapılmıştır,*
- iii. *Finansal bilgi kullanıcılarından eldeki potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kredi verici taraflar temel kullanıcılar olarak saptanmıştır,*
- iv. *Yararlı finansal bilgiler, temel niteliksel (ihtiyacı uygunluk ve gerçeğe uygun biçimde sunum)ve destekleyici özellikler (karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir olma)olarak belirlenmiştir,*
- v. *Özellikle finansal performans üzerine odaklanma söz konusudur. Finansal tabloların asıl kullanıcıları olarak kabul edilen yatırımcılar, kredi ve borç veren tarafların firmanın sonraki dönemlerde beklenen net nakit girişleri ile yakından ilişkili oldukları, bu bilgilerin de finansal performans yoluyla ilgililere sunulduğu ön görülmektedir,*
- vi. *Mevcut kavramsal çerçevede finansal durum ve bu durumdaki değişiklikler olarak belirtilen kavramlar; iktisadi kaynaklar, işletmeye ilişkin talep hakları ile kaynaklar ve haklardaki değişimler olarak değiştirilmiştir.*

2.3. FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMA VE SUNULMA ESASLARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Dünyada gelişen iktisadi gelişmeler açısından sermaye piyasalarının, çoğalan yabancı yatırımcıların ve yerel yatırımcıların finansal tablo bilgilerinin tutarlı ve şeffaf olabilmesi için Avrupa Birliği Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) normların uygun finansal tabloların düzenlemesi şarttır. UFRS de hedef, küresel çapta finansal piyasaların gelişmesini ve ilerlemesine destek olmak, tutarsızlığı minimum düzeye çekmek ve tabloların şeffaf olmasını sağlamaktır (Çalışkan, 2006: 58). Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği ve şeffaflığı ise bilgiler üretilirken ortak bir muhasebe ve denetim dilinin oluşturulmasıdır. Ortak muhasebe dilinde finansal istikrar, yüksek kaliteli raporlama yoluyla desteklenmektedir (Bozkurt, 2012: 72).

İşletme faaliyetlerinden çıkarları olan birey ve kurumların, işletmeye ilişkin temel nitelikleri olan bilgi kaynakları, işletmece hazırlanmış olan finansal tablolardır. Bu gruplar, finansal tabloları kullanarak kendi yararlarına paralel olarak bazı kararlar almak zorundadırlar. Bir yandan şirketin hazırlamış olduğu bilgiler, öte yandan da çok çeşitli bilgilere ulaşmak isteyen birey ve kurumlar vardır. Finansal tablolar bu iki grubun bilgi akışını sağlamaktadır. İşletmelerin kendi hazırladıkları finansal tablolarda yanlış, eksik ve hatalı bilgilerin yer alabilme ihtimali bulunacağından bu tür finansal tabloların güvenilirliği azalmaktadır. Bu tür hatalar, Şirket tarafından kendi menfaati için bilinçli olarak yapılabilir veya işlem ve analizlerin kompleks olması, personellerin veya yöneticilerin bilgilerinin yetersizliği gibi bir çok yapısal sorundan kaynaklanabilir (Uşul, 2013, s. 31).

Finansal bilgilerdeki güvenilirlik eksikliği ekonomik yapı yönünden de önem taşımaktadır ve finans piyasalarının gelişimini engelleyen ana etmenlerden bir tanesidir. Finans piyasaları, fon sahiplerini ve fon ihtiyaçlarını buluşturan piyasalar olduğu için bu tür güvenilirliğin oluşturulamadığı bir ortamda, işleme tabi tutmak (borç almak/vermek, yatırım sağlamak, yatırımın elden çıkarılması gibi) olanaksızdır. Bu nedenle, fon sahipleri ile talepte bulunanların itimatsızlık yüzünden buluşamamaları, bir yönden fonların atıl kalması öteki yönden gerekli kaynakların bulunamaması problemini ortaya çıkarır (Çelik, 2005, s. 65).

Finansal raporlamanın araçları finansal tablolar ve ekleridir. Finansal tablolar şirketin finans durumunu gösteren ve finansal performansını şekillendiren sunumdur. Finansal tabloların hedefi, işletmenin nakit akışını, finansal performansını ve finansal durumunu göstererek kapsamlı bir yatırımcı kitlesine yardımcı olmaktır. Öte yandan yöneticilere sunulan finans kaynaklarının nasıl kullanıldığını da ortaya koymaktadır.

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal raporlama, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının muhasebeden beklenen amacı olarak da görülmektedir (Gücenme vd. 2013: 21). Ayrıca sağlıklı piyasaların gelişmesi açısından doğru bir finansal raporlama oldukça önemlidir. Bu unsurun dünyadaki ortak dili ise uluslararası düzeyde kabul gören finansal raporlama standartlarıdır (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 53). Standartlar, finansal raporların içerisindeki çeşitlilikleri kısıtlayıcı ve düşürücü bir etkide bulunarak piyasaların gelişimini sağlamaktadır (Aksoy, 2005: 185).

Finansal raporlama standartları, finansal tabloların hazırlanması için ihtiyaç duyulan kuralları, esasları, teamülleri, ilkeler ve uygulamaları içinde bulunduran kurallar şeklinde ifade edilmekte ve finansal tabloların düzenlenmesi amacıyla düzenlenen norm ve kurallardan meydana gelmektedir. Bu standartların bir kısmı ekonomideki tüm sektörleri ve firmaları ilgilendiren bir kapsama sahipken, bir kısmı da belirli bir sektörü ilgilendiren kapsamdadır (Gökçen, 2013: 28).

Bir devletin ülkenin finansal raporlama standartları, o devletin muhasebe girdilerinin, raporların ve tabloların oluşturulmasında kullanıldıklarından, o devlette kabul edilen muhasebe kurallarını meydana getirirler. Başka bir düşünceye göre, muhasebe alanlarının iskeletini oluşturan muhasebenin temel kavramları, finansal tablo ilkeleri ve finansal raporlama standartları, o devletin kabul edilen temel muhasebe ilkeleri kabul edilmektedir (Demir ve Bahadır, 2009: 12).

Finansal raporlamanın gelişmesini etkileyen faktörler olan ulusal yasal mevzuatlar, vergi ve raporlama sistemi ilişkileri, muhasebe profesyonellerinin statüsü ve ulusal dil, ülkeler arasında bir birliğin sağlanamamasına yol açmıştır (Arat ve Çetin, 2011: 178). Ortaya çıkan bu farklılıklar, günümüzde ülkeler arasında artan ekonomik ilişkilere paralel olarak işletmeler açısından gittikçe geliştirilen ve ortak bir dil haline

gelen finansal raporlama standartlarına duyulan ihtiyacın önemini daha da arttırmaktadır.

Finansal raporlama standartları, ticari faaliyetlerdeki sınırların ortadan kalkması, sermaye hareketlerinin ve ülkeler arası işletme birleşmelerinin artması gibi olaylarda da büyük bir yere ve öneme sahiptir. Bu önem, sağlam bir finansal raporlama sisteminin, yüksek standartlar ve iktisadi ilerleme öncelikli koşul olan hukuksal bir yapının meydana getirilmesini desteklemesinden ve bir devletin iktisadi gelişimi ve istikrarının oluşmasında etik kurallarla sağlamlaştırılan denetim denetim ve yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarının düzenlenmiş olması gereklidir (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 55).

3.1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİM SÜRECİ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak devletlerarası ticaret sınırının kalkması ile beraber iktisadi yaşam karmaşık bir duruma gelmiştir. Bunun neticesinde de devletlerin sermaye piyasasının küresel piyasaların bir ögesi olabilmesi, yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasalarında etkin bir rol üstlenmesi ve yatırımcıların doğru finansal tercihlerde bulunması için dünyada yüksek kaliteli, ortak bir muhasebe dili kullanma zorunluluğu doğmuştur (Gücenme-Gençoğlu ve Ertan, 2012: 2). Bu gereksinimin karşılanması için de öncü ülkeler tarafından çeşitli yollarla standartlar geliştirilmiş ve bu standartlar uygulayıcılara rehber olarak sunulmuştur.

Günümüzde dünyada ve bilhassa Avrupa birliğine üye ülkelerde finansal raporların takdim edilmesi, paylaşılması ve bildirilmesi konusunda çeşitli uygulamaların standart bir yapı oluşturması hedeflenmektedir (Kızıl vd. 2013: 1). Bu amaç doğrultusunda dünyada uluslararası standartların ve ilkelerin hazırlanmasında uluslararası kuruluşlar etkin görev almaktadır. UMS'nin hazırlanması hususunda ilk tartışmalar da bu kuruluşlar tarafından 1960'larda başlatılmıştır. Bu mevzunun bir grup veya komite aracılığıyla işletilmesine ilişkin somut öneriler ise ilk olarak 1972'da Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme getirilmiştir. Uluslararası kuruluşların çalışmaları sonucunda, dünya genelinde standart seti olarak iki muhasebe uygulaması bulunmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Muhasebe otoritelerinin, muhasebe ve raporlama uygulamalarında genelde uygulamayı tercih ettikleri ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP, United States Generally Accepted

Accounting Principles) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS,International Financial ReportingStandards), bu iki seti oluşturmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 15). Setleri oluşturan kuruluşların ve buna yasal zemin hazırlayan yasama organlarının katkıları yanında akademik çalışmalar yapan akademik çevrenin de standartların oluşmasında önemli bir unsur olduğu unutulmamalıdır. Bu grupların, standartların oluşturulması aşamasında taşıdığı temel kaygı ise aynı doğrultuda olmayan muhasebe uygulamalarının varlığı ve bunun neden olduğu sorunlardır (Karabınar, 2006: 141).

3.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

1973 yılından 2001 yılına kadar IASC'nin yayımlamış olduğu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları/International Accounting Standards (UMS/IAS) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra IASB o güne kadar yayımlanan UMS'leri miras olarak devralmış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarına başlamıştır. Yeni yürürlüğe konan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/International Financial Reporting Standards (UFRS/IFRS) adı altında numaralandırılarak yayımlanmaya başlanmıştır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS) set olarak UFRS olarak tanımlanmıştır (Şavlı, 2014: 26)

IASB, UFRS'ye uyum sağlanması ve uzmanlaşmanın artırılmasına katkıda bulunmak amacıyla 2009 yılına kadar yeni UFRS'lerin yürürlüğe girilmemesini kararlaştırmıştır. Uygulamanın amacı, kullanılan güncel standartların uygulamasının yaygınlık kazandırılması ve bunların ülkedeki uygulamalarıyla harmonizasyonu gayretinin devam ettirilmesidir(Bozkurt, 2012: 33).UFRS genel olarak; muhasebenin temel kavramlarını, muhasebe politikalarının açıklanmasını, finansal tabloların düzenlenmesini ve sunulmasını düzenler (Kaval, 2008: 54). Bu düzenlemede gözetilen temel amaçlar ise (Örten vd. 2013: 48);

- i. İşletmelerin sonuçlarını ve faaliyetlerini sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmek*
- ii. Mali tabloların yardımı ile ilgili kişi ve kurumlara verilen bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özellikleriyle gerçeği yansıtması*
- iii. Şirketlerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.*

IASB' nin oluşturduğu standartlar bir çok devlette esas olarak görülmektedir..Örneğin İtalya'da direkt olarak IASB'nin hazırlamış olduğu standartlar kabul edilir. Çok uluslu işletmeler ve birçok işletme IAS'a göre mali tablolarını oluşturmaktadır. Bazı Borsalar ve Sermaye Piyasaları düzenleyici otoritelerince mali tabloların IAS'a göre oluşturulması kabul görmüştür. Avrupa Komisyonu IASB tarafından tespit edilen standartlara uyulacağı ifade edilmiştir(Özerhan ve Yanık, 2012: 57).

3.1.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP)

ABD'de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra, krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasasında" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasasında" yer almaktadır. SEC, 1933 yarasını uygulamak amacı ile kurulmuş olup, 1934 yarası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirtme yetkisi vermiştir. SEC genel olarak muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonu ile sınırlanmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların saptanmasında özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkinliğini kararlaştırmıştır. Bu kuruluşların en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'dür (AICPA). ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri, düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar yönünden sınıflandırılabilir. Bunlar (Üstündağ, 2000: 37-38);

- i. *AICPA'nın etkili olduğu 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi,*
- ii. *1959-1973 Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB),*
- iii. *1973'de kurulan ve günümüzde ABD'de muhasebe standartlarının ortaya konulması işlevini yürüten FASB dönemleridir.*

2001 yılında Enron şirketinin iflasına kadar ABD'de, US GAAP kendi kendine yeten bir yapı şeklinde düşünülmekteydi. Ancak; Enron, Worldcom vb. şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandallarının ardından bu düşünceye duyulan güven ciddi ölçüde sarsılmış ve US-GAAP'lerin de UFRS'ler ile uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu gelişme ABD'nin kural bazlı US-GAAP'den ilke temelli UFRS'ye yönelmesine ve UFRS'nin küresel muhasebe standartları setine dönüşmesinde önemli rolü olmuştur. Bu yönde İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve ABD'den

oluşan ülkeler, kendi aralarında muhasebe standartlarının uyumluluğu çalışmalarına son verip, IASB tarafından yürütülmekte olan çalışmalara katkıda bulunmak için ortak karar almışlardır.

FASB, 1973 yılında kurulmuş olup, raporlama standartlarını denetlemekte ve denetletmektedir. FASB mali tabloların geliştirilmesinden sorumlu olan rehberlik eden kar amaca gütmeyen özel bir kuruluştur. (FASB, 2011)

2002 yılının Ekim ayında, IASB ve FASB arasında, Norwalk, Connecticut'ta düzenlenen ortak bir toplantı sonrası FASB ve IASB, US-GAAP ile UFRS'lerin birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayımlayarak resmileştirmişlerdir. Söz konusu mutabakat anlaşması "Norwalk Anlaşması" olarak bilinmektedir. Bu iki kurul, mevcut finansal raporlama standartlarının mümkün olduğunca kısa bir süre içinde birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi ve gelecek ile ilgili olan çalışma programlarının koordine edilip, uyumun devamının sağlanmasını konularında gerekeni yapacaklarını belirtmişlerdir. "Uyum" ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmemekte, US GAAP ve UFRS'ler arasında çok önemli farkların olmaması belirtilmek istenmektedir (Şavlı, 2014: 48-49).

3.1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet girişimleriyle gerçekleşerek, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğunluk kazandığı ülkeler bazında alınan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında öncelikle Fransız, sonra Alman mevzuatı ve düzenlemelerinin etkisi rolü büyük olmuştur. 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin hem ekonomik hem de kültürel alanda gelişmesi ve 1959 yılında AB'ye üyelik başvurusunun yapılması ile birlikte AB düzenlemelerinin etkin olduğu bir döneme girilmiştir (Üstündağ, 2000: 52).

1989 yılının Ocak ayında Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından bir seri ekonomik karar kabul ettirilmiştir. IMF'nin etkisindeki yeniden yapılanma hareketi ile birlikte, sermaye piyasasının temellerinin oluşturulmasına hazırlık için 1981 yılında 2499 sayılı yasa yürürlüğe konulmuştur. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nı (İMKB) kuran bu yasa 1984 yılında yayımlanmıştır. İMKB tam olarak faaliyetlerine 1986 yılında başlayabilmiştir. Türkiye' de SPK ve İMKB'nin kurulması ve yabancı

yatırımların artması, muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesini teşvik etmiştir. Bu amaçla, ülkemizde ilk finansal muhasebe standartları 1989 yılının Ocak ayında SPK tarafından geliştirilmiş ve 01 Ocak 1989 veya daha sonraki mali yıllar için yürürlüğe konulmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2010: 31).

2003 yılında yayımlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)” ve 2004 yılında yayımlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: XI, No: 27)” ile Türkiye’de UFRS alanında büyük adımlar atılmıştır. SPK, 2008 yılında “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini (Seri: XI, No: 29)” yayımlayarak tam anlamı ile UFRS’ye uyumu kabul etmiştir. Ancak, SPK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulama alanı, Sermaye Piyasası Kanunu’nun kapsamına giren ortaklıklar ile sınırlıdır. Bu nedenle SPK tarafından yayımlanan tebliğler söz konusu şirketlerin finansal tablolarında birlikteliği sağlamaktadır.

Muhasebe standartlarının gelişiminde önemli adımlardan biri, 1994’de TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) yaşama geçirilmesidir. Kurulun amacı ise, ülkede etkinliklerini sürdüren işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesini temel almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak ve meslek üyelerinin finansal tabloların bağımsız denetiminde baz olarak alacakları denetim standartlarını saptamaktı (Ataman-Akgül ve Akay, 2003: 44-45). TMUDESK tarafından hazırlanan standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın olmaması bu çalışmaların beklenen amacına ulaşmasının önüne geçmiştir (Altuğ, 2013: 51).

Türk Muhasebe Hukuku’nun UFRS ile uyumlu hale getirilmesi, küreselleşen bir dünyada kaçınılmaz bir gerçektir. Aksi takdirde, uluslararası sermaye hareketlerinden arzu edilen pay alınamayacaktır. Türk Muhasebe Hukuku’nun, UFRS’ye uyumu, yabancı çıkar gruplarının özellikle, muhasebeden elde edecekleri raporlar konusundaki karşılaştıkları sorunları, büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır. Böylece, güvenilir raporlar sayesinde, uluslararası yatırım yapmak isteyen gerek yabancı yatırımcılar, gerekse Türk vatandaşlarının çokuluslu şirket kurma arzuları daha da artabilecektir. Türk Muhasebe Hukuku’nun, UFRS’ye tam anlamıyla uyumu neticesinde Türkiye, gerek

hesapsal ve gerekse hukuki alanda dünyanın diğer ülkeleri ile bütünleşmesini sürdürecektir (Buz, 2015: 59). Türkiye’de muhasebe alanında ve finansal tablolar konusunda düzenleme yapma yetkisi bulunan başlıca kurum ve kuruluşlar; SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Maliye Bakanlığı ve TMSK’dır. Mevzuatın temel kaynağı ise TTK’dır. KGK 2011 yılında kurulana dek TMSK; 1 Kavramsal Çerçeve, 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS), 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 26 adet TMS ve TFRS Yorumu yayınlamıştır. KGK’nın (Kamu Gözetimi Kurumu) kurulması ile TMSK’nın tüzel kişiliği sona ermiştir. 660 sayılı KGK ile SPK, BDDK gibi Türkiye’de kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kuruluşların yetkileri ile TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı’na ait bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını belirleme yetkisi KGK’ya verilerek bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapı meydana getirmiştir (Karasu, 2014: 79). KGK tarafından 2013 yılı Ekim ayından itibaren Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları’nın (ISA) tercümesi niteliğini taşıyan BDS, resmi gazetede yayımlanmaya başlamış ve 2014 yılı itibariyle BDS’lerin tamamına yakın kısmı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olup 98 adet bağımsız denetim kuruluşu ile on bin civarında bağımsız denetçi yetkilendirilmesi belirlenmiştir (Gençoğlu vd. 2014, s. 3).

3.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMDE ETKİN OLAN KURULUŞLAR

Dünyada finansal raporlama standartlarının oluşmasında yer alan ve bu sürece katkı sağlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*IFAC, International Federation of Accountants*) ve Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*FEE, Fédération des Expertscomptables Européens*) gibi birçok kurum ve kurul mevcuttur. Ancak bu oluşumlarla birlikte bugün ülkeler tarafından referans olarak alınan standartları oluşturan ve yayınlayan iki kurul bulunmaktadır. Bunlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’dur. Bu kurullar, standartlaşma sürecinin olgunlaşmasında öncü olmuşlar ve sürekli gelişim sağlamışlardır (Gökdeniz, 2005: 31). Bu bölümde finansal raporlama standartları gelişiminde etkili olan kuruluşlardan IASB, IFAC, AB ve FASB açıklanacaktır.

3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB, International Accounting Standards Board) olarak yeniden yapılandırılmış ve bu yeni yapı, bağımsız ve özel sektörü düzenleyici bir kurum olarak çalışmalarına başlamıştır. Böyle bir yeniden yapılandırma, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını belirleme sürecinin bağımsızlığının, meşrutiyetinin ve kalitesinin güçlendirilmesi gerekliliğinden ortaya çıkmıştır (Buz, 2015: 54).

Kurul, daha önce IASC tarafından çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Bununla beraber, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kodu ile yayınlanmaktadır (Gökçen vd. 2011: 17). Ayrıca bütün standartlar, set olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ismi ile tek başlık altında kullanılmaktadır. UFRS’de yer alan standartlar tamamıyla bir bütünü ifade etmekte olup bu standartların birçoğunda birbirlerine atıflar mevcuttur. Bu atıflar, standartlara verilen belirli kod numaraları (IAS ve IFRS kodları) ile yapılmaktadır. Ancak, IAS kodlu standartlar zaman içerisinde yürürlükten kaldırılmış ya da bazı standartlar ile birleştirilmek suretiyle bazı kod numaralarında atlamalar olmuştur. Artık yeni yayınlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına IFRS kodlu yeni numaralar verilmektedir. Bu standartlara uyumun sağlanması ve uygulamasının kolaylaşması açısından Türkiye’de de söz konusu standart setinin kod numaraları, aynı olmak üzere tam metin çevirisi yapılarak ilgili kurum tarafından yayınlanmaktadır (Bekçi ve Özdemir, 2006: 146).

3.2.2. Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC)

Muhasebenin en üst düzey kuruluşu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC’ tır. Günümüzde 120 ülkeden 160’ın üzerinde kuruluş IFAC’ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerine destek olarak, kamu yararını savunma hedefiyle faaliyetlerini sürdürmektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet gösteren 2,5 milyon meslek mensubunu bulundurmaktadır.

IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; etkili bir faaliyet içerisinde bulunmayı ve küresel metotlar üretmeyi ve basit sunumlar bulmayı hedeflemektedir ve IFAC'taki görevlerini ifa ederken; dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık gibi kavramlara bağlılık gösterirler. IFAC'ın öncelikleri ise; kamu yararına hizmet etmek, üye kuruluşlar arasında işbirliği sağlama ve uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenme ve sözcü olmasıdır (Buz, 2015: 48-49).

3.2.3. Avrupa Birliği (AB)

AB'de muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma ile ilgili il düzenlemeler 1970'lerde görülmüştür. bu amaçla, “Şirketler Kanunu Yönergeleri” başlığıyla yayınlanan 4. 7. ve 8. Maddelerinde tespit edilen kuralların, üye ülkelerin hukuksal sistemine dahil edilmesini gerekli kılmıştır. Bu düzenlemelerde, AB kapsamında muhasebe uygulamalarında bir uyum amaçlanmış ve önemli adımlar atılmıştır. Fakat üye devletlere bir çok seçim hakkı verilmesi, finansal piyasalarda meydana gelen ilerlemeler gibi sebeplerle düzenlemelerin yetersiz olduğu anlaşılmıştır(Gökdeniz, 2005: 58).

1990 yılında ise muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınarak Muhasebe Danışma Kurulu oluşturulmuştur. Söz konusu kurul 1995'de muhasebe uyumları stratejilerine ilişkin bir bildiri yayınlamıştır. Bahsedilen bildiride şu maddeler öne çıkmıştır (Bostancı, 2010: 45); küresel faaliyet içinde bulundan Avrupa işletmelerini muhasebe kurallarının dışında tutulması ve işletmelerin muhasebe standartlarının dışında tutulması, mevcut muhasebe yönergelerini güncelleştirilmesi, Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaşama geçirilmesi ve IASB'ye üye olmak. Bu öneriler tartışmalara yol açmış olsa da uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum yönünde karara varılarak, AB mevzuatında bu hedefle mevcut yönergelerde güncelleme ve yeni düzenlemeler oluşturulmuştur.

3.2.4. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Amerika'daki tüm diğer işletme ve profesyonel organizasyonlardan bağımsız bir yapının parçası olan ve çalışmalarına 1973 yılında başlayan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*FASB, Financial Accounting Standards Board*), yatırımcılar ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına işletmelerin finansal durumları

hakkında açık ve net bir manzara sunmak ve paralarını hangi organizasyonlara emanet ettiklerini açıkça ortaya koymak amacıyla standartları belirlemekte ve yayınlamaktadır. Aynı zamanda FASB'in, yatırımcılar, denetçiler ve diğer finansal bilgi kullanıcılarını da içeren ilgililerin eğitimi ve onlara rehber olması için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturma ve geliştirme misyonu da bu amaca paralel olarak tanımlanmıştır (Kaval, 2008: 55).

Amerika Birleşik Devletleri'nde FASB tarafından yayınlanan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US-GAAP, geniş uluslararası kabul gören, gerek gelişen gerekse gelişmekte olan ülkeler tarafından model olarak kullanılan standartlardır. Bununla birlikte son dönemlerde yaşanan muhasebe skandalları (*Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb.*), etkinlik konusunda Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı standartların bir takım kusurları olduğunu göstermiştir (Şavlı, 2014: 30).

US-GAAP'lere duyulan güvenin yaşanan skandallar ile sarsılması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın dünyada giderek yaygınlaşması neticesinde FASB ile IASB arasında yakınsama çalışmaları başlamış ve 2002 yılında iki kurul arasında Norwalk anlaşması imzalanmıştır. Anlaşmanın temel amacı ise yakınsama projesi kapsamında kurulların sahip olduğu iki farklı standart setini, yüksek kaliteli tek set olarak birleştirmek olarak açıklanmıştır (Bostancı, 2010: 53). İki kurul arasında ortak bir yol haritası olarak gözüken bu anlaşma her ne kadar standartlar arasında yakınsamayı öngörse de bu yakınsama bütün standartları içermemektedir.

3.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE NEDENLERİ

Ülkelerin hukuk, siyasal, kültürel ve ekonomik sistemleri arasındaki farklılıklar; bu farklılıkların sonucu olarak muhasebe sistemlerinden elde edilen bilgilerin güvenilirlikten ve karşılaştırılabilirlikten uzak olması; ve bu farklılıklardan kaynaklanan maliyetler (finansal tabloların yeniden düzenlenmesinden kaynaklanan uyumluluk maliyetleri gibi) yatırımcıların uluslararası piyasalarda yatırım yapmasına ve çok uluslu işletmelerin sınır ötesi ticaretlerinin önünde büyük bir engel oluşturmaktaydı. Bütün bu

sorunlar, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmuş, ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmış, ve sonuçta ülkeler arasındaki ekonomik sınırların kaldırılması yönündeki en büyük adımlardan biri olan küresel finansal raporlama standartlarına doğru büyük adımlar atılmıştır.

Piyasa güçleri muhasebe standartlarının küreselleşmesinin arkasındaki mantığı vurgulamışlardır. Amaç; birden fazla ülkede işlem gören şirketlerin milyonlarca dolar tasarruf etmelerini ve yatırımcıların coğrafi sınırların ötesindeki şirketlerin performanslarını karşılaştırabilmelerini sağlayacak, dünyanın her yerine uygulanabilecek tek bir standart seti ortaya çıkarmaktır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 34). Yüksek kalitede tek bir küresel standart setine yöneliş, sadece muhasebe yöntemlerinin değişmesinden ibaret değildir. Aksine bu değişim, bütün paydaşlar için önemli pratik çıkarımlar ve faydalar sağlayacaktır. UFRS'nin potansiyel faydaları aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2016: 71);

- i. *Uluslararası finansal raporlamada ortaya çıkan farklılıklarını azaltmak,*
- ii. *Karşılaştırılabilir raporlama yapısını sağlamak,*
- iii. *Finansal bilgi sağlamada maliyeti en aza indirmek,*
- iv. *Yatırımcıları teşvik etmek,*
- v. *Düşük maliyetli sermaye sağlamak,*
- vi. *Yüksek kaynak etkinliğini sağlamak,*
- vii. *Ekonomik büyümede yüksek oranın sağlanmasına çalışmaktır.*

Finansal tablo düzenlemelerinin modernleşmesi ve uluslararası pazarlarda gerek duyulan ortak muhasebe kavramsal yapısının ortaya konulmasında büyük rol oynayan finansal raporlama standartlarının işletmelere uyumu ile sağlanacak diğer önemli faydalar da aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Ataman ve Cavlak, 2016; 71);

- i. *Uluslararası tanınırlık ve firma imajın artırılması,*
- ii. *Tedarikçiler ile olan işlemsel ve yönetsel maliyetlerin en aza indirilmesi,*
- iii. *Firma yönetimindeki kritik noktalarda takip sürecinin optimize edilmesi,*
- iv. *Firmanın büyüme alanının daha iyi tanımlanması.*

Ayrıca finansal raporlama standartları, sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesi ile uluslararası boyut kazanması, uluslararası işletme birleşmelerinin gündeme gelmesi, birleşmelerin çoğalması ve sermaye yatırımlarının verimliliğinin artması konularında da fayda sağlamaktadır. Bu tür faydaların el edilmesinde yatırımcı için en önemli konu ise gerekli güvenilirliğin sağlanmasıdır ki bu da tüm dünyanın konuştuğu ortak bir muhasebe dili olan UFRS'lere sağlanacak uyum ile mümkün olmaktadır (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 56).

Finansal raporlama standartlarının bir başka yararı ise işletmelerin yaptıkları finansal analizin kalite düzeyini arttırmasıdır. Standartlar, işletmelerin düzenledikleri finansal tabloları hem biçimsel hem de içerik olarak etkilemektedir. Dolayısıyla bu etkiler, işletmeler için stratejik kararların alınmasında önemli yeri olan finansal analiz sonuçlarını daha yararlı hale getirmekte ve analiz sonucu oluşan finansal oranlar da, işletmelerin hisse senedi getirilerini ve piyasa değerlerini daha net göstermektedir (Buz, 2015: 47). Bir başka ifadeyle işletmeler, sahip olduğu varlıkları ve yükümlülükleri kısacası işletmenin finansal durumunu küresel bir dil ile görmüş ve bunu ilgililere sunmuş olmaktadır.

4. UFRS VE ABD US-GAAP KAPSAMINDA FİNANSAL RAPORLAMADA KULLANILAN TABLOLAR

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler, bu sistemin son evresi olan finansal raporlama aracılığıyla kullanıcılara ulaştırılır. Finansal raporların içerdiği bilgiler de, önemli ölçüde sonlandırılmış olay ve işlemlerin işletmeler üzerindeki finansal etkilerinin ölçülmesi esasına dayanan finansal bilgilerdir. Finansal tablolar ve ekleri ise finansal raporlamanın araçlarındandır. Bu tabloların amacı, geniş kullanıcı yelpazesinde yer alan kitlelerin ekonomik kararlar almalarına katkıda bulunan firma finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi temin etmektir. Bunun yanı sıra, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (Altuğ, 2013: 106). Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin finansal raporlama aracılığıyla finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde bilgilerin kullanıcıların ihtiyaçlarına ve beklentilerine cevap vermesi önemlidir.

4.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart belki en fazla değişikliğe uğramış standarttır. Diğer standartlarda herhangi bir değişiklik olduğunda, bu standardı da etkilemekte, bunda da değişiklikler yapılması gerekli olmaktadır. Standart değişikliklerinin o yıla ilişkin finansal tabloları hemen etkilememesi için bir yürürlük veriliyor olması, yaşanabilecek karmaşayı önlemektedir (Örten vd. 2013: 18).

4.3.1. Finansal Durum Tablosu

TMS 1'e göre finansal durum ya da bilanço, şu tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır; maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar, öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, canlı varlıklar, stoklar, ticari ve diğer alacaklar, nakit ve nakit benzerleri, ticari ve diğer borçlar, karşılıklar, finansal borçlar, ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler, öz kaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar yani azınlık payları gibi. İşletmenin finansal durumunun gerçeğe uygun olarak sunumu için gerekli olduğunda yukarıdaki kalemlere ek kalemler, başlıklar ve alt toplamlar bilançoda gösterilir. Bilançodaki kalemlerin sıralanmasıyla ve bilançonun biçimsel yapısıyla ilgili olarak bu standart da herhangi bir zorlayıcı durum bulunmamaktadır (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 47).

Standartta, bilançonun adının finansal durum tablosu olarak da kullanılması ilk göze çarpan değişikliktir (Örten, Kaval, Karapınar, 2013: 27). TDMS ile karşılaştırıldığında, UFRS cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflamanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki işletmelerin farklı niteliklerini dikkate alarak likidite esaslı sınıflandırmaya göre raporlama seçeneğini de kabul etmektedir (Bayrı, 2010: 100).

Cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımında TMS 1 ile getirilen önemli yeniliklerden biri de normal faaliyet döngüsü kavramıdır. İşletmenin normal faaliyetlerini, yerine getirirken elindeki serbest olarak kullanabileceği

varlıkların(örneğin paranın) stoklara, stokların satılıp (satış kredili ise önce alacaklara) sonra yine serbest olarak kullanabileceği para şekline dönüşme sürecine faaliyet döngüsü denir. Bu döngü bazı işletmelerde yıl içinde birden fazla tekrarlanabilir (Sürmeli, 2006: 23). Normal faaliyet dönemi ise bir takvim yılıdır yani 12 ay olarak kabul edilir. Buna göre TDMS’de dönen varlıklar ile duran varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklar ile uzun vadeli yabancı kaynakların ayırımında sadece normal faaliyet dönemi dikkate alınırken, UFRS’de normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilen işletmelerde, faaliyet döngüsünün unsuru olan varlık ve kaynakların cari varlık ve kaynaklarda raporlanması istenmektedir. Bazı işletmelerin normal faaliyet döngüsünü açıkça belirlemediği durumda, faaliyet döngüsünün unsuru olmayan varlık ve kaynakların, TDMS’de olduğu gibi normal faaliyet dönemine göre ayırma tabi tutulması istenmektedir (Bayrı, 2008: 104).

Bilanço kalemleri anlamında TDMS ve UFRS karşılaştırıldığında, kesin bir format önerilmemekle beraber, UFRS’nin daha şeffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedeflediği söylenebilir. UFRS’nin uygulanmasıyla TDMS’deki hesap gruplarının bazıları bölünerek yeni hesap gruplarının oluşturulması gerekecektir. Örneğin, ilişkili taraflardan alacaklar diğer alacaklardan, canlı varlıklar stoklardan ve maddi duran varlıklardan, satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklardan, şerhiye maddi olmayan duran varlıklardan ayrı raporlanacaktır. Bunun dışında TDMS’den farklı olarak ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri ve devlet teşvik ve yardımları gibi tamamen yeni hesap gruplarının da eklenmesi gerekmektedir (Sürmeli, 2006: 26).

4.3.2. Gelir Tablosu

TDMS’ye göre gelir tablosu, gelir ve gider kalemleri ile kar ve zarardan oluşur. Ancak UFRS’nin gelişimi ile birlikte yeni bir tablo ortaya çıkmıştır. Bu, gelir tablosunun daha fazla bilgi içeren daha ayrıntılı bir tablo olan kapsamlı gelir tablosudur. Kapsamlı gelir tablosunda, gelir tablosunda raporlanan bilgilere ek olarak diğer kapsamlı gelir ve gider kalemleri de yer almaktadır. UFRS’ye göre raporlama yapan işletmelerin, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini gelir tablosunda göstermek zorundadırlar. Ancak TMS’de bu bilgilerin sunulmasında iki çeşit tercih öngörülmüştür. İşletmeler kapsamlı gelirin bütün bileşenlerini gösteren tek bir

kapsamlı gelir tablosu da hazırlayabilirler; kar veya zarar bileşenlerini gösteren bireysel bir gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tablo da sunabilirler (Çabuk, 2013: 37-38).

TDMS’de gelir tablosu fonksiyon esasına göre düzenlendiği, TMS 1’de fonksiyon esasını öngördüğü için gelir tablosu benzerlik göstermektedir. TMS 1’de önerilen çeşit esası ise, Türkiye muhasebe uygulamaları açısından yeni bir yöntem olarak görülebilir. Ancak TMSK tarafından uygulama birliğinin sağlanması bakımından, TDMS’de olduğu gibi Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir (Bayrı, 2008: 103).

TDMS ile TMS’ye göre oluşturulan tablolarda ana farklardan bir tanesi, TDMS’de tüm gelirler ve giderler devamlıya da durdurulan faaliyetlere alakalı olup olmamalarına bakılmadan gösterilirken, TMS 1’e göre sürekli ve durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler iki ayrı grupta raporlanmaktadır. TDMS’ye göre gelir tablosunda gelir ve giderler esas faaliyet gelir ve giderleri, olağan gelir ve giderler ve olağandışı gelir ve giderler olmak üzere üç ayrı grupta sunulurken, TMS 1’e göre gelir tablosunda gelir ve giderlerin esas faaliyet gelir ve giderleri ile diğer gelir ve giderler olmak üzere iki grupta raporlanmasını istemektedir. TDMS’ne göre olağandışı gelir ve giderlerin ayrıca raporlanması gerekirken, TMS 1’e göre hiçbir gelir veya gider kaleminin ne gelir tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmektedir. Bu nedenle, TDMS’de olağandışı gelir ve giderler başlığı altında raporlanan kalemler, standarda göre hazırlanan gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanacaklardır. TDMS’ne göre sunulması gerekmediği halde, TMS 1’e göre öz kaynak yöntemi ile değerlendirilen katılım ve bağlı ortaklıkların kâr veya zarar payları, azınlık veya ana ortaklığa ait kâr veya zarar payları, azınlık payı ve ana ortaklık payları, ödenen temettü ve hisse başına düşen kâr payları ve durdurulan faaliyet ve elden çıkarılacak varlıklarla ilgili kâr ya da zararların gelir tablosunda sunulması gerekmektedir (Kaval, 2008: 15-16).

4.3.3. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

TMS 1 işletmelerin öz kaynak değişim tablolarını, finansal tabloların ayrı bir unsuru olarak raporlamalarını zorunlu kılmaktadır. Kapsamlı gelir kavramının TFRS

uygulamasına girmesiyle, döneme ilişkin toplam tutarların ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara yani azınlık paylarına ilişkin toplam tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, her bir öz kaynak bileşeni için, TMS 8'e göre geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri, özkaynak tablosuna yansıtılacaktır. Her bir öz kaynak unsuru için dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakatın sağlanması istenmektedir (Kızıl vd. 2013: 51). Öz kaynak değişim tablosunun sunulmasına ilişkin "Tüm Değişimleri İçeren" ve "Ortakların Kendi Başlarına Yaptıkları İşlemler Dışındaki Değişimleri İçeren" tablo olmak üzere iki seçeneğe yer verilmiştir ve bu seçeneklerden hangisinin seçileceği konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır. Öz kaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgiler yer alır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 69);

- i. *Dönem net/kâr zararı,*
- ii. *Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı,*
- iii. *Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları, ayrı ayrı gösterilmek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri (dönem net kârı ve özkaynaklarda tahakkuk ettirilen gelir ve giderlerin toplamı olarak hesaplanan)*
- iv. *Özkaynaklarda gösterilen muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hataların etkileri yer alır.*

Öz kaynak değişim tablosunda öz kaynaktaki değişikliği gösterecek şekilde cari dönem ve önceki dönem yedek tutarları, dönem başı dağıtılmamış kârlar ve dönem içinde ortaya çıkan değişiklikler ve ortaklara yapılan dağıtımlar ayrı ayrı raporlanır. Böylece öz kaynak değişikliğinin dönem içindeki net varlıklardaki değişimi yansıtması sağlanır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 70).

4.3.4. Nakit Akış Tablosu

İşletmenin nakit hareketlerinin değerlendirilmesine olanak sağlayan nakit akış tablosuna ilişkin esaslar ayrı bir standart olarak TMS 7'de düzenlenmiş ve TMS 1'de de bu Standarda atıfta bulunulmuştur. TMS 7'ye göre nakit, "işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı," nakit benzeri varlıklar (nakde eşdeğer varlıklar) ise "kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır" biçiminde tanımlanmıştır. Bir varlığın nakit benzeri olarak

kabul edilmesi için, değeri özellikle saptanabilen bir varlık ve paraya çevrilebilmesi ve değer değişim riskinin ise önemsiz olması gerekmektedir. Vade süresi 3 ay ya da daha az olan yatırımlar nakit benzeri olarak kabul edilmektedir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez (Kardeş-Selimoğlu, 2012: 38-39).

İşletme faaliyetleri; Şirketin ana gelirlerle elde edilen faaliyetleri ve yatırım ve finansmanla alakalı olmayan faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetleri; şirketin vadesi uzun olan varlıklarının, nakit benzeri olarak kabul edilmeyen yatırımlarının kazanılması ve çıktılarının sağlanmasıdır. Finansman faaliyetleri; işletmenin özkaynak ile yabancı kaynaklarının yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleridir (Demir ve Bahadır, 2009: 44).

Uluslararası muhasebe uygulamalarında, nakit akış tablosu sınıflandırılmış formata göre düzenlenmekte ve tablonun ilk bölümünü oluşturan “İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları” bölümünün hazırlanmasında brüt yöntem veya net yöntem kullanılabilir. TMS 7’de ise uygulama birliğinin sağlanması bakımından sadece brüt yöntemin uygulanmasına izin verilmiştir (Gücenme ve Poroy-Arsoy, 2006: 70). Brüt yöntemle göre, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletme faaliyetleriyle ilgili nakit tahsilâtı ve nakit ödemeleri arasındaki farktır. Net yöntemle göre ise, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımı, net kâr/zararın nakit olmayan gelir/giderler ve esas faaliyetlerle ilgili olmayan işlemlerden arındırılmasıyla bulunur.

4.3.5. Dipnotlar

Dipnotlar finansal tablolarda yer alan bilgileri tamamlayıcı ve açıklayıcı bilgi niteliği taşımaktadır. Bilgilerin anlaşılabilirliğini arttırması nedeniyle dipnotlara ayrı bir düzenleme olarak standartta yer almıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 70). Dipnotlar TMS 1 paragraf 112’de açıklandığı üzere aşağıdaki bilgileri sağlar:

- i. *Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve kullanılan özel muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunar,*
- ii. *TFRS’lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar,*

- iii. *Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan ancak bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar.*

Dipnotlar, sistematik bir biçimde ortaya konacaktır. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır (Gökçen vd. 2011: 63).

İşletme dipnotları, kullanıcıların finansal tabloları kavramalarını ve bu tabloların diğer şirketlerin finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için, aşağıdaki sırada sunar (Örten vd. 2013: 45):

- i. *TFRS'lerle uyumsuz olan durumların gerekçeli olarak açıklanması,*
- ii. *Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,*
- iii. *Finansal tablolarda yer alan bilgileri destekleyici bilgiler ile,*
- iv. *Tablolarda açıklanmayan diğer bilgiler (koşullu borçlar ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ile finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları gibi) sunulur.*

4.4. ABD US-GAAP STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR

ABD'de standartların ortaya konulma çalışmaları 1939'da AICPA (*American Institute Of Certified Public Accountants/Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü*) tarafından yayımlanan muhasebe araştırma bültenleri ile başlamıştır. Bu kuruluşun çalışmaları çeşitli nedenlerle başarısız bulunmuş ve 1965 yılından itibaren muhasebe standardı oluşturma çalışmaları APB (*Accounting Principles Board/Muhasebe İlkeleri Kurulu*) tarafından yayınlanan görüşlerle sürmüştür. Ancak bu kuruluşun çalışmaları da ihtiyaçları karşılayamadığından başarısızlığa uğramıştır (Çankaya, 2007: 134).

1973 yılı, günümüzdeki US-GAAP'ın (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) bilinirliği ve uygulanırlığı açısından çok önemli bir yıldır. Aynı yıl, AICPA'dan bağımsız olarak Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kurulmuştur. Bu kuruluş günümüzde de US-GAAP'ın en yetkili kurumu olarak

çalışmaktadır. FASB günümüze kadar 168 adet Finansal Raporlama Standardı (FAS) çıkartmıştır.

Birçok ülkede tek başlık altında yayınlanan muhasebe ilkelerinin aksine US GAAP organizasyonlar ve bazı alt kuruluşlar tarafından zaman içinde yayınlanmış veya uygulamada kabul görmüş ilkelerin tümüdür. AICPA yayınladığı Genel Kabul Görmüş Denetleme İlkeleri'nin (GAAS) 69 sayılı tebliğiyle US GAAP'a açıklık getirmiş ve bir US GAAP hiyerarşisi yani öncelikler listesi belirlemiştir. Buna göre muhasebe alanında kural önceliği anlamında aşağıdaki sıralama geçerlidir (Çabuk, 2013: 51-52);

A Seviyesi: FASB Standartları, FASB Yorumları (FIN), APB Görüşleri, ARB Bültenleri.

B Seviyesi: FASB Teknik Bültenleri (FTB), AICPA Endüstri Spesifik Denetim ve Muhasebe Kılavuzları, AICPA Durum Raporları (SOP), Yönetim Kurulu Onaylı FASB Muktezalari.

C Seviyesi: Yeni Durum İnceleme Ekibinin Karar Bültenleri (EITF Positions), SEC ve FASB Kurullarının Özel Durumlarla İlgili Açıklamaları, AICPA'nın SEC Uygulama Bültenleri (ACSEC PB), Yönetim Kurulu Onaysız FASB Muktezalari.

D Seviyesi: AICPA Muhasebe Yorumları (AIN). Herhangi bir tartışma veya belirsizlik durumunda bu sıralamaya göre üstte olan bilgi ve/veya açıklama uygulama açısından öncelik taşır.

FASB Muhasebe Standartları Kodlaması, 1 Temmuz 2009 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. Dört yıl boyunca ilgili kuruluşlardaki iki yüzden fazla kişi, muhasebecilik mesleği ve finansal bilgi kullanıcıları için çok önemli olan bu projede çalışmıştır. 2008 yılı boyunca FASB üyeleri kodlamayı okuyup inceleme, içeriği, yapısı ve ileride doğurabileceği sonuçlar hakkında bir fikir sahibi olma olanağı bulmuştur. Yıl boyunca FASB üyelerinden, kodlamanın geçerli standartları uygun biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüşleri istenmiştir. Bu süreç, üyelere yeni yapı ile ilgili bilgi vermek ve kodlama içeriği ile ilgili sorunlar varsa kodlama resmen geçerlilik kazanmadan geri bildirimlerinin elde edilmesi amacıyla tasarlanmıştır.

2008 yılının Ocak ayında açıklanan kodlama, Codification and Retrieval Project (Kodlama ve Erişim Projesi) ekibinin çabaları sonucunda gerçekleşmiştir. İsminden de tahmin edebileceğimiz üzere bu grubun öncelikli amacı, US-GAAP'ın kodlandırılmasıydı. İkinci amaçları ise kodlama kullanıcılarının ihtiyaçları olan bilgiye ulaşabilmelerini kolaylaştıracak bir erişim sistemi tasarlamaktı (Demir ve Bahadır, 2009: 87).

Geçtiğimiz elli yıl içinde mevzuat olma niteliğine kavuşmuş US-GAAP ilkeleri, standart belirleme işlevine sahip çeşitli kurumlar tarafından oluşturulmuştur. Bu standartlar arasında her zaman tutarlı ve mantıklı bir yapı bulunmayabilmektedir. Bunun yanı sıra son yirmi yıldaki mali raporlama standartlarının sayısında belirgin bir artış göze çarpmaktadır. Tüm bunlar, mali raporlama alanında çalışan kişilerin US-GAAP kullanımında karşılaştıkları zorlukları daha da artırmaktadır (Gökdeniz, 2005: 44).

İlgililer ve Financial Accounting Standards Advisory Council'in (FASAC/Mali Muhasebe Standartları Danışma Kurulu) bu konulardaki endişelerini ifade etmeleri üzerine FASB, sorunların üstesinden gelebilmek için bu projeyi başlatmıştır. Projenin amacı US-GAAP'ı kodlamak ve basitleştirmektir. Bu amaç doğrultusunda izlenen yöntemler şunlardır (Kaval, 2008: 114):

- i. *Muhasebeyle ilgili araştırmalarda çıkan sorunların çözümünde harcanan zamanı ve zahmeti azaltmak,*
- ii. *Konuyla ilgili kaynakların kullanım imkânlarını geliştirerek standartlara uymama durumlarını azaltmak,*
- iii. *Yeni standartlar yayınlandığında gerçek zamanlı güncellemelerle doğru bilgi sağlamak,*
- iv. *Standart belirleme sürecinde gereken araştırmalar ve yakınsama çalışmalarında FASB'e destek vermek,*
- v. *Kodlamada yer almayan içeriğin resmi olmadığını anlaşılmasını sağlamak.*

US-GAAP'da 2005 yılına gelinceye kadar kullanım ve anlaşılma açısından zorluklar bulunmaktaydı. US-GAAP'ın bu dağınık yapısı nedeniyle, araştırmalar için gerekli ve ilgili kaynaklar bulunmayabilmekteydi. Kullanıcıların araştırdıkları konuda doğruyu bulduklarından emin olabilmeleri için oldukça fazla çaba göstermeleri

gerekmekteydi. Hacmi, karmaşıklığı ve bütünsel bir yapıya sahip olmaması, profesyoneller için güncel gelişmeleri takip etmeyi ve yeni personel yetiştirmeyi zorlaştırmakta, dolayısıyla finansal rapor risklerini arttırıp verimsizlik yaratarak maliyetlerin yükselmesine neden olmaktadır (Şavlı, 2014: 67).

FASB'ın projedeki ilk hedefi, belli bir başlığa ait resmen geçerli tüm mevzuatı bir yerde toplayarak US-GAAP kullanıcı erişimini basitleştirmektir. “Resmen geçerli” ifadesi, standart koyucunun yayınladığı her düzeydeki A-D seviyesi US-GAAP belgelerini içerir. Kodlama resmi geçerlilik kazandıktan sonra US-GAAP'ın da resmi geçerlilik açısından sadece tek bir düzeyi olmuştur. Kodlamaya, halka açık firmalara başvuru kolaylığı sağlamak açısından, SEC tarafından yayınlanan resmen geçerli içerik ve SEC uzmanlarının yorumları ile yönetim ile ilgili bilgiler de dahil edilmiştir.

SEC, 4 Mart 2008'den itibaren geçerli olmak üzere, yabancı halka açık şirketlerin kurula sunduğu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun olan ancak US-GAAP standardıyla uyumlu olmayan mali raporların kabul edilmesinde dikkate alınmak üzere bazı kurallar uygulamaya başlamıştır (Şavlı, 2014: 71-72).

Yayınlanmış ya da yayınlanmaya hazır finansal tablolar; mali durum, nakit akışları ve faaliyet sonuçlarının US-GAAP'a uygun ve doğru bir şekilde sunulması amacını taşır. Bu nedenle şirketin bütün önemli muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablolar içerisinde önemli bir konu olarak yer alır. Verilen bilgilerin US-GAAP ilkeleri doğrultusunda ve doğru bir şekilde yer alması durumunda açıklanan finansal tablolar ilgili muhasebe politikalarını içermelidir (Gökdeniz, 2005: 57);

Ara dönemlerde muhasebe politikalarının açıklanması; önceki paragrafta yer alan hükümler, finansal tablo açıklayan şirketin önceki mali yılda uyguladığı muhasebe politikalarını değiştirmemiş olması halinde, yıllık raporlama tarihlerinin arasında (örneğin üç aylık dönemlerde) açıklanan denetimden geçmemiş finansal tablolara uygulanmaz.

Açıklanması gereken konular; Muhasebe politikalarının açıklanması, şirketlerin takip ettiği muhasebe ilkelerini ve mali durum, nakit akışları ve faaliyet sonuçlarını

ciddi ölçüde etkileyen politikaları tanımlar. Genel olarak açıklama, gelirlerin kaydedilmesi ve maliyetlerin cari ve gelecek dönemlerde kaydedilmesiyle ilgili ilkeler hakkında önemli yorumları da kapsar. Özellikle aşağıdakilerden herhangi birini içeren muhasebe ilke ve yöntemleri, açıklamaların kapsamına girer (Şavlı, 2014: 75):

- i. *Mevcut kabul edilebilir muhasebe uygulamaları arasından bir seçim yapıldıysa,*
- ii. *Şirketin faaliyet gösterdiği sektöre özgü ilke ve yöntemler (Bu ilke ve yöntemler sektörün çoğunluğu tarafından kullanılmakta olsa bile açıklama bu konuyu kapsamalıdır),*
- iii. *US GAAP ilkelerinin alışılmışın dışındaki ve yenilikçi uygulamaları.*

4.4.1. Finansal Durum Tablosu

US-GAAP karşılaştırılabilir bilançoları tercih eder. “Halka Açık Şirketin ve Bağlı Kuruluşlarının Konsolide Finansal Tabloları,” bazı şartlar altında birleştirilmiş finansal tablolara izin verse de genelde konsolide finansal tabloları talep eder. Halka açık şirketler, biri cari dönem ve biri karşılaştırılabilir dönem olmak üzere konsolide bilanço gerektirir (Gökçen, 2013: 39). SEC düzenlemeleri, formatlar bağlamında UFRS’ye göre daha fazla kural koyucudur. US-GAAP sınıflandırılmış bir bilanço veya bilanço hesaplarının herhangi bir belli düzen içinde olmasını gerektirmez. Dönen varlıklar veya borçlarla ilgili tanımlar, UFRS’de olduğu gibi, şirket böyle bir sınıflandırma kullanmayı tercih ederse hazırlanır. UFRS talep edilen kalemler hususunda daha çok kural koyucudur (Gökdeniz, 2005: 56).

US-GAAP da sermaye yapısı ve diğer bilanço kalemleriyle ilgili açıklamalar gerektirir. Belirli bir varlık, yükümlülük ya da sermaye hesabına bağlı olarak US-GAAP, UFRS’ye göre daha fazla ya da az kuralcı olabilir (Çabuk, 2013: 83). Örneğin, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” US-GAAP’ta yoktur, SEC’in düzenlemeleri de halka açık şirketler için Finansal Tablolar dışında ek gereklilikler içerir.

4.4.2. Gelir Tablosu

US-GAAP uyarınca bir şirket kapsamlı gelirin tüm kalemlerini finansal tablolarında açıklamalı ve diğer kapsamlı kalemlerinin raporlandığı finansal tabloda kapsamlı gelirin toplam tutarını göstermelidir. Şirket, bir kuruluşta azınlık hisse sahibi olduğunda, bağlı kuruluşta hem ana şirkete hem de azınlık hisseye düşebilecek kapsamlı

gelir tutarlarını, ilgili finansal tabloda toplam birleştirilmiş kapsamlı gelir ile birlikte sunmalıdır. Ayrıca şirket kapsamlı gelir kalemlerini yapılarına göre sunmalıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 103).

UFRS gibi US-GAAP da Kapsamlı Gelir Tablosu, diğer Finansal Tablolarla aynı tarzda gösterildiği ve net kâr bu Finansal Tablodaki kapsamlı gelirin bir kalemi olarak sunulduğu sürece tek bir biçimi şart koşmaz. Ayrıca UFRS gibi US-GAAP da bir şirketin kapsamlı gelir kalemlerini gelir tablosuna veya net kâr ile başlayan ayrı bir tabloya dahil etmesine izin verir ve şirketleri bu formatlardan birini kullanmaları için teşvik eder. UFRS’den farklı olarak US-GAAP bir şirketin kapsamlı gelir kalemlerini aynı zamanda bir özsermaye değişim tablosunda göstermesine izin verir.

UFRS gibi US-GAAP uyarınca da bir şirketin, kurumlar vergisi giderini veya her kapsamlı diğer gelir kalemine ayrılan kazancı, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere ilgili tabloda açıklaması gerekir. SEC “S-X Düzenlemesi Kural 5–03 Gelir Tabloları” mevzuatında halka açık şirketler için gelir tablosunun formatı belirlenmiş ve halka açık şirketlerin UFRS’de belirtilenlerden farklı olarak şu kalemleri göstermeleri istenmiştir; maddi ürünlerin net satışları (brüt satışlar eksi iskontolar, iadeler ve indirimler), kira gelirleri, hizmet gelirleri, diğer gelirler (Ataman-Akgül ve Akay, 2003: 75-76).

Bir şirket, bir kalemin geliri eğer tüm kalemlerin toplam miktarının yüzde 10’unu geçmiyorsa, bu kalemi başka bir kalem ile birleştirebilir. Gelir kalemleri birleştirildiği takdirde ilgili maliyet ve masrafların da birleştirilmesi gerekir. UFRS’de ise kapsamlı gelir tablosunda yer alması öngörülen kalemler için birleştirme ile ilgili sayısal bir eşik yoktur.

UFRS’den farklı olarak US-GAAP aranan koşulların gerçekleşmiş olması kaydıyla, gelir tablosunda olağanüstü kalemlere de yer verir. Olağanüstü kalemler, alışlagelenin dışındaki nitelikleri ve seyrek olarak ortaya çıkmalarıyla ayırt edilen işlemler ve olaylardır. Buna ek olarak, olağanüstü kalemlerin etkileri, olağanüstü kalemlerden önceki kâr açısından veya yıllık kârın olağanüstü kalemlerden önceki önemlilik eşiği açısından ya da ilgili diğer kıstaslar açısından önemli olmalıdır (Arat ve Çetin, 2011: 37).

4.4.3. Karşılaştırılabilir Gelir Tablosu

UFRS'den farklı olarak, US-GAAP bir şirketin ayrı olarak göstermesi gereken, vergiden arındırılmış olağanüstü kalemleri de içeren uzun bir maliyet ve giderlerle ilgili kalemler listesini de içerir. Bu kalemlerin bazıları dipnot açıklamalarında gösterilebilir.

Gelir tablosunda, olağanüstü kalem sayılabilecek işlemlerin etkilerinin ayrılması için doğru bir değerlendirmeye gerek vardır. Eldeki kanıtların mevzuat uyarınca olağandışı olarak tanımlanmasına açıkça izin vermediği olay veya işlemler, şirketin olağan ve sıradan faaliyetleri olarak kabul edilir ve bunların etkileri faaliyet gelirleri başlığı altına kaydedilir. Kalemler, olağandışı bir olay veya işlemin önemli olup olmadığına karar verilirken (önemlilik eşiği) topluca değil bireysel olarak değerlendirilir. Bazı işlem sonuçları olağanüstü kalemler olarak kabul edilemez çünkü bunlar genellikle işin doğasından kaynaklanan hususlar olup alışıldık ve devam eden faaliyetlerin bir sonucu olarak tekrar etmeleri beklenebilir. Bu kalemler aşağıdakileri içerir (Şavlı, 2014: 77):

- i. *Alacakların, stokların, başkalarına kiralanan ekipmanların, ertelenen araştırma ve geliştirme maliyetlerinin veya diğer maddi olmayan duran varlıkların defter değerini azaltma (write-down) veya defterden silme (write-off),*
- ii. *Büyük çapta oluşan kur düzeltmelerinden elde edilen kâr veya zararlar,*
- iii. *Bir şirketin varlıklarının elden çıkarılmasından kaynaklanan kâr veya zararlar,*
- iv. *İş amaçları için kullanılan mal, tesis veya ekipmanın satışından kaynaklanan diğer kâr veya zararlar,*
- v. *Rakip ve büyük tedarikçileri etkileyenler de dahil grevlerden kaynaklanan kâr ve zararlar,*
- vi. *Uzun vadeli sözleşmelerde oluşan karşılık düzeltmeleri.*

Tanımlayıcı başlıklar ile münferit olağandışı olay veya işlemler tercihen ve mümkünse gelir tablosunun önyüzünde verilir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda bunların ilgili notlarda açıklanması da kabul edilebilir. Olağandışı bir olayın veya işlemin yapısı ve olağandışı kâr veya zararın belirlenmesine dahil edilen öncelikli kalemlerin tanımı verilir.

4.4.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

US-GAAP'ta öz kaynaklar “bir tüzel kişiliğin varlıklarından tüm borçlarının çıkarılması ile elde edilen farktır” şeklinde ifade edilir. Bu bağlamda konulan sermaye ve dağıtılmamış kârlardan oluşur. Özkaynaklar içinde üç ana bölüm vardır (Ataman-Akgül ve Akay, 2003: 64);

- i. *Ödenmiş sermaye,*
- ii. *Dağıtılmamış kârlar/birikmiş zararlar,*
- iii. *Diğer kapsamlı gelir kalemleri,*

Özkaynaklar, ödenmiş sermayenin detayını gösterdiği için bilançoda değişik hesaplar kullanılır. Hisse senedi esaslı opsiyon planları için hazır tutulan hisse senetleri de ayrıca gösterilir.

Ödenmiş sermaye; US-GAAP'ta resmi sermaye, hissedarın yatırımının süresiz kalıcı olan kısmına denir. Bir şirketteki sahiplik göstergesi, hisse senetleri (*commonshares/commonstock*) ve tercihli senetlerden (*preferredstock*) oluşur. Hisse senetlerinin çıkarıldığı andaki muhasebesi, bu senetlerin nominalya da kayıtlı değerlerinin olup olmamasına bağlı olarak değişiklik gösterir. Eğer böyle bir değer varsa bu tutar hisse senedi hesabına kaydedilir. Bu bakiyenin üstündeki tutar ise emisyon primi hesabına alacak olarak kaydedilir (Bostancı, 2010: 114).

Tercihli hisse senetleri; Bu tür senet sahiplerinin diğer hisse senedi sahiplerine göre ayrıcalıkları vardır ancak oy hakları yoktur. Kâr dağıtımında öncelik hakkına sahiptirler. Genellikle nominal değerlerinin belirli bir yüzdesi kadar kâr payını dağıtım öncesi alırlar. Ayrıca herhangi bir iflas halinde hisse senetlerine göre öncelik hakkına sahiptirler (Gökdeniz, 2005: 55)

Hisse senedi taahhüdü; Özellikle yeni oluşmuş şirketlerde, şirketle potansiyel yatırımcılar arasında belli sayıda hisse senedinin alımıyla ilgili bir anlaşma yapılır. Bu taahhütler normal hisse senedi alımından farklıdır ve değişik şekilde muhasebeleştirilir. Taahhütten oluşan alacak, bilançoda süresine göre cari veya uzun vadeli hisse senedi taahhüt alacağı olarak gösterilebilirken, US-GAAP'ta özellikle halka açık/açılmakta

olan şirketlerde bu tutar özkaynakların içinde ayrı bir hesapta eksi olarak gösterilir. Böylece özkaynakların toplam bakiyesine etkisi olmaz (Gökdeniz, 2005: 57).

Dağıtılmamış kârlar; Dağıtılmamış kârlar hesabı aynı zamanda Yönetim Kurulunun aldığı bazı kararlarla da çalıştırılır. Şirketler yönetim kurulu kararları ile temettü ödemelerine belirli süre ile kısıtlama getirmek isterlerse, dağıtılmamış kârlar hesabını ayrıştırıp belirlenen tutarı bir süre ayrı hesapta tutabilirler (*appropriated retained earnings*). Bu alt hesaba hiçbir şekilde ayrı kayıt işlenmez, kâr/zarar devri yapılamaz. Önceden belirlenen sürenin sonunda bu alt hesap ana hesaba katılarak kapatılır. Şirketlerin kendi hisse senetleriyle ilgili işlemlerinden doğan bazı sonuçlar borç bakiye (zarar) veriyorsa dağıtılmamış kârlar hesabında muhasebeleştirilir. Alacak bakiye veren sonuçlar ise bu hesaba değil, emisyon primi hesabına eklenir (Çabuk, 2013: 49).

4.4.5. Nakit Akış Tablosu

US-GAAP'daki nakit ve nakit benzerleri tanımı, banka açık kredilerinin bu tanımın dışında tutulması ve her zaman bir finansman faaliyeti olarak sınıflandırılması dışında, UMS 7'de kullanılan benzeridir. Bununla birlikte UFRS, menkul kıymetlerin nakit benzerlerine dahil edilmesi konusunda çok daha esnekler. Vade tarihi, rapor tarihinden itibaren üç aylık sürenin içinde yer alsa bile, US-GAAP, bir menkul kıymetin nakit benzeri olarak sınıflandırılması için gerekli itfanın yapılmasını gerektirir. Nakit Akım Tablosunun temel yapısı, hem UFRS hem de US-GAAP'ta aynıdır.

Nakit akışları işletme, finansman ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılmalıdır. US-GAAP bu sınıflandırmada yer alanlara benzer örnek olayları içerir. Öte yandan US-GAAP'a göre, şirketlerin ödenen faiz ile alınan faiz ve temettüleri işletme faaliyetleri olarak sınıflandırılır. UFRS'de ödenen faiz, finansman işlemi olarak sınıflandırılabilir. Yatırım veya finansman işlemi ile ilişkili olsa bile işletme faaliyetleri kapsamında ödenen kurumlar vergisi de aynı şekilde sınıflandırılır. Şirketler, ödenen temettüleri ise bir finansman faaliyeti olarak sınıflandırmalıdır.

US-GAAP doğrultusunda finansal raporlama yapan şirketler, aynı UFRS'deki gibi, işletme faaliyetlerini doğrudan ya da dolaylı yöntemi kullanarak sunabilirler. Öte

yandan US-GAAP, net kârın işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışı ile denkleştirilmesini sağlamak üzere şirketlerin doğrudan yöntemi kullanması halinde bile dolaylı yöntemin de gösterilmesini talep eder. UMS 7’de, bu ek açıklama gerekliliği yoktur. US-GAAP’ta duran faaliyetlere ilişkin nakit akışlarının ayrıca açıklanması gerekli değildir ancak SEC’in ek mevzuatı kendisine tabi halka açık şirketlere uygulanır (Demir ve Bahadır, 2009: 78-79).

4.4.6. Dipnotlar

US-GAAP da sermaye yapısı ve diğer bilanço kalemleriyle ilgili açıklamalar gerektirir. Belirli bir varlık, yükümlülük ya da sermaye hesabına bağlı olarak US-GAAP, UFRS’ye göre daha fazla ya da az kuralcı olabilir. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkuller US-GAAP’ta yoktur, SEC’in düzenlemeleri de halka açık şirketler için finansal tablolar dışında ek gereklilikler içerir. US-GAAP doğrultusunda raporlama yapan şirketler, aynı UFRS’deki gibi, işletme faaliyetlerini doğrudan ya da dolaylı yöntemi kullanarak sunabilirler (Çabuk, 2013: 57).

Öte yandan US-GAAP, net kârın işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışı ile denkleştirilmesini sağlamak üzere şirketlerin doğrudan yöntemi kullanması halinde bile dolaylı yöntemin de gösterilmesini talep eder. UMS 7’de, bu ek açıklama gerekliliği yoktur. US-GAAP’ta duran faaliyetlere ilişkin nakit akışlarının ayrıca açıklanması gerekli değildir ancak SEC’in ek mevzuatı kendisine tabi halka açık şirketlere uygulanır (Şavlı, 2014: 64). Dipnotlar sistematik bir şekilde ortaya konacaktır. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

(STOKLARIN MALİYETİ VE DEĞERLEMESİ)

1.STOKLAR VE TANIMI

Stok, günlük yaşantımızda oldukça sık kullandığımız ve çeşitli kullanım anlamları olan bir sözcüktür. Bazen ekonomide bir bankadaki nakit stokunu kastederken para anlamında, bazen ülkedeki buğday stoklarından bahsederken bir kaynak anlamında kullanılır. Ya da kimi zaman üretim için gerekli stoklardan bahsederken hammadde anlamında, perakendecinin elindeki stoklardan bahsederken de satışa hazır mamul anlamında kullanılır. Bütün bu ve benzeri örneklerden yola çıkarak yapılabilen genel bir tanım şöyledir; stok daha sonra kullanılmak üzere bir mal veya kaynağın depolanmış halidir (Tekin, 2006: 34).

Stok teriminin çeşitli kullanım anlamlarından bazıları şu şekilde sıralanmaktadır (Özkan, 2005: 265);

- i. *Belirli bir zamanda elde tutulan varlıklar; görülebilen, ölçülebilen, sayılabilen varlıklar*
- ii. *Fiziksel varlıkların birim/kalem listelerinin düzenlenmesi*
- iii. *Elde mevcut olan kalemlerin miktar olarak tanımlanması*
- iv. *Belli bir zamanda işletmenin sahip olduğu malların stok değeri, yani finansman ve defter kayıtları bakımından değeri.*

Bazı kaynaklarda “stok” terimi ile “envanter” terimi birbiri ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada bu kavramlar arasındaki fark dikkate alınarak “stok” kavramı üzerinde durulacaktır. Stok kavramı ile mal ve hizmetlerin üretimi ve satışı için gerekli malzemeler, mallar ve fiziksel varlıklar kastedilmektedir. Envanterin anlamı ise daha geniş olup, stokların yanı sıra makine vb. demirbaş malzemeleri içerir ve genellikle parasal olarak ifade edilir (Tanyaş ve Baskar, 2006: 209). Envanterin bir de muhasebe hesaplarında kullanılan anlamı vardır:

Envanter, belirli bir tarihe ilişkin borç, alacak ve varlıkların miktarlarının ve değerlerinin, sayım, kontrol ve düzeltme yaparak saptanmasıdır (Kobu, 2005: 238). Stok terimiyle envanter terimi birbirleri yerine de kullanılmaktadır, ancak bu çalışmada stok terimi kullanılması tercih edilmektedir. Çalışmada “stok” kavramının fiziksel boyutu ele alınmış ve tüm konular bu çerçevede işlenmiştir.

Stoklar gelecekteki ihtiyaçları karşılamak amacıyla elde bulundurulmuş materyallerdir. Bir başka deyişle stoklar, belirli bir anda kullanılmayan, ancak daha sonra kullanılacak fiziksel varlıklardır. Fiziksel varlık olması, para, zaman, bilgi, emek gibi kavramsal varlıkları stok tanımının dışında bırakmaktadır. Kavramsal varlıkların büyük bir kısmı (zaman, emek vb.) zaten stoklanabilir nitelikte değildir.

Bir üretim sisteminde stokların temel fonksiyonu arz ve talebi düzenleyerek üretimin ve dağıtımın en ekonomik düzeyde yapılmasını sağlamaktır (Ayanoğlu, 2005: 358). Ticari işletmelerde ise stoklar firmanın ana faaliyet objesidir. Çünkü firmanın tedarik ettiği, üzerine katma değer ekleyip bir sonraki müşteriye gönderdiği ve ana faaliyet konusu içerisinde olan her unsur stoklarla doğrudan ilgilidir.

Ayrıca stoklar operasyonların birbirlerinden bağımsız olarak yürütmesini temin ederler. Örneğin üretim ve dağıtım yapan bir işletmede üretim hattında bir duraklama meydana gelse bile, eğer yeterli stok bulunuyorsa dağıtım devam edecektir. Genel olarak stokların işlevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kobu, 2005: 241);

- i. *Ürün talebindeki dalgalanmaları dengelerler*
- ii. *Üretim planlamasında esneklik sağlarlar*
- iii. *Hammadde tesliminde meydana gelebilecek gecikmeleri karşı güvence sağlarlar*
- iv. *Sabit maliyetlerde etkinliği artırır, ölçek ekonomisi sağlarlar*
- v. *Miktar indirimleri avantajı yaratırlar*
- vi. *Fiyat artışlarına karşı korurlar.*

Her stok türünün konumuna göre ayrı bir işlevi ve önemi vardır. Örneğin hazır mamul madde stokları fazla talep durumunda oluşabilecek dalgalanmaları tolere ederken ara stoklar üretimin aksamamasını sağlar ve hazırlık maliyetlerini düşürür. Hammadde stokları ise tedarik süresindeki belirsizliklerin yol açacağı olumsuzlukları

oradan kaldırır ve bazı ıskonto dönemlerinde fiyat avantajı sağlayarak maliyet azalmasına katkıda bulunur (Yamak, 2007: 113).

Firmaların rekabetçi konumlarını belirleme konusunda da stokların işlevleri bulunmaktadır. Örneğin bir firma stoklarını iyi yönetir ve stoksuz kalmaz ise müşteri taleplerine her zaman cevap verebilir ve müşteri memnuniyeti arttırabilir (Küçük, 2011: 22). İyi yönetilen ve maliyetleri kontrol edilen stoklar firmanın bütünsel karlılığını da doğrudan etkilemektedirler.

2. STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Stokların işlenmesi esnasında çeşitli maliyetler meydana çıkar. Bu maliyetlerin ortaya çıkması stok politikalarının değişmesiyle beraber negatif veya pozitif yönlü değişiklikler gösterir. Dolayısıyla işletmeler bu maliyet unsurları arasında bir denge noktası bulmaya çalışır. Ancak, stok yönetimi ve kontrolünde oluşan maliyetler dar anlamda kullanılan muhasebe maliyetleri kavramından farklıdır. Örneğin yeni ayarlamalar amacıyla makineleri durdurmak, muhasebe kayıtlarına yansıtılabilecek karakterde değildir.

İşletmeler faaliyetleri süresince belirli miktarlarda girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlendirilmesi de stokların değerlendirilmesinde yapılan usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Yıl içinde satılan mallar ile hizmetlerin maliyetine giren girdilerin maliyetleri, satılan mal ya da hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet bedeli hesaplama yöntemi dönem kâr ya da zararını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle stokların değerlendirilmesinde uygulanacak metotların doğru belirlenmesi bütün şirketler için oldukça hayattır (Örten vd. 2013: 62).

İşletmelerin dönem karı hesaplanmasında stok değerlemesinin tam ve eksiksiz yapılması oldukça önemli bir faktördür. Faaliyet yılı sonunda stokların yüksek görünmesi satılan mal maliyetinin asıl tutarından daha az ve dönem karının daha yüksek bulunmasına sebebiyet verir. Buna karşın dönem sonunda stok tutarının olduğundan daha az görünmesi ise satılan mal maliyetinin olduğundan daha yüksek ve dönem kârının olduğundan daha düşük gösterilmesine sebep olmaktadır.

Bakıldığında stokların değerlendirme aşamasında meydana gelen hatalar; bilançolarda ve şirketin finansal durumunda gerçek dışı sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Stok değerlemelerinde bazı kurallar ve kıstaslar mevcuttur. Bu kıstaslara uyum gösterilmelidir.

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında üç ana yöntem vardır. Bunlar First-In, First-Out (FIFO), Last-In, First-Out (LIFO) ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemidir. Tüm bu yöntemlerin birbirinden ayrı olarak avantajları ve dezavantajları vardır. Bazı durumlarda iki yöntemde kullanılabilir. Böylece yöneticiler farklı raporlara ulaşmış olurlar.

2.1. STOK GİRİŞLERİNDE DEĞERLEME

Stoklar alışta maliyet bedelleri üzerinden kaydedilirler. Maliyet bedeli, ödenen ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye giderleri, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul ya da malzemeye ilişkin doğrudan maliyetini etkileyebilecek diğer maliyetleri kapsamaktadır. Kur farkları ve finansman giderleri ise malın maliyetine dahil değildirler. Ancak stokun satışa hazır hale gelmesi için belli bir süre geçmesi gerekiyorsa yani özellikli bir mal ise finansman giderleri maliyete dahil edilebilir. Eğer mal alışlarında belli bir vadeye bağlı olarak vade farkı söz konusu ise bu fark malın maliyetine dahil edilmeden vadeye paralel olarak dönemin finansman gideri olarak kaydedilir (Kızıl vd. 2013: 68).

2.2. STOK ÇIKIŞLARINDA DEĞERLEME

Stok kalemlerinin gerçek maliyeti belirlenemiyorsa, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ortalama maliyet yöntemlerini temel yöntemler olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda finansal tablolar için kısmi enflasyon etkisini giderici bir yöntem olarak tercih edilen son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine günümüzde gerek duyulmamasının nedeni gerektiğinde enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesidir (Küçük, 2011: 59).

2.2.1. Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Stok maliyetinin ölçümüyle ilgili yöntemler; gerçek parti maliyeti yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi, son giren ilk çıkar (LIFO) ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir.

2.2.1.1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi

Gerçek maliyet yönteminde satılan ve dönem sonunda stokta kalan malların hangi parti maldan teslim edildiği ve hangi parti maldan kaldığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu belirlendikten sonra satılanlarda satılan malın maliyeti, kalan stoklarda ise dönem sonu stok maliyeti ait oldukları partinin maliyeti ile hesaplanır. En gerçekçi sonuçları veren yöntem olduğu düşünülmele beraber yöntemin uygulanabilmesi için stok giriş ve çıkışlarının tek tek denetlenip kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yöntemin uygulanmasında bazı güçlükler hatta imkansızlıklar olabilir. Bir işletmenin mal alışlarının birkaç parti ile sınırlı olmayıp çok çeşitli partilerden oluşması halinde, hesap dönemi sonunda her parti maldan ne kadarının kaldığının bulunması güçtür (Yamak, 2007: 105). Bu yöntem yüksek bedelli ve az sayıda alınıp satılan mallarda uygulanabilir.

2.2.1.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

FIFO metodu, stok girdilerinin fiziksel durumuna bakılmadan, stoktan çıkan malların giriş sırası ile çıktığı ve bu şekilde sürdüğü varsayılmaktadır. Dönemin sonunda şirketin stoğunda kalan mallar tarih itibariyle şirkete son giriş yapan maldır. En son kalan mallar stok maliyetlerini oluşturmaktadır. (Karakaya, 2007: 49).

2.2.1.3. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

LIFO yöntemi ise stoka son giren malın ilk çıkan mal olması durumudur. Stoklara en son giriş yapan mallar bittiğinde ondan bir önce alınan mallardan çıkış yapılmakta ve sıra buna göre devam etmektedir. Satılan malların maliyeti çıkış sırası gelen partinin birim maliyetine göre hesaplanmaktadır. Dönem sonu stokları ise satın alınan ya da üretilen en eski parti alışlarının maliyeti ile değerlendirilmiş olmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 79). Ancak, mallar satılırken işletmeye son girenler öncelikle satıldığından elde bulunan ve en son alınan malın maliyeti dönem sonu stok değeri olarak kabul edilmektedir.

LIFO stok yöntemi şirketler için birçok avantaj ve dezavantaj sağlamaktadır. En başta, LIFO kullanıcı firmalar genellikle vergi veya harici raporlama yapma amacı güderler. Enflasyonist dönemlerde, LIFO kapsamında net gelir FIFO kapsamına göre

düşük kalır.LIFO eleştirisi kritiklerine göre firma stok satın alma zamanını manipüle ederek net gelirini düşürebilir ya da arttırabilir. (Shim, J.K. & Siegel, J.G.,2010)

2.2.1.4. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu metotta her yeni alım, satım ve üretim durumunda stoklarda bulunan hammadde, malzeme ve malın birim başına maliyeti hesaplanıp çıktılar maliyetlerle değerlendirilmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için şirketlerin kayıtlarını sürekli envanter metoduna uygun olarak oluşturması ve neticesinde sıkça kaydı envanter çalışması yapmak gerekmektedir. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden farklı olarak sürekli işletmede mevcut stokların maliyetlerinin de hesaplanması yapılmaktadır (Lazol, 2004: 107).

2.3. Stokların Envanter Değerlemesi

Bilanço günü itibariyle stoklar için işletmede tüm stoklar sayılmakta ve listeleri yapılmaktadır. Ancak, stok hacmi büyük olan işletmelerde yapılan sayım faaliyeti oldukça zamana mal olabilecek büyük bir işlemdir. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Bu değerlendirme ilkesi göz önüne alındığında aşağıdaki adımların uygulanması gerekmektedir (Bahadır, 2012: 54);

- i. *Stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinin (tarihi maliyet akış tekniklerinin) kullanılmasıyla stok maliyetlerinin bulunması,*
- ii. *Net gerçekleşebilir değerin belirlenmesi,*
- iii. *Tarihi maliyet yöntemiyle hesapları stok maliyeti ile net gerçekleşebilir değerin karşılaştırılması,*
- iv. *Stokların finansal durum tablosunda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile raporlanması.*

Öncelikle stoklar maliyet bedeliyle kaydedilir. Ardından maliyet hesaplama yöntemi seçilir. Elde kalan stok maliyeti ile net gerçekleşebilir değeri karşılaştırma yapılır, eğer net gerçekleşebilir değer küçükse ya değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ya da bilançoda net gerçekleşebilir değerle raporlanır. Ancak stok maliyeti, net gerçekleşebilir değerden küçükse bilançoda maliyet bedeliyle raporlanır. Diğer bir ifadeyle, net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı iade eder (Selvi, 2009: 97).

İşletmeler, maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek (net gerçekleşebilir değer) tutardan yüksek olması durumunda, “ihtiyatlılık kavramı” çerçevesinde “stok değer düşüklüğü karşılığı” ayırırlar. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olmaktadır (Selvi, 2009: 98).

3.STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

İşletmelerin stoklarında yer alan mal ya da sabit kıymetler hesabında bulunan amortismanına bağlı iktisadi değerlerin veya duran varlıkların değerlerinde ekonomik, teknolojik ya da moda gibi sebeplerle maddi değerlerinde ya da kullanılma amaçlarında büyük değişiklikler ortaya çıkabilmektedir. Ticari mal değerlerinde ortaya çıkan düşüklüklerle amortismanına bağlı iktisadi değerlerin fonksiyonlarını yerine getiremeyecek durumdaki değer ve işlevlerindeki düşüklüklerin olması durumunda, daha önceki hesaplarından çıkartılarak firmanın gerçek durumunun rapor edilmesi gerekmektedir. İktisadi değerleri büyük ölçüde değerini yitiren firmada, bu durumun dönem sonlarında göz alınmaması durumunda, düzenlenmesi gereken bilanço gerçek durumu göstermeyecek ve şirket yöneticileri ve üçüncü kişiler gelecekte bundan zarar görebileceklerdir (Lazol, 2004: 116). Yangın, deprem, su baskını vb. afetler nedeniyle ya da bozulma, çürüme, kırılma, çatlama gibi durumlar sonucunda iktisadi değerlerinde önemli bir azalma görülen emtianın kıymetinde oluşan bu azalış stok değer düşüklüğüdür.

4. GİDER OLARAK KAYDETME

Stoklar elden çıkartıldığında, stokların kayıtlı değeri, stoklarla ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarı, iptalin yapıldığı dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak biçimde muhasebeleştirilir. Firmalarda kullanılmak için oluşturulan varlıkların üretiminde kullanılmış olan stoklar, tekrar bu varlıkların maliyetine yüklenmesiyle varlıkların hizmet sürelerinde gidere dönüştürülebilmektedir (Karakaya, 2007: 55).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

(FİNANSAL RAPORLAMADA UFRS VE (ABD) US-GAAP HARMONİZASYONU)

1.ULUSLARARASI YAKINSAMA ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ

Yakınsama, genel anlamda, ortak bir kavramsal çerçevenin paylaşılması, ulusal ve uluslararası düzenleyici otoriteler arasında etkin işbirliğinin sağlanması, uygulamalar içinden en iyi alternatifin seçilmesi, dolayısıyla alternatif uygulamaların azaltılması ve UFRS'nin uygulamasında tutarlı yorumların oluşturulması amaçlarını taşımaktadır. Yakınsamada önemli olan, birebir aynı olan standartlar oluşturmaktan ziyade, standart setleri arasında önemli farklılıkların bulunmamasını temin etmektir.

Muhasebe dilleri arasında Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) bulunmaktadır. Bu iki dil, dünyadaki en tanınmış ve en yaygın muhasebe yöntemleridir. Standart belirleyiciler, 30 yılı aşkın bir süredir, bu iki standart arasındaki boşluğu kapatmak ve bir evrensel muhasebe ilkeleri seti oluşturmak için çalışılmaktadır. Bu işleme yakınsama denir.

Diğer taraftan yapılan araştırmalar yakınsamanın bazı UFRS'lerin yapıları itibariyle karmaşık olması, ulusal muhasebe standartlarının genellikle vergiye odaklanması, halihazırda bazı UFRS'lerde tartışmaların devam etmesi, çeviri sorunlarının yaşanması gibi güçlükleri de beraberinde getirdiğini göstermektedir. Ancak, ortak amaçlara ulaşılabilmesini teminen söz konusu güçlüklerin de ortak projelerle, işbirliği ve koordinasyonla aşılabileceği düşünülmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 59).

US-GAAP ve UFRS'leri birleştirme fikri yeni bir şey değildir. Konsept ilk olarak II. Dünya Savaşı sonrası ekonomik entegrasyonun ve sınırlar boyunca artan sermaye akımlarının etkisiyle 1950'lerin sonlarında ivme kazandı (IASB, 2011). Başlangıçta bu düşünce, uyumlaştırma denilen "dünyadaki büyük sermaye piyasalarında

kullanılan muhasebe prensipleri arasındaki farklılıkların azaltılması" olarak başlayan bir süreç olarak başladı (IASB, 2011).

FASB ve IASB, GAAP ve IFRS arasındaki farkları azaltmak için işbirliği içinde çalışmaktadır. Muhasebe yöntemlerinin küreselleşmesi, ilgili tüm taraflara önemli avantajlar sunmaktadır. Uluslararası işletmeler için, karşılaştırılabilir finansal tablolar, karmaşık hatalarının azaltılması, etkinliğin artırılması ve rekabet gücünü engelleyen engellerin kaldırılması gibi avantajları vardır. (Beier & Kaplan, 2007).

Muhasebe standartlarının yakınlaşması, iki standart belirleyiciyi esas alan süregelen bir süreçtir. Ortak önlemlerin, prosedürlerin ve finansal raporların geliştirilmesi, sağlanan finansal bilgilere verimlilik katacak ve katma değer sağlayacaktır. Süreç birçok zorluk içermektedir. Bunlardan bazıları çözüldü, ancak bazıları için bir çözüme varılamamıştır. Yakınsama süreci ABD'de ve diğer ülkelerde, dünyanın tüm ülkelerinde kullanılmak üzere evrensel bir muhasebe standartları setine yol açması beklenmektedir.

Yakınsamanın amaçlarının eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için olmazsa olmaz koşulun uygulamanın etkin gözetim ve denetimine imkan tanıyan bir kamuyu aydınlatma mekanizmasının kurulması gerektiği hususu gözden kaçırılmamalıdır. Finansal ve finansal olmayan bilginin kamuya açıklanmasının sağlanmasında en önemli husus kamuyu aydınlatma mekanizmasının sıkı gözetimidir. Menkul kıymet işlemlerinin ve hileli uygulamaların karmaşık yapısı mevzuatın uygulanıp uygulanmadığı hususunun sıkı bir şekilde gözetimini şart koşmaktadır. Herhangi bir hükmün çiğnenmesi halinde yatırımcıların güçlü gözetim mekanizmalarıyla korunması gerekmektedir (Çabuk, 2013: 73).

Finansal araçların ve düzenleyici organların arasındaki olumlu etkileşim sermaye piyasalarında etkinlik ve kalitenin yükselmesini sağlayacaktır. Mesela, ABD'de meydana gelen Enron vakası değerlendirilirken sadece bağımsız denetçiler ve yönetimin usulsüz uygulamaları dikkate alınmamalı, kamuyu aydınlatma sisteminde meydana gelen sorunların da irdelenmesi gerekmektedir (Şavlı, 2014: 66).

1.1. YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ ÖNEMİ VE AMACI

Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelik harmonizasyon çalışmalarında finansal raporlar ve muhasebe uygulamaları bakımından ülkeler arası farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar önemli sorunları da birlikte taşımıştır. Tüm bu problemlerin harmonizasyon sürecinde aşılması gerekli olmaktadır. Bu süreçte sorun oluşturan öğeler; ülkenin ekonomik sistemi, kültürel etmenler, hukuksal düzenlemeler, sermaye sahipleri yapısı gibi değişik farklılıklar olmaktadır. Bunlar uluslararası işletmeler haline gelmede ve yatırımlarda gerek duyulan karşılaştırılabilen finansal tabloların ortaya çıkarılabilmesinin önüne geçmektedir. Bu konular dikkat edilmeden gereken değişikliklerin yapılmasıyla harmonizasyonu için problem olmaktan çıkarılması gerekli olmaktadır. Bu süreçte amaç, muhasebe uygulamalarında kullanılan metot ve politika farklılığını kaldırmak ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin tablo kullananlar yönünden anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını temin etmektir (Usul ve Kıymık, 2010: 134).

Yakınsama, yatırımcılara doğru karar vermede katkıda bulunur. Harmonizasyonun gerekliliğini savunanlar, finansal raporlamalarda karşılaştırılabilir oluşun yatırımcılar yönünden, yatırımın potansiyel değerinin tespit edilmesini kolaylaştırması ve uluslararası çeşitlilikte riskleri en aza indirmesi sebepleriyle bir avantaj olduğu ifade ederler.

Ülkeler arası muhasebe farklılıklarının giderilip giderilmemesi hususunda değişik yaklaşımlar yer aldığı gibi, çeşitli metotların kullanılmasını savunanlar da bulunmaktadır. Uluslararası seviyede tek muhasebe standardının zorunlu olmasıyla uluslararası mali tabloların karşılaştırılabilirliğini savunanlar, bundan dolayı sermaye piyasalarının da gelişebileceğini düşünmektedirler. Öte yandan, harmonizasyonun zorunlu düzenlemelere gerek olmadığı da savunulmaktadır. Bu yaklaşıma göre uluslararası piyasalarda etkinliklerini sürdüren firmalar zorlamaya ihtiyaç duyulmadan kendiliğinden finansal tablolarda gereken bilgileri açıklayacaklardır. Bunun yanı sıra, ülkeler arası öyle kültürel, politik, iktisadi ve hukuksal farklılıklar yer almaktadır ki muhasebe standartlarının zorunlu olmasıyla da harmonizasyonu sağlama olası değildir (Usul ve Kıymık, 2010: 135).

1.2. YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Altmış yıldan daha fazla süredir muhasebenin esnek olmadığı konusunda eleştiriler devam etmektedir. Fakat bugün, yakınsamada muhasebe esnekliği, yavaş yavaş yeni bir ivme kazanmaya başlamıştır. Muhasebe esnekliği reformu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Amerika Menkul Kıymetler Takas Komisyonu (SEC), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonlarının (IOSCO) gündemi haline gelmiştir (Şavlı, 2014: 55).

Standart koyucular uzun yıllardır US GAAP ve UFRS arasında ki boşlukları birleştirmek ve evrensel bir set oluşturmak için çaba göstermektedirler. Bu çabanın adı ise yakınsama çalışmalarıdır. Bu yolda bir çok zorlukla karşılaşmıştır. UFRS ve US-GAAP bir çok benzerliğin yanında dikkate değer farklılıklara da sahiptir.(Feucht et al., 2011: 133).

Ortak önlemlerin, prosedürlerin ve finansal raporların geliştirilmesi verimliliği arttıracaktır. Dahası, sağlanan mali bilgilere değer katan yeni veriler elde edilecektir. Zorlu geçen yakınsama çalışmaları sürecinde birçok sorun çözüldükçe henüz devam eden önemli farklılıklarda yer almaktadır. ABD ve diğer ülkeler için evrensel bir muhasebe standardı setine dönüşüp, tüm dünyanın kullanımına sunulacaktır.

Şubat 2006 yılında iki standart belirleme organı arasından bir mutabakat yapıldı. Yakınsama çalışmalarının nasıl konuşulması ve yaklaşılması taahhüdü tekrar teyit edildi ve 2008 yılına kadar sürdü. 2008 yılında hedefler 2011 yılına kadar ertelenmek üzere güncellendi.(Street, 2014). Nihai olarak yakınsama çalışmaları tamamlanmamış olup ,hala devam etmektedir

1.2.1. Norwalk Anlaşması

Norwalk Anlaşması, 2002 yılında FASB ve IASB arasında kuruldu. Bu mutabakat, her iki örgütün de işbirliği yapmayı kabul etmesini ve yakınsama sürecinde ileride ki programları kordine etme ve devreye sokmada uyumluluk sağlamıştır. (FASB, 2002)

Son dönemlerde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygınlaşması ve ABD’de yaşanmış olan şirket skandalları nedeniyle ABD, muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları hususunda değişiklik yapmak mecburiyetinde kalmıştır. Bu nedenle uyumlaştırma çalışmalarını resmîleştirmek amacıyla 2002 yılında FASB ve IASB, Norwalk Mutabakatı’nı imzalamışlardır. Norwalk Antlaşması, UFRS ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) uyumlaştırma konusunda atılan etkili bir adımdır. Bu anlaşma uyumlu finansal raporlama standartları ile çalışılacağı konusunda taahhüt içermektedir. Uyumlaştırmanın hedefi, aynı raporları oluşturmaktan çok aynı işlemler sonucunda elde edilen farklı neticelerin ortaya çıkmasını engellemek ve mantıklı raporların oluşturulmasıdır (Demir ve Bahadır, 2009: 67).

Her iki kurumda önceliğin kısa ve uzun vadede US-GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi, gelecek çalışma programının yönlendirilmesi, planlanması, ortak projelerin devam ettirilmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi konularına birlikte hareket etme hususunda uzlaşmışlardır. Bu anlaşma, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası olarak belirtilmektedir. (Aksoy, 2005: 187).

1.2.2. IASB Tarafından Gerçekleştirilen Uyum Çalışmaları

Küreselleşmenin ve buna bağlı olarak da rekabetin artması, bir çok ülkeyi, ekonomik politikaların entegrasyonu ve koordinasyonunu geliştirmeye zorladı. Buna bağlı olarak, 1990’larda Avrupa Birliği (AB), Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD), Güney Asya Bölgesel İşbirliği Konseyi (SAARC), Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi (GCC) ekonomik politikalarını entegre hale getirdiler. Bu örgütler, üye ülkeler arasındaki çevresel farklılıklardan dolayı (sosyal, kültürel, yasal, politik ve ekonomik sistemler), bölgesel ve küresel muhasebe uyumlaştırılması konusunda sınırlı başarı sağlamışlardır. Muhasebe standartları ve kuralları uyumlaştırılmaksızın, bu örgütlerin ekonomik politikaları entegre etme konusunda başarı sağlayamayacakları açıktır. Bu yüzden, söz konusu örgütler, bölgesel ve uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama çabalarına, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) teşvikiyle devam etmeye karar verdiler. IASB’ın temel amacı, finansal tabloların hazırlanmasında göz önünde bulundurulacak uluslararası muhasebe

standartlarını açık ve kesin ifade etmektir. 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB) kuruluşundan, şu andaki IASB kadar 41 adet uluslararası muhasebe standardı yayımlamıştır. Yayımlanan muhasebe standartlarının esas amacı, çok uluslu işletmelerin hazırladıkları birden çok mali tablonun hazırlama maliyetlerini azaltmak ve uluslararası yatırımcıların kararvermelerine yardımcı olacak şekilde, mali tabloların karşılaştırılabilir oluşunu sağlamaktır (Gökdeniz, 2005: 78-79).

1995 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonları (IOSCO) hem ulusal hem de uluslararası borsalara kayıtlı işletmelerin kullanabilecekleri, "core set" adı verilen çekirdek muhasebe standartları üzerinde anlaşmaya vardılar. Daha sonra, 2000 yılından itibaren, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarını, uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamasına karar verildi (Kaval, 2008: 84).

1.2.3. ABD'de Gerçekleştirilen Uyum Çalışmaları

ABD'de muhasebe standartlarıyla alakalı temel değişiklik 1929 ekonomik krizinin ardından, krize önlem olarak onaylanan "1933 Menkul Kıymetler Yasasında" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasasında" bulunmaktadır. SEC, 1933 yasının uygulanması için kurulmuş, 1934 yasa SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin içtihatları belirleme görevi sunmuştur. SEC genellikle muhasebe standartlarını belirleme rolünü denetleme ve gözetleme işlevi ile kısıtlamış, muhasebe ve bağımsız denetim için normların tespitinde özel sektörü düzenleyen kurumlara işlerlik kazandırmıştır. Bunlardan en önde geleni Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'dür (AICPA). ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasıyla alakalı gelişmeleri, düzenlemelerde etkin rol oynayan düzenleyici kurumlar açısından 3 döneme ayırılabilir. Bunlar (Şavlı, 2014: 78-79);

- i. *AICPA'nın etkin rol aldığı 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi,*
- ii. *1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB),*
- iii. *1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren FASB dönemleridir.*

2001 yılında Enron şirketinin iflasına kadar ABD’de, US GAAP kendi kendine yeten bir yapı şeklinde düşünülmekteydi. Ancak; Enron, Worldcom vb. şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandallarının ardından bu düşünceye duyulan güven ciddi ölçüde sarsılmış ve US-GAAP’lerin de UFRS’ler ile uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu gelişme ABD’nin kural bazlı US-GAAP’den ilke bazlı UFRS’ye yönelmesine ve UFRS’nin küresel muhasebe standartları setine dönüşmesine önemli katkıda bulunmuştur. Bu doğrultuda İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve ABD’den oluşan G4+1 grubu, kendi aralarında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarına son verip, IASB tarafından yürütülmekte olan çalışmalara destek olma yönünde ortak karar almışlardır. 2002 yılının Ekim ayında, IASB ve FASB arasında, Norwalk, Connecticut’ta düzenlenen ortak bir toplantı sonrası FASB ve IASB, US-GAAP ile UFRS’lerin birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayımlayarak resmîleştirmişlerdir. Söz konusu mutabakat anlaşması Norwalk anlaşması olarak bilinmektedir. Bu iki kurul, mevcut finansal raporlama standartlarının mümkün olduğunca kısa bir süre içinde birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi ve gelecek ile ilgili olan çalışma programlarının koordine edilip, uyumun devamının sağlanması konularında gerekeni yapacaklarını belirtmişlerdir. “Uyum” ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmemekte, US-GAAP ve UFRS’ler arasında çok önemli farkların olmaması belirtilmek istenmektedir.

Ayrıca, IASB ve FASB, 2006 yılının Şubat ayında kısa vadeli ve uzun vadeli yakınlaşma projelerini içeren bir yol haritası yayımlamıştır. Bu yol haritası ile projeler için ayrı ayrı amaçlar belirlenmiştir. Amaç, hem UFRS mutabakatı gerekliliklerini 2009 sonrasında ortadan kaldırma hedefi, hem de IASB ile FASB’nin mevcut gündemleri çerçevesinde uyum gayretleri için bir zamanlama belirlenmesidir (Kaval, 2008: 56-58).

1.3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE ÜZERİNE YAKINSAMA ÇALIŞMALARI

FASB “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak kabul edilen muhasebe standartları ile bunların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları kapsayan “Statements of Concepts” ve meydana getirilen standartları açıklamaya ve ayrıntılı hale getirmeye ilişkin açıklamaları bulunduran “interpretations/yorumlar”

yayımlanmış, yapılan faaliyetler muhasebe şirketlerinin, diğer organizasyonlar ve bireylerin destekleriyle finanse edilmektedir (Başpınar, 2004: 43).

1.4. YAKINSAMA ÇALIŞMALARINI GETİRMİŞ OLDUĞU AVANTAJLAR

Uluslararası yakınsama, bazı sistemsel yapıların düzenli bir şekilde birleştirilmesi ve düzenlenmesi sürecidir.. Uluslararası muhasebe yakınsaması, devletler arasındaki mali raporlama uygulamalarındaki farkları minimuma çekmek veya tamamen kaldırmak, mali raporlamada karşılaştırılabilirlik durumunu arttırmak ve neticede tüm devletlerde kabul edilen uluslararası muhasebe standartları geliştirme talebinden doğan bir kavramdır. Uluslararası yakınsama, farklı ulusal kanun ve uygulamalara göre hazırlanması gereken finansal tablolarındaki bilgilerin birleştirilmesi için harcanacak zaman ve maliyet konusunda tasarruf sağlar.

Uluslararası yakınsama, ülkenin ekonomik, yasal ve sosyal şartlarıyla tutarlı olması ve bu tutarlılığın uluslararası düzeyde sağlanması, dünya üzerinde muhasebe standartlarına eğilimi artıracaktır. Yakınsama, yeterli muhasebe ve denetim standartlarına sahip olmayan ülkeler, yurt dışında en az bir bağlı kuruluşu olan firmalar ve uluslararası muhasebe ve denetim firmalarına muhasebe uygulamalarında faydalı olacaktır (Gökçen vd. 2011: 71-72). Uluslararası yakınsama, yabancı yatırımcıların artmasına yardım edecek, finansal analistler ve borç verenlerin yabancı işletmelerin finansal tablolarını anlamalarını sağlayacak ve bunların doğru karar vermelerine yardımcı olacaktır.

Uluslararası yakınsama sayesinde, benzer muhasebe ilke ve uygulamalarına göre hesaplanan vergi öncesi kâr standardizasyon kapsamındaki ülkelerde aynı olacaktır. Uluslararası muhasebe ve raporlama standartları, rekabetle mücadeleyi kolaylaştırmasıyla birlikte, finansman yöneticileri, müşteriler, satıcıların ve diğer ilgili kişi ya da işletmelerle olan ilişkilerini yönetmelerine yardımcı olacaktır (Bostancı, 2010: 56). Uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gerçekleştiren gelişmekte olan ülkeler, ulusal standartları kurmanın yüksek maliyetinden kaçınma ve diğer ülkelerin teknik yeteneklerini kullanma avantajlarına sahip olmaktadır. Avrupa Birliği, direktifler serisi ile bölgesel yakınsamayı sağlama çalışmaları yapmaktadır. Dördüncü

ve yedinci direktifler (yönergeler) Avrupa'da muhasebeyi etkileyen en önemli direktiflerdir (Demir ve Bahadır, 2009: 86).

1.5. YAKINSAMA ÇALIŞMALARINDA STOKLAR VE HESAPLAMASINA YÖNELİK GÜNCEL DÜZENLEMELER

US-GAAP'a göre, stoklar muhasebeleştirilirken maliyet esaslı olarak, stok maliyetleri net gerçekleşebilir değer üzerindeyse net gerçekleşebilir değer esasına uygun olarak değerlendirilmelidir (Akdoğan ve Tenkery 2010: 30). Net gerçekleşebilir değer, stokların tahminsel satış fiyatlarından tahmini satış maliyetlerinin çıkarılmasıyla elde edilir. US-GAAP'te stokların muhasebeleştirilmesini düzenleyen 330 no.lu kurala çeşitli değişimler öngörülmüştür. Yapılan değişikliklerle net gerçekleşebilir değer kavramının yerine piyasa fiyatı kullanılırken, değişikliklerle beraber UFRS ile uyum sağlama amacıyla bu kavram net gerçekleşebilir değer şeklinde düzenlenmiştir (Şavlı, 2014: 71). Standart değer düşülmesi ile alakalı bir kısıtlama getirilmemiştir. Yapısal bozulmalar, demode olma, satış değerindeki değişiklikler veya başka bir nedenden dolayı stok maliyeti net gerçekleşebilir değerden fazlaysa alakalı dönemde değer düşüklüğü kaydı oluşturulmalıdır (Gökçen vd. 2011: 87).

US-GAAP'te borçlanma maliyetlerini düzenleyen 835 no.lu standarda göre özellikli varlık statüsünde olan stokların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili stokun maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kesin olarak aktifleştirilememektedir (Karakaya, 2007: 88). US-GAAP faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verip kur farklarının stok maliyetine ilave edilmesine müsaade etmediğinden içinde kur farkı ile alakalı bir hüküm bulunmayan ve aktifleştirme yapılabilecek varlıklarda özellikli ayrımı bulunmayan AB yönergesiyle nisbi uyum sağlamaktadır.

1.5.1. FASB Düzenlemeleri

US-GAAP literatüründe temelde FASB'ın yayınladığı ASC 330 ile düzenlenmiş olan stoklar UFRS'de IAS 21 ile hazırlanmaktadır. Bu standart setleri arasında büyük ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. US-GAAP ile UFRS satın almada stokları maliyet bedeliyle değerlendirmesini yapmakta; daha sonraki dönemlerde ise piyasa fiyatı ile

karşılaştırarak değerlendirmektedir. US-GAAP ve UFRS konuya aynı biçimde yaklaşmakta ve sahiplikten ortaya çıkan riskin transfer edilmesini göz önünde bulundurmaktadır. IASB ve FASB ortaklığında süren yakınsama projesi çerçevesindeki düzenlemelerden birisi de stoklar konusunda ortak bir standart setin hazırlanmasıdır. Bu çerçevede gelecekte UFRS setinin US-GAAP'ten etkileneceği düşünülmektedir. US GAAP satın alınan malların sahipliğinin kazanıldığında da stoklar hesabında takibini gerekli kılmaktadır. Genel kural stokların fiziki olarak teslim alındığı anda kaydedilmesidir (Dalkılıç, 2014).

2. UFRS VE (ABD) US GAAP ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR

US GAAP ve UFRS'ye uyum yeni bir fikir olmamasına rağmen kısmen yüksek profilli şirketlerin çökmesi üzerine bugünkü çabalar hızlanmıştır ve hem FASB hem de SEC, US GAAP ve IAS'na uyum üzerinde çalışmak adına istekli olduklarını olumlu sinyaller göndererek bildirmişlerdir. FASB, son yıllarda diğer ulusal muhasebe standartları kurulu birimleri ve IASB ile işbirliği yaparak karşılıklı çıkar konuları üzerinde çalışmak için araştırma yapmış, fakat FASB ile SEC'in detaylı rapor gereksinimleri genel olarak istekli olan diğer ülkelere kalite göstergesi olarak görülmüştür. Diğerlerine ilaveten bir dizi şirketin çökmesi ABD muhasebe standartlarının kalitesini sorgular hale getirmiştir. Bunlara sebep olarak FASB'nin kural bazlı standartlarına denetçilerin şüpheli işlemlere itiraz etmelerinde yeteri kadar esneklik vermemesinden kaynaklanmaktadır. FASB, ayrıca bazı uygulamaların doğal karmaşası ve farklılık düzeyi sebebiyle, Amerikan muhasebe standartları ile uluslararası standartlar arasındaki farklılıkların 2005 sonrasına kalacağını öngörmektedir (Ataman-Akgül ve Akay, 2003: 77).

FASB standartlarının yerine UFRS uyumuna engel olan bazı önemli politik engeller bulunmaktadır. Bu engeller, FASB'nin IASB'ye olan gücüne bağlıdır, Amerika içerisinde denetim organlarındaki örgütler arası anlaşmazlık, Amerika ile diğer uluslar ve ekonomik topluluklar arasındaki anlaşmazlık ve Amerika dış politikasının "Amerika Ayrıcalığı" konulu yansıması, Amerika'nın kendine özgü bu tutumu, UFRS'ye uyumu içeren, ve diğer milletlerle olan ilişkisi onu haklı çıkarmak için yeterli faktör olarak görülmektedir (Bostancı, 2010: 102).

Ulusal muhasebe standartlarının farklılık göstermesi, bilhassa küresel faaliyette bulunan şirketler için sorun olmakta, finansal tabloların güvenilirliğini zedelemektedir. Bundan dolayı raporlama ve muhasebe uygulamalarında, muhasebe alanındaki otoriteler genellikle US-GAAP veya UFRS uygulamalarına yönelmektedir. Fakat, son dönemlerde US-GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların ortaya çıkması yatırımcıları huzursuz edebilmekte ve bütün dünyanın kabul edebileceği ortak bir muhasebe dilinin bulunması için muhasebe otoritelerini harekete geçirerek, bir çok devleti ve kurulu uluslararası finansal raporlama standartlarının düzenlenmesi, yenilenmesi ve uygulanması hususlarında ortak bir yönelime sokmaktadır. Bilhassa US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların düzeltilmesi hususunda 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB arasında yapılmış olan Norwalk anlaşması bu gelişmelerin sağlanması için gerekli bir adım olmuştur. Öte yandan, Avrupa Birliği’de; 19 Temmuz 2002 ‘de Avrupa Parlamentosu’nda onaylanan (EC) No 1606/2002 sayılı içtihatı ile, uluslararası muhasebe standartlarının üye ülkelerdeki kullanım hükümlerini değiştirmiştir (Demir ve Bahadır, 2009: 77-78).

IASB ve FASB arasında 2006 yılında yapılan anlaşmaya göre ise IASB tarafından yayımlanan IAS ve IFRS’lerin Amerikan Muhasebe Standartlarına yakınsaması projesi yürütülmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 77). Yapılan anlaşmalar sonrası çalışmalar, UFRS ile US GAAP arasındaki muhasebe farklılıklarının etkisini azaltmaktadır. SEC’in IASB standartlarını koşulsuz kabul etmesi gerekmektedir. US GAAP, UFRS ile birebir aynı olmasa da bir çok yönden benzerlik göstermektedir. UFRS lehine iddialar 2004 yılında hız kazanmıştır. Öncelikle AB üye ülkelere Ocak 2005 itibarıyla UFRS kullanımının başlaması için kanunu onaylamıştır. İkinci olarak da Amerika’ da Sarbanes Oxley Kanunu ile 2002 yılında PCAOB kurulmuştur, ve onun US FASB ile muhasebe uyuma stratejisi ve IASB muhasebe standartlarına uyuma doğru yönelmesi bir sonraki on yılda muhasebe standartlarının küreselleştirme ve harmonizasyonu gerçeğini daha uygulanabilir hale getirmiştir (Şavlı, 2014: 67-68).

2.1. FİNANSAL RAPORLAMADA KAVRAMSAL FARKLILIKLAR

ABD tarafından benimsenen muhasebe standartlarıyla IFRS arasında yapılan bir karşılaştırma, temel farklılığın, her bir standart temelinde, raporlama prosedürlerinin

içerdiği spesifiklik düzeyinde ortaya çıkmaktadır. Kültürel boyut içerdiği düşünülen bu farklılık, ABD muhasebe standartlarının ileri düzeyde detaylandırılmış kurallar içermesine dayandırılarak açıklanmaktadır. ABD'deki standartlar, finansal raporlamada karşılaşılabilecek konuların çoğunu kapsarken, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaklaşımı daha genel olup, standartların uygulanmasıyla, daha özelleşmiş raporlama seçeneklerinin oluşturulabilmesine olanak tanımaktadır. US GAAP ve IFRS temelinde yapılan bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farklılıklar, standartların yaklaşmasıyla birlikte bu eğilimin uzlaşma noktasının farklı ülkeler düzeyindeki yansımaları üzerinde durulması gerekir (Gökdeniz, 2005: 75).

2.1.1. İlke Bazlı Standartlar

İlke temelli yaklaşımlarla oluşturulan muhasebe standartları az kural bulundurmakta ve sundukları genel kurallar kullanıcılarca yorumlanabilmektedir. İlkelerin zamanla işlevini kaybetmesi ve iş alanında meydana gelen değişimler ilke temelli standartlara gereksinimi artırmaktadır. İlke temelli muhasebe standartlarının içeriği kullanıcıların işlemlerin gerçek ekonomik değerlerini yansıtmasına imkan sağlarken niyetin ve mesleki yargının kötüye amaçla kullanılması ile ters bir sonuca da neden olabilmektedir (Çabuk, 2013: 89).

İlke bazlı finansal raporlamanın tanımı ile gerçekten faydalı olup olmadığı uzun yıllar tartışılmıştır. Yapılan tartışmalar genellikle UFRS dünya genelinde hukuk sistemlerinin içerisine tam olarak entegre edilmeden önce ve entegre edildiği dönemlerde yoğunlaşmıştır. Bu tartışmalar öyle boyutlara varmıştır ki, muhasebe dünyasını “ilke bazlı standart taraftarları” ve “kural bazlı standart taraftarları” olarak ikiye bölme noktasına gelmiştir. Bu konuda yapılan çalışmaların büyük kısmı ilke bazlı finansal raporlamanın, işletmelerin gerçek finansal durumu ve ekonomik performansını daha iyi yansıttığı, dolayısıyla yatırımcıların doğru ve güvenilir bir şekilde bilgilendirilmesinde çok büyük etkisinin olduğunu belirtirken, hiç de azımsanmayacak diğer kısım kural bazlı raporlamanın geliştirilmesinin yeterli olduğunu, ilke bazlı finansal raporlamaya gerek olmadığını savunmuşlardır. Bu görüşü savunanların temel argümanı, UFRS'nin temel amacının ülkelerin küresel ekonomik entegrasyonunun ve dolayısıyla ülkelerde uygulanan finansal bilgilerin karşılaştırmaya elverişli olmasının sağlanması olduğunu, fakat ilke bazlı raporlamanın mesleki yargıya (yönetici yargısı da

denilebilir) aşırı yer vererek aynı işlemlerin farklı şekilde ölçülmesi sonucu işletmeler arasında bile bu karşılaştırılabilir oluşun sağlanamayacağını savunmuşlardır. UFRS'nin dünyanın büyük bölümünde benimsendiği 2005 yılından sonra bu tartışmalar azalmaya, taraflar artık UFRS'nin nasıl daha iyi hale getirilebileceğini incelemeye başlamıştır (Gökçen, 2013: 68-69).

İlkelerin yorumlanması; yorumlayanın bilgi düzeyi, deneyimi gibi değişkenlerle yakından ilişkili olduğu için aynı aynı işlemler farklılık gösterecektir. Diğer taraftan çok fazla kural ve şekil koşullu çeşitli işlemleri belirli şekle uydurarak benzer işlem gibi raporlayacak ve bu yöntemle sağlanmış olan karşılaştırılabilir oluşu yalnızca yüzeysel kalacaktır (Karakaya, 2007: 83).

2.1.2. Kural Bazlı Standartlar

Literatürde UFRS'nin ilke bazlı, ABD'de uygulanmakta olan US-GAAP'in ise kural bazlı olduğu ifade edilmektedir. US-GAAP'in kural bazlı olarak belirtilmesi, standartların içinde kesin kuralları kapsayan çok sayıda yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallarla ilgili istisnaların ayrıntılı bir şekilde ifade edilmesinden kaynaklanmaktadır. US-GAAP'in çok sayıdaki kuralları kapsamı hemen ortaya çıkmış bir durum olmamaktadır. Bu kurallar, uygulayıcılardan zaman içinde FASB'e gelen talepler neticesinde meydana getirilmiştir. UFRS'nin daha ilke bazlı olması, bu standartların daha yeni olmasına bağlanmakta ve gelecekte uygulamadan daha sonraki rehberlik talebine paralel olarak UFRS'nin de daha ayrıntılı kuralları kapsayacağı öngörülmektedir (Şavlı, 2014: 79).

2.1.3. UFRS ve US GAAP Amaçları Arasındaki Farklılıklar

UMS'de görülen farklılıklar, özellikle uluslararası alanda etkinliklerini sürdüren işletmeler yönünden önemli problem oluşturmakta, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir biçimde kullanımını engellemektedir. Dolayısıyla muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında yetkili otoriteler genelde US-GAAP ya da UFRS uygulamalarını tercih etmekle birlikte son dönemlerde US-GAAP ve UFRS farklılıkları da yatırımcıları rahatsız etmekte ve dünya genelinde benimsenecek muhasebe ortak dilinin sağlanması için muhasebe düzenlemesi gerçekleştiren otoriteleri harekete geçirme suretiyle, çok sayıda ülke ve kuruluşları, UFRS'nin geliştirilmesi, gerektiğinde

de yeniden gözden geçirilerek uygulanması hususunda görüş birliğine yöneltmektedir. Her iki standart arasındaki farklılıkların giderilmesi hususunda 2002’de FASB ve IASB arasındaki anlaşma da bu gelişmeleri sağlayan önemli aşamalardan biri olmuştur. Bunun yanı sıra AB de, aynı yılda Avrupa Parlamentosu’nda kabul edilen düzenlemeyle UMS’nin üye ülkelerdeki kullanım esaslarını yürürlüğe koymuştur (Çabuk, 2013: 93). Gerçekleştirilen Norwalk anlaşmasında gerek iç piyasalarda gerekse sınır ötesi muhasebe standartlarının gelişimi hususunda anlaşma sağlanmıştır. Anlaşmayla birlikte şu konular üzerinde çalışılmaya başlanmıştır (Şavlı, 2014: 74);

- i. *US-GAAP ile UFRS arasında mevcut olan bireysel farklılıkları gidermek,*
- ii. *Gelecek çalışma programlarının koordinasyonunu sağlamak,*
- iii. *Var olan ortak projelerin geliştirilmesini sağlamak,*
- iv. *Yorumlayan kurumların faaliyetlerini eşgüdümlü hale getirme hususunda teşvik etmek.*

US-GAAP ve UFRS’nin yakınsama sürecinde, yalnız bir kavramsal çerçeve yaratma mantığıyla IASB ve FASB hem temel niteliksel özellikler hem de bu özelliklerin belirleyici niteliklerini uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Şimdiye de yapılan incelemelerde ihtiyaca uygun olması, aslına uygun şekilde sunum, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirliği temel niteliksel hususlar olmasını uygun görmüşlerdir (Gökdeniz, 2005: 77) .

2.1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemlerinde Karşılaşılan Farklılıklar

Direkt işçilik giderleri gibi direkt üretimle alakalı maliyetler stokların dönüştürme maliyetlerini kapsamaktadır. Ayrıca ilk madde ve malzemenin mamüle çevrildiği durumlarda ortaya çıkan maliyetler de stokların dönüştürme maliyetleri içerisinde değerlendirilmektedir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak kısmen sabit kalan doğrudan olmayan üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile alakalı maliyetleri kapsar. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişebilen dolaylı üretim maliyetlerini ifade eder.

İşletmeler faaliyetleri süresince belirli miktarlarda girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlendirilmesi de stokların değerlendirilmesinde yapılan usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Dönem içerisinde satılmış olan malların ve hizmetlerin girdi maliyetleri, satılmış olan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet bedeli hesaplama yöntemi dönem kâr ya da zararını doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla stokların değerlendirilmesinde uygulanacak metodların doğru belirlenmesi tüm işletmeler için oldukça önemlidir (Örten vd. 2013: 62). Gerçek maliyet yönteminde satılan ve dönem sonunda stokta kalan malların hangi parti maldan teslim edildiği ve hangi parti maldan kaldığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu belirlendikten sonra satılanlarda satılan malın maliyeti, kalan stoklarda ise dönem sonu stok maliyeti ait oldukları partinin maliyeti ile hesaplanır. En doğru neticeleri veren metod olduğu düşünülmekle beraber metodun uygulanabilmesi için stok giriş ve çıkışlarının tek tek denetlenip kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Öncelikle stoklar maliyet bedeliyle kaydedilir. Ardından maliyet hesaplama yöntemi seçilir. Elde kalan stok maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değeri karşılaştırma yapılır, eğer net gerçekleştirilebilir değer küçükse ya değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ya da bilançoda net gerçekleştirilebilir değerle raporlanır. Ancak stok maliyeti, net gerçekleştirilebilir değerden küçükse bilançoda maliyet bedeliyle raporlanır. Başka bir deyişle, net gerçekleştirilebilir değer, bir şirketin işinin normal akışı içerisinde, stokların satılmasının ardından beklemiş olduğu tutarı gösterir (Selvi, 2009: 97).

US-GAAP'a göre, stoklar ilk muhasebeleştirme durumunda maliyet esaslı yöntemle göre, stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değerlerinden fazla çıkması halinde ise net gerçekleştirilebilir değer esasına uygun olarak değerlendirilmelidir (Akdoğan ve Tenkery 2010: 30). Net gerçekleştirilebilir değer, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle bulunmaktadır. US-GAAP'te borçlanma bedellerini derleyen 835 no.lu standarda göre özellikle varlık statüsünde bulunan stokun bulunması için yapılan borçların yalnızca faiz maliyetleri ile alakalı stokların maliyetlerine eklenmektedir. Yabancı para değerleriyle yapılan borçlardan doğan kur farklılıkları net olarak aktifleştirilememektedir (Karakaya, 2007: 88).

2.1.5. Nakit Akış Tablolarındaki Farklılıklar

US-GAAP'daki nakit ve nakit benzerleri tanımı, banka açık kredilerinin bu tanımın dışında tutulması ve her zaman bir finansman faaliyeti olarak sınıflandırılması dışında, UMS 7'de kullanılan benzeridir. Bununla birlikte UFRS, menkul kıymetlerin nakit benzerlerine dahil edilmesi konusunda çok daha esnekler. Vade tarihi, rapor tarihinden itibaren üç aylık sürenin içinde yer alsa bile, US GAAP, bir menkul kıymetin nakit benzeri olarak sınıflandırılması için gerekli itfanın yapılmasını gerektirir.

Nakit akışlar, işletmede finansman ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılmalıdır. US-GAAP bu sınıflandırmada yer alanlara benzer örnek olayları içerir. Öte yandan US-GAAP'a göre, şirketlerin ödenen faiz ile alınan faiz ve temettüleri işletme faaliyetleri olarak sınıflandırılır. UFRS'de ödenen faiz, finansman işlemi olarak sınıflandırılabilir. Yatırım veya finansman işlemi ile ilişkili olsa bile işletme faaliyetleri kapsamında ödenen kurumlar vergisi de aynı şekilde sınıflandırılır. Şirketler, ödenen temettüleri ise bir finansman faaliyeti olarak sınıflandırmalıdır (Demir ve Bahadır, 2009: 73-74).

UMS 7 şirketleri, finansal tabloların kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıdaki nakit akışı türleri hakkında ek bilgilendirme yapmaları yönünde teşvik eder²⁹: Kullanılmamış kredi limitleri, Oransal olarak konsolide edilen ortak girişimlerin toplam nakit akışları, Kapasite artışlarını gösteren toplam nakit akışlar, Bölümlerine göre işletme, yatırım ve finansman nakit akışları. US GAAP ayrıca bir şirketin nakit ve nakit benzerlerine ilişkin politikasında ve geçmişe dönük uygulama ile muhasebe ilkesinde bir değişiklik yapılması veya sunulan karşılaştırmalı dönemlerin yeniden şekillendirilmesi gibi her türlü değişikliğin nedenini açıklanmasını gerektirir.

US-GAAP doğrultusunda raporlama yapan şirketler, aynı UFRS'deki gibi, işletme faaliyetlerini doğrudan ya da dolaylı yöntemi kullanarak sunabilirler. Öte yandan US-GAAP, net kârın işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışı ile denkleştirilmesini sağlamak üzere şirketlerin doğrudan yöntemi kullanması halinde bile dolaylı yöntemin de gösterilmesini talep eder. UMS 7'de, bu ek açıklama gerekliliği yoktur. US-GAAP'ta duran faaliyetlere ilişkin nakit akışlarının ayrıca açıklanması gerekli değildir ancak SEC'in ek mevzuatı kendisine tabi halka açık şirketlere

uygulanır. US-GAAP, finansal tablolarda hisse başına nakit akışı gösterimini yasaklar. UFRS’de hisse başına nakit akışı ele alınmamıştır (Bostancı, 2010: 83).

2.3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UYGULAMALARINDAKİ FARKLILIKLAR SONUCU ÇIKAN SORUNLAR

Devletler arasında muhasebe uygulamalarında değişiklikler görülebilmektedir. Bu farkların neticesinde çeşitli devletlerde faaliyette bulunan şirketlerin mali bulgularının karşılaştırılmaması, çeşitli raporlama zorunlulukları sebebiyle maliyeti yükseltmekte, yatırım yapacak bireylerin sermaye piyasalarındaki yatırımına engel olmakta, uluslar arası menkul kıymetlerin arzında, hem arz hem talep edenlere ekstra mali yükümlülükler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarının fonlarında sıkıntılar yaratabilmektedir. (Bostancı, 2010: 59). Dolayısıyla, çokuluslu şirketlerin ve bunun sonucunda ülkelerarası işlemlerin artması muhasebe düzenlemelerinin ülkeler arasında uyumlu olmasını beraberinde getirmektedir. Bu durumda bağlı kuruluşların finansal tablolarının, ana şirketin bağlı olduğu ülkedeki para birimine çevrilmesi ve düzeltilmesi ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu tür düzeltmelerin yapılmasıyla işlemlerde finansal tabloların farklı muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasını gündeme taşımaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 39).

Geçtiğimiz elli yıl içinde mevzuat olma niteliğine kavuşmuş US-GAAP ilkeleri, standart belirleme yetkisi olan bazı kuruluşlarca meydana getirilmiştir. Standartlar içerisinde mantıksızlık ve tutarsızlık bulunabilmektedir. Bunun yanı sıra son yirmi yılda finansal raporlama standartlarında gözle görülür bir artış görülmektedir. Tüm bunlar, finansal raporlama alanında çalışan bireylerin US-GAAP kullanımında karşılaştıkları zorlukları daha da artırmaktadır.

İlgililer ve Mali Muhasebe Standartları Danışma Kurulu’nun (*Financial Accounting Standards Advisory Council / FASAC*) bu konulardaki kaygılarını dile getirmeleri üzerine FASB, sorunların üstesinden gelebilmek için bu projeyi başlatmıştır. Projenin amacı US-GAAP’ı kodlamak ve basitleştirmektir. Bu amaç doğrultusunda izlenen yöntemler şunlardır (Çabuk, 2013: 55).

- i. Muhasebeyle ilgili araştırmalarda çıkan sorunların çözümünde harcanan zamanı ve zahmeti azaltmak,
- ii. Konuyla ilgili kaynakların kullanım imkânlarını geliştirerek standartlara uymama durumlarını azaltmak,
- iii. Yeni standartlar yayınlandığında gerçek zamanlı güncellemelerle doğru bilgi sağlamak, Standart belirleme sürecinde gereken araştırmalar ve yakınsama çalışmalarında FASB'e destek vermek,
- iv. Kodlamada yer almayan içeriğin resmi olmadığının anlaşılmasını sağlamak.

US-GAAP mevzuatı birçok standart belirleyici kuruluşun elli yıllık çabalarının sonucudur. Dokümanların yapısı, kuruluşların her biri tarafından kullanılan farklı dizilimler ile sıralı numaralandırma standartlarını yansıtmaktadır. Araştırmalarda da görüldüğü gibi sıralı numaralandırma, araştırmayı ve bilgi erişimini güçleştirmektedir. Ayrıca değişik dokümanlar araştırmalarda elektronik veritabanı kullanımını da zorlaştırmaktadır (Şavlı, 2014: 56).

FASB'ın yaptığı ilk şeylerden biri çok sayıda paydaşı kapsayan bir araştırmaydı. 1.400'den fazla kişinin yanıtladığı US-GAAP ile ilgili bu araştırmada ulaşılan sonuçlar şunlardı (Demir ve Bahadır, 2009: 44);

Katılımcıların yüzde 80'i US-GAAP'ın çok karmaşık olduğuna inanıyordu. Katılımcıların yüzde 85'i gereken konuyu bulmak için aşırı seviyede ve gereksiz araştırma yapılmak zorunda kalındığına inanıyordu. Katılımcıların yüzde 87'si yapılacak bir kodlamanın US-GAAP'ı daha anlaşılır kılacağına inanıyordu. Katılımcıların yüzde 96'sı yapılacak bir kodlamanın, araştırma yapılırken bilgi erişimini kolaylaştıracığına inanıyordu. Katılımcıların yüzde 95'i FASB'ın kodlama amacına yönelik çalışma yürütmesi gerektiğine inanıyordu.

Kodlamayı anlayabilmek için kodlama biçimi ve dili ile ilgili verilen bazı kararları incelemek gerekmektedir. Projenin tamamına başlanmadan önce başlıklardan biri prototip olarak geliştirildi ve sonucun beklentileri karşılayıp karşılamadığı ve proje öngörülerinin makul olup olmadığı bu prototip üzerinden test edildi. Söz konusu test kapsamına böyle bir başlık için öngörülen bütün parametreler dahil edildi. SEC ile bağlantılı ve SEC dışındaki bütün içerik de bu kapsamda yer almıştır (Şavlı, 2014: 52).

2.3.1. Finansal Raporlama Standartları Uygulama Farklılıklarının Olumsuz Etkilerine Karşı Alınan Önlemler

US-GAAP'da 2005 yılına gelinceye kadar kullanım ve anlaşılma açısından zorluklar bulunmaktaydı. US-GAAP'ın bu dağınık yapısı nedeniyle, araştırmalar için gerekli ve ilgili kaynaklar bulunmayabilmekteydi. Kullanıcıların araştırdıkları konuda doğruyu bulduklarından emin olabilmeleri için oldukça fazla çaba göstermeleri gerekmektedir. Hacmi, karmaşıklığı ve bütünsel bir yapıya sahip olmaması, profesyoneller için güncel gelişmeleri takip etmeyi ve yeni personel yetiştirmeyi zorlaştırmakta, dolayısıyla mali rapor risklerini artırıp verimsizlik yaratarak maliyetlerin yükselmesine neden olmaktadır (Şavlı, 2014: 58). Kodlama, FASB'nin standart belirleme sürecini birçok bakımdan basitleştirmektedir. İlgili literatürün tümünün tek bir yerde toplanmasıyla FASB aşağıda belirtilen konuları daha kolay uygulayabilecektir (Elitaş, 2011: 61);

- i. *01 Temmuz 2009 tarihinde yürürlüğe giren kodlama tamamlandığında yeni bölümlerin eklenmesi,*
- ii. *İlkelere ya da amaçlara daha çok dayalı bir modelin benimsenmesi,*
- iii. *UMSK/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB/International Accounting Standards Board) tarafından çıkarılan standartlarla farklılıkların belirlenmesi ve yakınlık sağlanması,*
- iv. *Yeni projeler için uygun yönlendirmelerin tanımlanması,*
- v. *Güncelliğini yitirmiş mevzuatın belirlenerek kaldırılması,*
- vi. *Mevzuatın, birbiriyle ilişkili kısımlarının aralarındaki tutarsızlıkların belirlenmesi.*

FASB'in projedeki ilk hedefi, belli bir başlığa ait resmen geçerli tüm mevzuatı bir yerde toplayarak ABD'nin tüm Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (US-GAAP) kullanıcı erişimini basitleştirmektir. "Resmen geçerli" ifadesi, standart koyucunun yayınladığı her düzeydeki US-GAAP belgelerini içerir. Kodlama resmi geçerlilik kazandıktan sonra US-GAAP'ın da resmi geçerlilik açısından sadece tek bir düzeyi olmuştur. Kodlamaya, halka açık firmalara başvuru kolaylığı sağlamak açısından, SEC tarafından yayınlanan resmen geçerli içerik ve SEC uzmanlarının yorumları ile yönetim ile ilgili bilgiler de dahil edilmiştir (Elitaş, 2011: 64).

Kodlama, mevcut muhasebe ve raporlama standartlarının yapısını değiştirmektedir. Çeşitli standartların içeriği başlığa göre ve tek bir alanda yer almaktadır. Kodlama içerisinde araştırmalar, “varlıklar” gibi konularına göre ya da “inşaat” gibi sektörlere göre yapılabilir. Kodlama, geçerli standartları sunduğu için kullanıcılara, kendi başlıklarını yazarken olabildiğince az kelime değiştirmeleri önerilmiştir. Kodlama mevcut US-GAAP üzerinde değişiklik yapmaz, yalnızca US-GAAP’ı daha basit ve daha kolay kullanılabilir bir formatta yeniden düzenler. 2009 itibariyle kodlama resmen geçerlilik kazanmıştır. Test dönemi süresince kodlamanın içeriği yeni standartlara ve kullanıcı geri bildirimlerine göre değiştirilmiştir (şavlı, 2014: 59).

FASB birçok standartta kullanılan pasif formlu İngilizce dil yapısına oranla daha düz, anlaşılır bir İngilizce formatı kullanımını da değerlendirdi. Düz ve anlaşılır bir İngilizcenin kullanımının uygulanamayacağı belirlendi çünkü var olan standartların dilinden edilgen (pasif) atıyı kaldırmaya kalkışmak çok büyük bir yükün altına girmek anlamına gelecekti ve daha büyük bir olasılıkla da US-GAAP’ta tercih edilmeyen anlam değişikliklerine yol açabilecekti. Bu yüzden FASB kodlamanın içeriğini mümkün olduğunca zgn biçimine sadık kalarak korumaya; ancak birbiriyle uyumsuz bölümlerini iç tutarlılığa sahip bir bütün haline getirebilmek amacıyla bağlantı ifadeleri kullanmaya karar vermiştir (abuk, 2013: 76).

Başlıklar, ilgili mevzuat gruplarından oluşur ve UMSK tarafından çıkarılmış standartlarla çok yakın benzerlik içindedir. Başlıklar dört ana alanda toplanmıştır (Gökçen, 2013: 86-87);

- i. *Genel İlkeler (Başlık Kodu 105)*: Bu başlık, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle ilgilidir.
- ii. *Sunum (Başlık Kodları 205-299)*: Bu başlıklar, sadece Finansal Tablo sunum konularıyla ilgilidir ve tanımlama, ölçüm ve bilanço dışı konuları kapsamaz.
Finansal

- iii. *Tablo Hesapları (Başlık Kodları 305-700)*: Kodlama başlıkları, Finansal Tablolardaki varlıklar, yükümlülükler, özsermaye, gelir ve gider gibi konuları bir sıralama içinde düzenler.
- iv. *Diğer İşlemler (Başlık Kodları 805-899)*: Bu başlıklar daha karmaşık Finansal Tablo hesaplarıyla ilgilidir ve genellikle işlemlere yöneliktir. Başlıklar arasında Şirket Birleşmeleri, Türevler, Parasal Olmayan İşlemler ve benzerleri yer alır.
- v. *Sektörler (Başlık Kodları 905-999)*: Bu başlıklar, belli bir sektöre veya faaliyet türüne özgü muhasebe konularıyla ilgilidir.

FASB'ın uluslararası faaliyetlere katılmaktaki amacı uluslararası karşılaştırılabilir oluşu ve ABD'de uygulanan standartların kalitesini artırmaktır. Bu amaç, bilginin ulusal sınırları aşarak karşılaştırılabilir olmasından fayda sağlayan üyelerine karşı yükümlülükleri ile de uyumludur. FASB ve UMSK, diğer ulusal standart kurumları ile birlikte bu amacı paylaşmaktadır. FASB, uluslararası muhasebe standartları oluşturmanın ideal sonucunun, hem ulusal hem de sınır ötesi mali raporlamada bir dizi yüksek muhasebe standardının evrensel kullanımı olacağına inanmaktadır (Gökdeniz, 2005: 48). Mevcut durumda bütün sermaye piyasalarında kabul görmüş nitelikli bir uluslararası muhasebe standardı bulunmamaktadır. US-GAAP'in ana hedeflerinden biri yatırımcının güvenliğini sağlamaktır. Bu çerçevede, üçüncü kişilerin sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi çok önemsenir. Piyasadaki değişik ölçekli şirketlerin kendi aralarındaki ilişkilerin yatırımcılar açısından şeffaf olması gereklidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

(US-GAAP VE UFRS STANDARTLARINA GÖRE HAZIRLANMIŞ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEN KARŞILAŞTIRMALI YAKLAŞIM UYGULAMASI)

1. FARKILI MUHASEBE STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA FİNANSAL TABLOLAR İLE STOK MALİYET HESAPLAMALARI

Yakınsama, finansal raporlamada Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartlarının (US-GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) arasındaki uyum çalışmasıdır. Yakınsama, halka açık şirketler, yatırımcılar, borç veren kuruluşlar, devlet kurumları ve çalışanlar gibi birçok paydaş için önemli etkilere sahiptir. UFRS ve US-GAAP arasındaki farklılıklar üzerine standart belirleyiciler uzun çalışmalar yapmaktadırlar. Standart belirleyicilerin karşılaştığı konulardan biri de stok maliyetinin nasıl ele alınması gerektiği olmuştur.

Hem US-GAAP hem de UFRS, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama olarak bilinen stok maliyet yöntemlerinin kullanımına izin vermektedir. Öte yandan, US-GAAP son giren ilk çıkar (LIFO) stok maliyet yöntemine izin verirken, UFRS bu stok maliyet yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir.

US-GAAP ve UFRS muhasebe standartları doğrultusunda stok ve yakınsama çalışmaları 10 temel hipotez altında analiz edilmiştir:

- 1) *Yakınsama Çalışmaları Hazırlanan Finansal Tablolarda Güvenirliliği Arttırır.*
- 2) *UFRS Kullanımı Tarafların İhtiyaçlarına Daha Çok Uygundur.*
- 3) *Yakınsama Çalışmaları Hazırlanan Finansal Tablolarda Karşılaştırılabilirliği Arttırır.*
- 4) *UFRS Kullanımı LIFO Stok Maliyet Yöntemini Yasaklayarak Bilanço Odaklılığa Yakınlaşmıştır.*
- 5) *UFRS ve US-GAAP Kapsamında Hazırlanan Finansal Tablolarda Stok Maliyet Hesaplama Yöntemlerinde Farklılıklar Bulunmaktadır.*
- 6) *İşletmelerde UFRS ve US-GAAP Kullanımı Kapsamında Stok Maliyet Hesaplama Yöntem Farklılıklarından Dolayı Dönem Sonu Karı Ayniyet Göstermemektedir.*
- 7) *LIFO Kullanımı Firmalara Vergisel Avantaj Sağlamaktadır.*

- 8) *Yakınsama Çalışmaları Sonucu Amerikan Şirketlerinde LIFO Kullanım Oranı Azalmaktadır.*
- 9) *US GAAP Kapsamında LIFO Stok Maliyet Yöntemi Kullanılarak Bilanço ve Gelir Tablosu Manipüle edilir.*
- 10) *UFRS ve US-GAAP Kapsamında Stoklar Yakınsama Çalışmaları Tamamlanmıştır.*

1.1. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDAN GÜVENİRLİLİĞİ ARTTIRIR

Muhasebe içinde bulunduğu çevre tarafından şekillendirilmektedir. Toplumların farklı tarihi, siyasi, ve sosyal yapıları olabileceği gibi, muhasebe gelişim modelleri de farklılık göstermektedir. Bu modellerin oluşumunu sağlayan faktörler ise: şirketler ve sermaye sağlayanların ilişkileri, dış devletlerle iktisadi ve siyasi ilişkiler, hukuksal yapı, enflasyon düzeyi, şirketlerin büyüklük seviyesi, şirket yöneticilerinin ve finansal çevrenin gelişmişlik seviyesi ve devletin genel eğitim düzeyidir (Kaya, 2003 : 2).

Ticaret ve ekonomik faaliyetlerde öncü rol alan muhasebe, bütün ülkelerde ulusal hukukun kuralları dahilinde oluşturulmuştur. Öte yandan, muhasebe standartlarının ülkeler arasında farklılık göstermesi, işletmelerin küresel düzeyde karşılaştırılmalarını başarısız kılmaktadır. Günümüz dünyasında, ekonomiler çok uluslu hale gelmektedir. Sonuç olarak, çok uluslu işletmeler küresel mali piyasalarda etkin bir role bürünerek bu gelişmeleri lehlerine çevirmektedir. Ancak, bu duruma en büyük mani ulusal değişkenliklerdir. Bilhassa, Amerika'daki mali piyasalarda var olmak isteyen yabancı işletmeler için hayati bir sorun teşkil etmiştir (Kaya, 2003 : 7).

Bir firmaya ait mali tablolar baz alındığında; değerlendirme, kar belirleme gibi kurallar her ülke muhasebe standartlarına göre farklı olabilir. Bu yüzden kurallar setine göre bir dönemde kar çıkabilirken başka bir dönemde zarar meydana gelebilir. Ancak bu durum firmanın prestijini finansal analistlerin ve dünya kamuoyunun gözünde sarsmış olabilir. Bu tür sorunlardan kurtulabilmek için yakınsama çalışmaları büyük önem arz etmektedir. Küreselleşme neticesinde yatırım kararlarının alınabilmesi bütün dünya şirketlerinin ortak muhasebe standartlarına uymasını gerekli kılmıştır. Ayrıca

Ülkelerde değişiklik gösterebilen standartlar kullanıcıların küresel olanakları değerlendirmesini ve mali kararlar verebilmelerini zorlaştırmakta ve maliyetli duruma getirmektedir.

Buchanan (2003), çalışmasında şirketler ile alakalı karar vericilerin finansal tabloların netliğine ve şeffaflığına oldukça ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. Bu şekilde, muhasebenin harmonizasyonu için muhasebe normlarının tek küresel muhasebe standartlarına uyum aşamasının mecburi olduğu, küreselleşmeye uğrayan para piyasalarına yatırım yapılırken finansal tabloların karşılaştırılmasının önemine değinmiştir(Akgün, 2012: 3,4).

UFRS'nin ulusal standartlarla ilgili daha doğru, zamanında ve kapsamlı finansal tablo bilgileri vermesi, UFRS uyarınca hazırlanan mali tabloların sağladığı bilgiler, yatırımcıları daha bilinçli hale getirmesi UFRS'nin yatırımcılar açısından güvenilirliğini daha etkin kılmaktadır.

Whittington (2005), incelemesinde AB ülkelerindeki şirketlerde UFRS' ye uyumun, finansal performansın raporlanması ve finansal öğelerin muhasebe edilmesine yönelik iki aşamada karşımıza çıkan muhasebe standartlarının uyulması ve bunun önemi üzerinde çalışmıştır. Çalışmada, UFRS' ye uymanın şirketler açısından uluslararası alanda önemli bir gelişme olduğunu ve muhasebe standartları sayesinde finansal tablolarda şeffaflık meydana geldiğini savunmuştur(Akgün, 2012: 3,4).Bu durum, yeni ve küçük yatırımcılara, raporlama standartlarını daha basit ve kaliteli hale getirerek, daha anlaşılabilir kılmaktadır.

Ball (2006), UFRS uyumunu iktisadi gerçekliğin doğru ifade edilmesini, yönetimde oluşabilecek manipülasyonların minimuma indirilmesini ve bütün iktisadi göstergelerin uygunluk teşkil etmesi biçiminde tanımlamıştır. UFRS, yasal şekilden öte iktisadi gerçeklikleri göstermeyi, bilançonun daha fazla işlerlik kazanmasını ve bu şekilde finansal tabloların analizinin etkin olmasını amaçlamaktadır(Akgün, 2012: 3,4).

UFRS' uyum doğrultusunda uluslararası çevrede yapılan adaptasyon ve yakınsama çalışmaları, raporlama standartlarındaki uluslararası farklılıkların azaltılması sayesinde yatırımcıların karar alma mekanizmalarında kaliteyi ve etkinliği arttırarak daha

güvenilir bir yapı haline dönüşmektedir. Buda uluslararası alanda daha sağlam temellere dayalı kararlar alınması yönünde öne çıkmaktadır.

1.2.UFRS KULLANIMI TARAFLARIN İHTİYAÇLARINA DAHA ÇOK UYGUNDUR

UFRS, muhasebe uygulamalarının standardizasyonunu sağlayan, finans bilgisinde kalite artışı sağlayan, bu şekilde, bilgi manipülasyonunu engelleyen ve bunların sonucunda sermaye piyasalarında etkisini yükselten bir muhasebe reformudur. 2005'ten sonra hem Türkiye'de hem de AB ülkelerindeki halka açık şirketler için zorunluluk gerektiren UFRS'nin asıl hedefi, doğru ve faydalı bilgiyi kullanıcılara vermektir. Verilen bilgilerin fayda sağlayabilmesi için, Kavramsal Çerçeve içerisinde taleplere uygunluk ve gerçeklere uygun temel niteliksel özelliklere sahip olması gerekir. (Sultanoğlu, 2014 : 59)

Finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu çalışmaları, muhasebe rakamlarının yatırımcılar için ne kadar fayda yarattığını araştırır. Bu çalışmalar için başta kabul edilmesi gereken inanış, hisse senedi fiyatının yatırımcıların ortak görüşünü yansıttığı ve bu ortak görüş zemin hazırlayan birinci derecede kaynağın ise, muhasebe rakamları olması gerektiğidir. (Barth vd., 2001)

Uygunluk, finansal tablo rakamları ile borsa değerleri arasındaki istatistiksel ilişki olarak ölçülmektedir. Ayrıca uygunluk, muhasebe kalitesi için yapı olarak yaygın şekilde uygulanmaktadır. İlişki ne kadar yüksek olursa, raporlama kalitesi artar ve firmalar tarafından verilen muhasebe rakamları, yatırımcılar tarafından değerlendirme kararlarında daha çok faydalı olur.

1.3. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDAN KARŞILAŞTIRILABİLİRLİLİĞİ ARTTIRIR

Dünyanın en büyük ekonomisi olan ABD, uluslararası muhasebe uyumlulaştırması çalışmaları için potansiyel stratejiler olarak adaptasyonu ve yakınsamayı içermektedir. ABD, Norwalk Sözleşmesinden (2002) bu yana US-GAAP'ı UFRS ile birleştirme çalışmaları yürütmektedir.. ABD ayrıca, US-GAAP'tan UFRS'ye geçişin ABD'de halka açık şirketlere yararlı olup olmayacağını tartışmaktadır. (SEC'in

Yol Haritası, 2008; SEC'nin İş Planı, 2010, 2011, 2012). ABD'de UFRS'yi kabul etme kararı uzun yıllardır beklemektedir. UFRS ile US-GAAP arasındaki uyum konusunda devam eden politika müzakereleri, diğer ülkelerdekinden çok daha karmaşık ve tartışmalı ilerlemektedir.(Lin, 2017: 1).

Bununla birlikte, yakınsamanın karşılaştırılabilirlik üzerindeki etkisi hakkında bilgi sahibi olunması ve yakınsamanın karşılaştırılabilirliğe etkileri farklılık gösterebilir.(Lin, 2017: 1)

UFRS'nin farklı sürüm uygulamalarının olmaması karşılaştırılabilirliği önemli ölçüde azaltabilmektedir. Son olarak, ülkeler arasındaki kurumsal ve ekonomik faktörlerin farklılıkları nedeniyle, muhasebe standartları tek başına karşılaştırılabilir muhasebe sonuçları vermeyebilmektedir.(Ball 2006; 5-27).

Öte yandan, FASB ve IASB arasındaki yakınsama projelerinin tedavülde olan finansal raporlama standartlarını muhtemel olan en kısa zamanda uyumlu hale getirme ve gelecekteki çalışma programlarını koordine etme amacı vardır.(Norwalk Anlaşması, 2002)

Ancak, birçok eleştirici yakınsama sürecinin yavaş ve etkisiz olduğunu belirtmiştir; bazı yakınsama projeleri başarılı bir şekilde tamamlanırken bazıları ise sınırlı başarıyla tamamlanmıştır. Henry, Lin ve Yang (2009), yakınsama projelerinin UFRS ile US-GAAP arasındaki muhasebe farklarını azalttığını ancak hala önemli farklılıklar bulunduğunu belirtmiştir.(Lin, 2017: 1)

US-GAAP'ta bulunan tanıma göre karşılaştırılabilirlik özelliği “birden fazla iktisadi şart altındaki benzerlikleri ve farklılığı tanımlama imkanı vermektedir.” Bu nedenle, seçilen muhasebe politikalarının ardışık dönemlerde değişikliğe uğramadan uygulanması zorunludur. FASB'ye açısından şirketler arasında finansal tabloların kıyaslanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekir(Balsarı, 2007: 109):

- i. *Özel bir muhasebe uygulamasının belirlenmesi veya muhasebe yönteminin tanımlanması.*
- ii. *Bu durumlarda uygulanan farklı muhasebe yöntemi ve uygulamaların düzeltilmesi.*

Stephen Lin' nin 2017 yılında ‘‘UFRS Adaptasyonunun ve UFRS Yakınsamasının Mali Tabloların Karşılaştırılabilirliği Üzerindeki Nispi Etkileri’’ üzerine yapmış olduğu çalışmada, adaptasyon ve yakınsama çalışmaları sonrası mali tablolarda karşılaştırılabilirliğin arttığı görülmektedir.

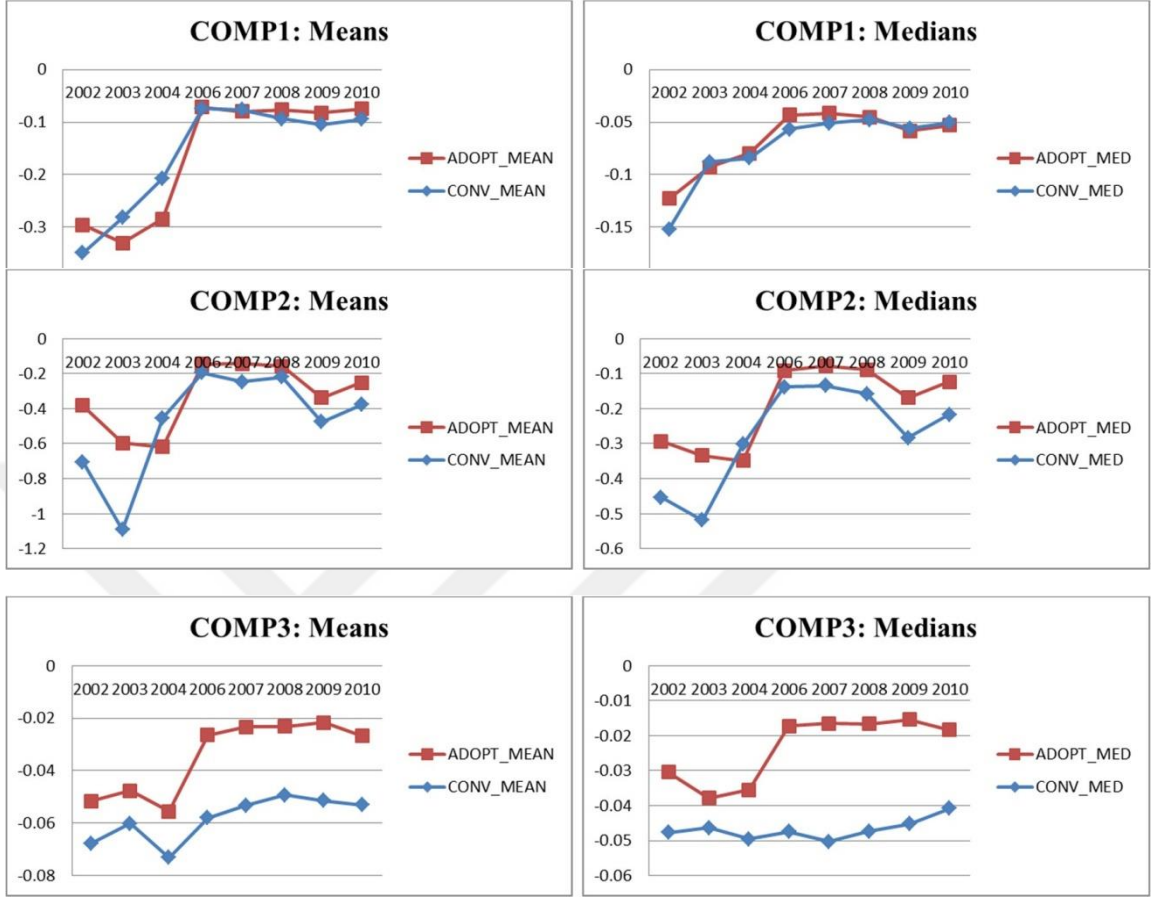
Söz konusu çalışmada 2002 ve 2010 yılları arasında farklı endüstri gruplarıyla olmak üzere (1. grupta 47 ve 2. grupta 45 adet) Alman firması veri olarak kullanılmıştır. Çalışmada UFRS adaptasyon sürecinin ve yakınsama çalışmalarının mali tablolardaki karşılaştırılabilirliği incelenmiştir.

Tablo 1. UFRS Adaptasyonu ve UFRS Yakınsamasının Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği Üzerindeki Nispi Etkileri – Relative Effects of IFRS Adopting and IFRS Coverage on Financial Statement Comparability, Stephen Lin, Florida International University, 2017

Panel A - US-GAAP Firma Seçmeleri		
<i>Karşılaştırma Ölçümleri</i>	<i>Karşılaştırma 1 (COMP 1)</i>	<i>Karşılaştırma 2-3 (COMP 2-3)</i>
<i>Veri Tipi</i>	<i>Altı ayda bir (Semiannual)</i>	<i>Yıllık (Annual)</i>
2002,2003.2004 yıllarında US GAAP kullanan Alman firmaları ve 2006.2007.2008.2009.2010 yıllarında UFRS kullanan Alman firmaları	74	74
Hariç Olan Firmalar: (Fiyat veya kazanç verileri eksik olan firmalar)	(8)	(5)
(Endüstri ile eşleşmeyen firmalar)	(3)	(2)
(Yeterli büyüklükte olmayan firmalar)	(16)	(15)
(Endüstri için 2 adetten daha az olan firmalar)	-	(7)
Toplam Firma Sayısı	47	45
Panel B - Endüstri Yapısına Göre COMPT 1		
<i>Endüstriler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Oran – Percent</i>
İlaç ve Kimya Sanayi	1	2,13
Demir Çelik Sanayi	1	2,13
Endüstriyel Ekipman Sanayi	7	14,89
Elektronik Sanayi	6	12,77
Motorlu Araçlar	1	2,13
Sağlık Hizmetleri	5	10,64
Sigorta Hizmetleri	1	2,13

Yatırım Hizmetleri	1	2,13
İş Hizmetleri	19	40,41
Sinema	1	2,13
Yönetim Hizmetleri	4	8,51
Toplam	47	100
Panale C Endüstri Yapısına Göre COMP 2-3		
<i>Endüstriler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Oran –Percent</i>
Endüstriyel Ekipman Sanayi	7	15,56
Elektronik Sanayi	7	15,56
Sağlık Hizmetleri	7	15,56
İş Hizmetleri	20	40,43
Yönetim Hizmetleri	4	8,89
Toplam	45	100

Şekil 1 Karşılaştırmaların Örnek Dönem Üzerindeki Değişiklikleri -



Çalışma sonucunda US-GAAP kullanımından UFRS kullanımına geçiş sonrası, yani adaptasyon sonrası karşılaştırılabilirlikte anlamlı artış olmuştur. Diğer taraftan yakınsama çalışmaları sonrası da karşılaştırılabilirlikte artış olmaktadır. Fakat, adaptasyonun yakınsamaya kıyasla karşılaştırılabilirliği daha çok arttırdığı görülmektedir.

1.4. UFRS LIFO STOK MALİYET YÖNTEMİNİ YASAKLAYARAK BİLANÇO ODAKLILIĞA YAKINLAŞMIŞTIR

UFRS, şirketlerin mali tablolarını nasıl hazırlamaları gerektiğine ilişkin dünya çapında bir çevreye hizmet etmektedir. UFRS, mali tabloların hazırlanma sürecini yönlendirmektedir. Fakat, UFRS raporlamanın nasıl özel olarak yapılması gerektiği yönünde karar sunmamaktadır. US-GAAP ise kurullar tarafından belirlenen ilkeleri ve

parasal verileri kaydetmenin ve raporlamanın kabul edilebilir yollarını sunmaktadır. (Nderitu, 2017 : 2)

US-GAAP ve UFRS'nin finansal tabloların sunumu ile ilgili birçok benzerliği bulunmaktadır. Her iki çerçeve uyarınca, eksiksiz bir mali tablo grubunun bileşenleri arasında bilanço, gelir tablosu, nakit akışları ve finansal tablolarda notlar bulunmaktadır. Hem US-GAAP hem de UFRS, mali tabloları muhasebe sistemindeki tahakkuk esasına göre hazırlamaktadır (nakit akış tablosu hariç). Her iki standardın da, işletmelerin mali tablolarını hazırlarken dikkate almaları gereken önemlilik ve tutarlılık konusunda benzer kavramları vardır (Ernst & Young LLP, 2011:4).

Finansal tabloların sunumuna ilişkin farklılıklar Ernst & Young 2011 yılında yayınlamış olduğu çalışmada aşağıda ki şekilde karşılaştırılmıştır.

Tablo 2. Finansal Tablolar Sunumuna İlişkin Farklılıklar (Ernst & Young, US GAAP versus IFRS, The basics, 2011)

Önemli Farklılıklar	US GAAP	UFRS
Gerekli Mali Dönemler	<i>Genellikle, karşılaştırmalı mali tablolar sunulmuştur; Bununla birlikte, belirli koşullar altında tek bir yıl sunulabilmektedir.</i>	<i>Finansal tablolarda raporlanan tüm tutarlar için karşılaştırmalı bilgiler bir önceki döneme göre açıklanmalıdır.</i>
Bilanço ve gelir tablosu düzeni	<i>Bilanço ve gelir tablosunu belirli bir düzen uyarınca hazırlamak için US GAAP'a göre genel bir gereklilik yoktur.</i>	<i>IAS 1, Finansal Tabloların Sunumu, standart bir düzen oluşturmaz, ancak asgari kalemlerin bir listesini içerir.</i>
Bilançoda, cari ve cari olmayan borçların sunumu	<i>Bir sözleşmenin ihlal edildiği borçlar; mali tabloların yayımlanmasından önce bir yıldan fazla bir süre için geri ödeme talebinde bulunma hakkını kaldırmak için bir borç verme anlaşması mevcutsa, mevcut olmayan borç olarak gösterilebilirler.</i>	<i>Sözleşme hükümlerine bilanço tarihinden önce ulaşılmadıkça, sözleşme ihlali ile ilişkili borçlar mevcut olarak sunulmalıdır.</i>
Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin	<i>İlgili varlığın veya yükümlülüğün niteliğine</i>	<i>Bilançoda, cari olmayan olarak sınıflandırılan tüm</i>

bilançoda sınıflandırılması	<i>dayanan mevcut veya halihazırda mevcut olmayan sınıflandırma zorunludur.</i>	<i>tutarlar.</i>
Gelir tablosu - giderlerin sınıflandırılması	<i>SEC 'e kota olan işletmeler işleve dayalı olarak masrafları sunmak zorundadırlar (örneğin, satış masrafları, idari ücretler).</i>	<i>İşletmeler, işlev ya da niteliğe göre masraflar sunabilir (örneğin maaşlar, amortisman). Bununla birlikte, harcamaların niteliği notlara eklenmelidir.</i>
Gelir tablosu - olağandışı kalemler	<i>Hem alışılmadık hem de nadir olan öğelerle sınırlıdır.</i>	<i>Yasaklı</i>
Performans önlemlerinin açıklanması	<i>SEC yönetmelikleri bazı temel önlemleri tanımlar ve bazı başlıkların ve alt toplamların sunulmasını gerektirir. Buna ek olarak, kamu şirketlerinin mali tablolarında ve bunlara ilişkin notalarda GAAP dışı önlemleri açıklamaları yasaklanmıştır.</i>	<i>"Çalışan kârı" gibi belirli geleneksel kavramlar tanımlanmamış; Dolayısıyla, sunum, işletmenin finansal performansının anlaşılması ile ilgili olanın temelini oluşturduğu için, gelir tablosunda sunulan kalemler, başlıklar ve alt toplamlarla ilgili olarak uygulama çeşitliliği mevcuttur.</i>
Üçüncü Bilanço	<i>Gerekli değil.</i>	<i>Bir işletme, finansal tablolarını yeniden düzenlediğinde veya geriye dönük olarak yeni bir muhasebe politikası uyguladığı zaman, sunulan en erken dönemin başlangıcından itibaren üçüncü bir bilanço ve ilgili dipnotları zorunludur.</i>

2003 yılında IAS 2 revize edildiğinde LIFO, stok değerlendirme yöntemi açıkça yasaklanmıştı. Bu, UFRS'nin gelir tablosu odaklılığından bilanço odaklılığa kaydırılmasına yanıt olarak ortaya çıkmıştır. Gelir tablosu yaklaşımı, dönem sonu tutarlarına odaklanırken, bilanço yaklaşımı hesap bakiyeleri üzerinde günlük bazda odaklanmaktadır. Açıklamada da görüldüğü gibi US-GAAP, 'income statement' terimini kullanırken UFRS, 'statement of income' terimini kullanmaktadır. Ayrıca, US-GAAP

"bilanço" terimini kullanırken, UFRS "finansal durum tablosu" olarak adlandırmaktadır(Casey Reineking, 2012 : 7).

Bilanço yaklaşımı, finansal durum tablolarında yer alan rakamların zamanla ilgili en önemli bilgileri temsil etmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, bu yaklaşım, gelir tablosu için değil, bilanço için mevcut piyasa koşullarını vurgulamaktadır. LIFO, en son satın alınan envanteri satış maliyeti olarak harcadığı için kalan envanterin en eski satın alımlardan oluştuğu izlenir. Bu, UFRS standartlarına göre güncel olmayan bilgiler olarak kabul edilmekte ve finansal raporlamaya uygun görülmemektedir. Böylece, LIFO kullanımı , IASB tarafından izin verilmemektedir (Hasaan, 2011).

Tablo 3. LIFO Yönteminin Kaldırılmasının Mali Tablolara Etkileri

LIFO'nun Kaldırılmasının Etkileri	Değişim Yönü	Gözlem /Açıklama
Stoklar	Yükseliş	<i>Enflasyonist bir piyasada, sonradan daha yüksek değerle stoklara giren ürünlerin stoklarda kalması sonucu stoklar daha yüksek gerçekleşir.</i>
Dönen Varlıklar	Yükseliş	<i>Diğer değişkenler sabitken, stokların yüksek olması sonucuyla varlıklarda yüksek gerçekleşir.</i>
Kısa Vadeli Borçlar	Yükseliş	<i>Diğer değişkenler sabitken vergi borçlarında ki artış kısa vadeli borçlarda artışa sebep olur.</i>
Satılan Malın Maliyeti	Azalış	<i>Enflasyonist bir piyasada, sonradan daha yüksek değerle stoklara giren ürünlerin stoklarda kalması, önceden daha düşük değerle stoklara dahil olmuş ürünlerin ilk olarak satışa konu olması sonucu satılan malın maliyeti düşük gerçekleşir.</i>
Brüt Kar	Yükseliş	<i>Satılan malın maliyetindeki azalış, brüt karı arttırmaktadır.</i>
Vergi öncesi kar	Yükseliş	<i>Diğer değişkenler sabitken,</i>

		<i>brüt kar ile dolaylı olarak vergi öncesi kar yükselir.</i>
Gelir Vergisi	Yükseliş	<i>Yüksek karlılık, gelir vergisinde artışa neden olur.</i>
Net işletme Sermayesi	Yükseliş	<i>Stok değerindeki artış muhtemelen vergi yükümlülüğünden daha büyük olacaktır, bu nedenle net işletme sermayesi artacaktır.</i>

LIFO yöntemi kullanıldığı zaman, gelir tablosu için incelendiğinde güncel maliyetin ve satış fiyatının gelir tablosu açısından bakıldığında satış fiyatı ile en güncel maliyetin eşleştiği görülmektedir. Bu nedenle net kar iktisadi gerçeğe yakınlaşmaktadır. Diğer bir taraftan stoklar bilançoda sektörde olduğundan daha az bir değerle raporlanır. Bu yüzden UFRS'nin bilançoda doğruluğu esas aldığı; bilançoyu gelir tablosundan daha önemli gördüğü neticesine ulaşmak gerçekçidir (Ali Fatih Dalkılıç, 2014 :21)

1.4.1. Mittal Steel Company N.V.

UFRS kapsamında bilanço odaklı mali tablolar hazırlandığına örnek olması amacıyla Mittal Steel Company N.V. firmasına ait bilanço örnek verilmiştir.

Tablo 4. Finansa Tablolar - Bilanço Aktif - (MİTTAL STEEL COMPANY N.V. – 31.12.2006)

31.12.2006 / Milyon / USD	US GAAP / LIFO	UFRS / FIFO
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Kasa	6.020	6.020
Kıstlı Nakit	-	120
Kısa Dönem Yatırımlar	-	6
Alacaklar	8.769	8.769
Stoklar	19.021 / LIFO	19.238 / FIFO
Diğer Ticari Varlıklar	5.560	5.209
Toplam Dönen Varlıklar	39.370	39.362
Maddi Duran Varlıklar	49.809	54.696
Şerefiye	8.433	3.492
Maddi Olmayan Diğer Varlıklar	8.074	14.616
Toplam Varlıklar	105.686	112.166

--	--	--

Tablo 5. Finansa Tablolar - Bilanço Pasif- (MİTTAL STEEL COMPANY N.V. – 31.12.2006)

BORÇLAR	US GAAP / LIFO	UFRS / FIFO
Kısa Vadeli Borçlar		
Bankalara Borçlar ve Uzun Vadeli Borçların Kısa Vadeli Kısmı	4.919	4.922
Ticari Borçlar	10.717	10.717
Tahakkuk Eden Borçlar ve Diğer Yükümlülükler	9.164	8.921
Toplam Kısa Vadeli Borçlar	24.800	24.560
Uzun Vadeli Borçlar	21.576	21.645
Ertelenmiş Vergi Borçları	5.933	-
Ertelenmiş işçi Giderleri	6.511	5.285
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	3.021	10.485
Toplam Borçlar	61.841	61.975
Azınlık Hakları	6.966	8.064
Öz Kaynakları	36.879	42.127
Toplam Borç ve Öz Kaynaklar	105.686	112.166

Mittal Steel, 2006 yılında dünyanın en büyük çelik üreticileri arasında olmuştur. Şirkete ait yıllık raporda yer alan finansal tabloların tamamı Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanmıştır.UFRS, bazı önemli açılardan US-GAAP'den farklıdır.Bu yıllık rapordaki mali bilgiler, UFRS ile Amerika Birleşik Devletleri'nde genel olarak kabul edilen muhasebe ilkelerine belirli kalemlerin mutabakatını da içermektedir.

UFRS uyarınca hazırlanan 2006 yılına ait 20 F formundaki raporda finansal tablolar, US-GAAP muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolara kıyasla önemli farklılıklar içermektedir.

Firmada stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. UFRS uyarınca envanter ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ve

ortalama maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilmektedir. Envanter maliyet hesaplama süreci bitmiş ürünlerin üretim maliyetlerini, doğrudan işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderleri gibi hammaddelerin satın alma maliyetlerini ve dönüştürme maliyetlerini içermektedir. Hammaddeler ve yedek parçalar navlun, nakliye ve taşıma maliyetleri dahil olmak üzere maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, stokların normal koşullarda var olan durumundan bitmiş bir şarta dönüştürülmesi ve pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerine dahil edilmesinden sonra elde edilebileceği tahmini satış fiyatını ifade etmektedir.

Firmada, UFRS muhasebe standartlarına göre ilk giren ilk çıkar (FIFO) envanter yöntemi kullanılırken, US-GAAP muhasebe standartlarına göre ise son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi kullanılmıştır.

Elde edilen bilançoya göre firmanın, US-GAAP kapsamında stokları 19.021.000 USD iken, UFRS kapsamında stoklar 19.238.000 USD olarak gerçekleşmiştir. Bu doğrultuda, UFRS kapsamında, %1.011 oranında stok tutarının daha yüksek gerçekleştiği görülmektedir. Diğer bir taraftan bilançonun genelinde bir büyüme olup US-GAAP kapsamında 105.686.000 USD olan toplam aktifler, UFRS kapsamında 112.166.000 USD olarak gerçekleşmektedir.

US-GAAP kapsamında LIFO envanter yöntemi kullanıldığında stokların daha düşük gerçekleşmesinin sebebi; sonradan daha yüksek değerle stoklara dahil olan ürünlerin ilk olarak çıkması, önceden daha düşük değerle stoklara dahil olan ve eski ürünlerin stoklarda kalmasıyla açıklanabilir. Böylece bilanço güncel olmaktan uzaklaşmaktadır. Bu durum bilanço odaklı mali tablolar hazırlamak yerine daha çok vergi odaklı ve gelir tablosu odaklı mali tablolar hazırlanmasına sebep olmaktadır. Bu doğrultuda UFRS, LIFO yönteminin kullanılmasını terk ederek daha gerçek ve güncel bilançolar elde etmeyi planlamaktadır. Bu doğrultuda hipotezin doğru olduğu, UFRS kapsamında LIFO stok maliyet yöntemi yasaklanarak daha çok bilanço odaklılığa yöneliş olduğu, sonucuna varılmaktadır.

1.5. UFRS VE US-GAAP KAPSAMINDA HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARDA STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNDE FARKLILIKLAR BULUNMAKTADIR

US-GAAP kapsamında esasen FASB tarafından yayımlanan ve ASC 330 ile düzenlenen stoklar UFRS de IAS 2 ile düzenlenmektedir. IASB ve FASB ortaklığında devam etmekte olan yakınsama projesi çerçevesinde gündem elemanlarından bir tanesi de stoklar hakkında ortak bir standart seti oluşturulmasıdır (Ali Fatih Dalkılıç, 2014 :1).

ASC 330 ve IAS 2, stokların muhasebeleştirilmesinde birincil esasın maliyet olduğu ilkesine dayanmaktadır. Perakende envanter yöntemi gibi maliyet ölçümü için izin verilen teknikler hem US-GAAP hem de UFRS'de benzerdir. Ayrıca, her iki standartta da stok maliyeti, tahsis edilen genel giderlerde dahil olmak üzere satış için hazır stoğa yapılan tüm doğrudan harcamaları kapsamaktadır(Ernst & Young LLP, 2011:13).

Tablo 6. US-GAAP & UFRS Stok Maliyet Hesaplama Farklılıkları

Önemli Farklılıklar	US-GAAP	UFRS
Maliyet hesaplama yöntemleri	<i>LIFO kabul edilebilir bir yöntemdir. Benzer olan tüm stoklar için tutarlı maliyet formülü açıkça gerekmemektedir.</i>	<i>LIFO yasaktır. Aynı maliyet formülü, benzer nitelikteki veya işletmedeki tüm stoklara uygulanmalıdır.</i>
Ölçme	<i>Stoklar, maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile gerçekleşir.</i>	<i>Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile ölçülür. Net gerçekleşebilir değer, stokların netleşmesi beklenen net tutarın en iyi tahmini olarak tanımlanmaktadır.</i>

UFRS stoklar hususunda kurallar çerçevesinde bir yaklaşım göstermektedir; US-GAAP ise daha kapsamlı ve içerisinde örnekler bulunan detaylı bir yaklaşım

sergilemektedir. US-GAAP ve UFRS'nin stoklar hakkındaki en önemli farkı LIFO metoduna bakışlarıdır. US-GAAP stokların değerlemesinde LIFO ya müsaade etmektedir. UFRS'de ise LIFO metodu yasaktır(Ali Fatih Dalkılıç, 2014 :21) .

1.5.1. Axe Corp.

US-GAAP kapsamında ve UFRS kapsamından hazırlanan mali tablolar üzerinde envanter hesaplama uygulama sonuçları aşağıda yer alan firma örneğinde incelenmiştir.

Tablo 7. US-GAAP - Finansa Tablolar – Bilanço(AXE CORP. 12.31.2011)

VARLIKLAR		BORÇLAR ve ÖZKAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Borçlar	
Kasa	33.000	Ticari Borçlar	20.000
Alacaklar	25.000	Tahakkuk Eden Borçlar	15.000
Yatırımlar	10.000	Vergi Borçları	5.000
Stoklar (LIFO)	50.000	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>40.000</u>
Toplam Dönem Varlıklar	<u>118.000</u>	Uzun Vadeli Borçlar	
Maddi Duran Varlıklar		Tahvil Borçları	50.000
Varlıklar	100.000	Toplam Borçlar	<u>90.000</u>
Birikmiş Amortismanlar	(30.000)	Özkaynaklar	
	<u>70.000</u>	Sermaye	50.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Dağıtılmamış Karlar	60.000
Haklar	5.000		<u>110.000</u>
Şerefiye	7.000		
	<u>12.000</u>		
Toplam Varlıklar	<u>200.000</u>	Toplam Borç ve Özkaynak	<u>200.000</u>

Tablo 8. UFRS - Finansla Tablolar – Bilanço (AXE CORP. 12.31.2011)

VARLIKLAR		BORÇLAR ve ÖZKAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Borçlar	
Kasa	33.000	Ticari Borçlar	20.000
Alacaklar	25.000	Tahakkuk Eden Borçlar	15.000
Yatırımlar	10.000	Vergi Borçları	5.750
Stoklar (FIFO)	70.000	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>40.750</u>
Toplam Dönem Varlıklar	<u>138.000</u>	Uzun Vadeli Borçlar	
Maddi Duran Varlıklar		Tahvil Borçları	50.000
Varlıklar	105.000	Vergi Borçları	4.500
Birikmiş Amortismanlar	(30.500)	Koşullu Borçlar	6.000
	<u>74.500</u>	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>60.500</u>
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Toplam Borçlar	<u>101.250</u>
Haklar	10.000	Özkaynaklar	
Şerefiye	7.000	Sermaye	50.000
	<u>17.000</u>	Dağıtılmamış Karlar	6.000
		Sermaye Fazlası	72.250
			<u>128.250</u>
Toplam Varlıklar	<u>229.500</u>	Toplam Borç ve Özkaynak	<u>229.500</u>

Tablo 9. Lifo Rezervi

LIFO REZERVİ	FIFO - LIFO
AXE CORP / 31.12.2011	70.000 USD – 50.000USD = 20.000 USD
AXE CORP / 01.01.2011	15.000 USD

Axe Corp, The New York Stock Exchange üyesi bir şirket olup, elektrikli ampul üreticisidir. Ana merkezi Colorado, Denver olan firma 1976 yılından buyana

faaliyetlerine devam etmektedir. Şirket perakende pazarına dünya çapında ampul satmaktadır.

31 Aralık 2011 tarihli mali tablolar US-GAAP kapsamında hazırlanmıştır. Firma, UFRS'ye geçişin etkilerini incelemek için 2011 yılında UFRS kapsamında da mali tablolar hazırlatmıştır. Firmanın UFRS'ye adopte olmak isteme sebeplerinden biri Londra Menkul Kıymetler Borsa'sında hisse senedi ihraç etmeyi düşünmesidir. Bu amaçla firma 2011 yılı sonrası dönemlerde UFRS'ye uyumlu hale gelmiştir.

Axe Corp, 2011 yılı mali tablolarında stoklarını hesaplamak için US-GAAP kapsamında LIFO stok maliyet yöntemini kullanmıştır. Diğer taraftan bakıldığında UFRS, LIFO envanter yöntemi kullanımına izin vermediğinden, UFRS kapsamında hazırlanan mali tablolarda FIFO stok maliyet yöntemi kullanılmıştır.

Mali tablolar incelendiğinde, US-GAAP kapsamında, stokların 50.000 USD olduğu, UFRS kapsamında ise daha yüksek gerçekleşerek 70.000 USD olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca, LIFO rezervi yıl başında 15.000 USD iken, yıl sonu itibariyle 20.000 USD'ye yükselmiştir.

Bu doğrultuda hipotezin doğru olduğu sonucuna varılmaktadır. UFRS ve US-GAAP kapsamında envanter hesaplamalarında yöntem farklılıkları olduğu, UFRS kapsamında LIFO yönteminin kullanılmadığı, US-GAAP kapsamında ise LIFO yönteminin tercih edilebildiği görülmektedir.

1.6. İŞLETMELERDE UFRS VE US-GAAP KULLANIMI KAPSAMINDA STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEM FARKLILIKLARINDAN DOLAYI DÖNEM SONU NET KAR AYNİYET GÖSTERMEMEKTEDİR

FASB ve IASB arasındaki yakınsama projelerinin listesi kapsamlıdır. Bu yakınsama çalışmasının bir alanında, stok değerlendirme yöntemlerini incelemektir. Stok değerlemesi ve bunun sonucunda dönem sonu net kar farklılıkları üzerine UFRS ve GAAP arasındaki farklar bir vaka analizini kullanarak incelenecektir.

Tablo 10. Bir Mobilya Üreticisi Firmanın Başlangıç Bilançosu

Bir Mobilya Üreticisi Firmanın Başlangıç Bilançosu	
Kasa	24,000 TL
Alacaklar	10,000 TL
Stoklar	12,000 TL
Duran Varlıklar	48,000 TL
Yabancı Kaynaklar	50,000 TL
Öz Kaynaklar	26,000 TL
Dağıtılmış Karlar	14,000 TL
Genel Yönetim Giderleri	4,000 TL

Tablo 11. Firma takip eden yıl aşağıda belirtilen çalışmaları yapmıştır.

a. Başlangıç stok miktarı 12,000 TL (her biri 1,200 TL 10 birim mal)
b. 20 Ocak tarihinde 20 birim ticari mal alımı (birim alış 1,400 TL)
c. 20 Şubat tarihinde 5 birim ticari mal alımı (birim alış 1,600 TL)
d. 25 Mart tarihinde 20 birim ticari mal satışı (birim satış 2,000 TL)
e. 9 Temmuz tarihinde 10 birim ticari mal alımı (birim alış 2,000 TL)

Tablo 12. Örnek Mobilya Üreticisi Firmanın, FIFO, Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve LIFO Yöntemlerine Göre Gelir Tablosu

	FIFO	LIFO	Ağırlıklı Ortalama Maliyet
SATIŞLAR	100.000 TL	100.000 TL	100.000 TL
SATIŞLARIN MALİYETİ			
Başlangıç Stok	12.000 TL	12.000 TL	12.000 TL
Alışlar	56.000 TL	56.000 TL	56.000 TL
Satılabilir Stok	68.000 TL	68.000 TL	68.000 TL
Kalan Stok	10.000 TL	6.000 TL	8.110 TL
Satışların Maliyeti	58.000 TL	62.000 TL	29.890 TL
Brüt Kar	42.000 TL	38.000 TL	40.110 TL
Genel Giderler	4.000 TL	4.000 TL	4.000 TL
Net Kar	38.000 TL	34.000 TL	36.110 TL

Yukarıda belirtildiği şekilde firmanın dönem içinde yapmış olduğu ticari faaliyetlerine göre; FIFO, Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve LIFO gibi üç farklı stok maliyet hesaplama yöntemi kullanılarak satış maliyetleri, dönem sonu kalan stok değeri ve net gelirin nasıl değişiklik gösterdiği incelenmiştir. Buna göre her üç metoda göre önemli farklılıkların olduğu görülmüştür. FIFO raporuna göre 38,000 TL kar ile en büyük gelir elde edilirken, Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde 36,110 TL net kar gerçekleşmiştir. En düşük kar ise LIFO raporuna göre 34,000 TL kar ile gerçekleşmiştir.

Farklı bir açıdan karşılaştırma yapmak gerekirse; firmanın LIFO yöntemi kullandığını varsayarsak ve FIFO yöntemine geçmeyi tercih ettiğinde dönem sonu kalan stok miktarında %66,67 artış ve dönem sonu net karında ise %11,76 artış olacaktır. Diğer bir yandan LIFO yöntemini kullandığını varsaydığımız firma Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemini tercih ettiğinde dönem sonu kalan stok miktarında %35,17 artış ve dönem sonu net karında %6,21 artış olacaktır. Bu verilere göre firmanın uzun süre LIFO metodunu tercih etmeyeceği öngörülmektedir. Dolayısıyla US-GAAP ve IFRS yakınsama çalışmaları stok maliyet hesaplama yöntemleri üzerinde önemli etkilere sahip olacaktır. İlerleyen süreçte US-GAAP dahilinde FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımı yoğunluk kazanacaktır.

1.6.1. Axe Corp.

Envanter yöntemindeki farklılıklar sonrası dönem net karındaki farklılıklar Axe Corp. firması örneğinde ele alınmıştır.

Tablo 13. Finans Tablolar – Bilanço / US-GAAP (AXE CORP. 12.31.2011)

VARLIKLAR		BORÇLAR ve ÖZKAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Borçlar	
Kasa	33.000	Ticari Borçlar	20.000
Alacaklar	25.000	Tahakkuk Eden Borçlar	15.000
Yatırımlar	10.000	Vergi Borçları	5.000
Stoklar (LIFO)	50.000	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>40.000</u>
Toplam Dönem Varlıklar	<u>118.000</u>	Uzun Vadeli Borçlar	

Maddi Duran Varlıklar		Tahvil Borçları	50.000
Varlıklar	100.000	Toplam Borçlar	<u>90.000</u>
Birikmiş Amortismanlar	(30.000)	Özkaynaklar	
	<u>70.000</u>	Sermaye	50.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Dağıtılmamış Karlar	60.000
Haklar	5.000		<u>110.000</u>
Şerefiye	7.000		
	<u>12.000</u>		
Toplam Varlıklar	<u>200.000</u>	Toplam Borç ve Özkaynak	<u>200.000</u>

Tablo 14. Finansa Tablolar – Gelir Tablosu / US GAAP (AXE CORP. 12.31.2011)

Satışlar	250.000
Satılan Malın Maliyeti	(175.000)
Brüt Kar	<u>75.000</u>
Satış ve Yönetim Giderleri	(31.000)
Faiz, Vergi ve Amortisman Öncesi Gelirler	<u>44.000</u>
Amortisman Giderleri	(10.000)
Faiz ve Vergi Öncesi Gelirler	<u>34.000</u>
Faiz Giderleri	(4.000)
Vergi Öncesi Kar	<u>30.000</u>
Vergi Giderleri (%30)	(9.000)
Faliyet Karı	<u>21.000</u>
Olağan Dışı Kalemler	
Kasırga Zararı	(10.500)
Net Gelir (US-GAAP)	<u>10.500</u>

Tablo 15. Finansa Tablolar – Bilanço / UFRS (AXE CORP. 12.31.2011)

VARLIKLAR	BORÇLAR ve ÖZKAYNAKLAR
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Borçlar

Kasa	33.000	Ticari Borçlar	20.000
Alacaklar	25.000	Tahakkuk Eden Borçlar	15.000
Yatırımlar	10.000	Vergi Borçları	5.750
Stoklar (FIFO)	70.000	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>40.750</u>
Toplam Dönem Varlıklar	<u>138.000</u>	Uzun Vadeli Borçlar	
Maddi Duran Varlıklar		Tahvil Borçları	50.000
Varlıklar	105.000	Vergi Borçları	4.500
Birikmiş Amortismanlar	(30.500)	Koşullu Borçlar	6.000
	<u>74.500</u>	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	<u>60.500</u>
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Toplam Borçlar	<u>101.250</u>
Haklar	10.000	Özkaynaklar	
Şerefiye	7.000	Sermaye	50.000
	<u>17.000</u>	Dağıtılmamış Karlar	6.000
		Sermaye Fazlası	72.250
			<u>128.250</u>
Toplam Varlıklar	<u>229.500</u>	Toplam Borç ve Özkaynak	<u>229.500</u>

Tablo 16 Finansa Tablolar – Gelir Tablosu / UFRS (AXE CORP. 12.31.2011)

Satışlar	250.000
Satılan Malın Maliyeti	(170.000)
Brüt Kar	<u>80.000</u>
Satış ve Yönetim Giderleri	(41.500)
Faaliyet Karı	<u>38.500</u>

Faaliyet Dışı Kar/ (Zarar)	
I. Marka Değer Düşüklüğü Kaybı	
II. Kambiyo Karı	2.000
III. Koşullu Zarar	2.000
IV. Kasırga Zararı	(6.000)
	(15.000)
	<u>(17.000)</u>
Vergi ve Faiz Öncesi Gelirler	21.500
Faiz Giderleri	(4.000)
Vergi Öncesi Kar	<u>17.500</u>
Vergi Giderleri (%30)	5.250
Net Gelir (UFRS)	<u>12.250</u>

UFRS ve US-GAAP kapsamında, stokların maliyet hesaplama yöntemleri arasında bazı farklılıklar olduğu bir önceki bölümde Axe Corp firması örneği ile incelenmiştir. Stok hesaplama yöntemleri arasındaki farklılıklar bu iki standarda göre hazırlanan mali tabloların sadece bilançolarını değil, gelir tablolarını da etkilemektedir. Bir önceki bölümde Axe Corp. firmasının sadece bilançoları üzerinden inceleme yapılmıştır. Bu bölümde dönem net karının nasıl etkilendiğini görmemiz açısından hem bilanço hem de gelir tablosu birlikte incelenmiştir.

Gelir tablosu incelendiğinde, US-GAAP kapsamında hazırlanan mali tablolarda, satılan malın maliyetinin daha yüksek olduğu (175.000 USD) görülmektedir. Diğer taraftan UFRS kapsamında hazırlanan mali tablolarda satılan malın maliyetinin daha düşük olduğu (170.000 USD) görülmektedir. Bu iki standarda göre satılan malın maliyeti arasında ki 5.000 USD lik fark ; dönem sonu LIFO rezervi(20.000 USD) ile dönem başı LİFO rezervi (15.000 USD) arasında ki farktan gelmektedir. Bu fark her iki standarda göre oluşan satın alınan malın maliyet farkı olup, LIFO kapsamındaki satın alınan malın maliyeti daha yüksek gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, US-GAAP kapsamında dönem net karı daha düşük gerçekleşirken (10.500 USD), UFRS kapsamında dönem net karı daha yüksek gerçekleşmektedir (12.250 USD).

Sonuç olarak hipotezin doğru olduğu görülmektedir. İşletmelerde UFRS ve US-GAAP kapsamında hazırlanan finansal tablolarda envanter yöntem farklılıklarından dolayı dönem sonu net kar aynı gerçekleşmemektedir.

1.7. LIFO KULLANIMI FİRMALARA VERGİSEL AVANTAJ SAĞLAMAKTADIR

Diğer taraftan, LIFO yöntemi ile satılan malın maliyeti gerçeğe yakın şekilde hesaplanmakta, satılan malı ikame değerine en yakın değer üzerinden finansal tablolarda gösterilmektedir, bu nedenle işletmenin performansı, malın satışı konusunda halka da net bilgiler vermektedir. Öte yandan, bu metotla beraber stok değeri bilançoda çok daha düşük gösterilebilmektedir. Ayrıca, bu metotların hangisinin kullanılacağı işletmelerin inisiyatifindedir. Amerikan muhasebe standartları gereği, vergi amaçlı stok maliyeti belirleme yöntemi kamuya açıklanmış olan finansal tablolar için de uygulanmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:22).

1.7.1. Commercial Metal Company

Tablo 17. Finansal Tablolar – Bilanço / US GAAP / UFRS (COMMERCIAL 3METAL COMPANY, 31/12/2008)

	US GAAP / LIFO	UFRS / FIFO
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Kasa	219.026	219.026
Alacaklar	1.369.453	1.369.453
Stoklar (LIFO)	1.400.332	1.962.632
Diğer Cari Alacaklar	228.632	228.632
Toplam Dönen Varlıklar	3.217.443	3.779.743
Maddi Duran Varlıklar	1.154.322	1.154.322
Şerhiye	84.837	84.837
Maddi Olmayan Varlıklar	72.649	72.649
Birikmiş Amortisman		
Diğer Varlıklar	217.120	217.120
Toplam Varlıklar	4.746.371	5.308.671

Tablo 18. Finansal Tablolar – Bilanço / US GAAP / UFRS (COMMERCIAL 3METAL COMPANY, 31/12/2008)

	US GAAP / LIFO	UFRS / FIFO
BORÇLAR		
Kısa Vadeli Borçlar		
Ticari Borçlar	1.031.269	1.031.269
Diğer Borçlar	31.305	31.305
Ertelenmiş Vergi Borçları	156	49.357
Tahakkuk Eden Borçlar	563.424	563.424
Uzun Vadeli Borç Vadeleri	106.327	106.327
Toplam Kısa Vadeli Borçlar	1.732.481	1.781.682
Uzun Vadeli Borçlar	1.197.533	1.197.533
Diğer Borçlar	31.171	31.171
Ertelenmiş Vergi Borçları	143.160	290.746
Azınlık Payı	3.643	3.643
Toplam Borçlar	3.107.988	3.304.793
Toplam Özkaynaklar	1.638.383	2.003.878
Toplam Borç ve Özkaynaklar	4.746.371	5.308.671

Tablo 19. Finansal Tablolar – Gelir Tablosu / US-GAAP / UFRS (COMMERCIAL METAL COMPANY, 31/12/2008)

	US GAAP / LIFO	UFRS /FIFO
Satışlar	10.427.378	10.427.378
Satılan Malın Maliyeti	9.325.724	9.003.924
Brüt Kar	1.101.624	1.423.454
Faaliyet Giderleri		
Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri	707.786	707.786
Faaliyet Karı	393.868	715.668
Faiz ve Vergi Öncesi Kar	393.868	715.668
Faiz Giderleri	58.263	58.263
Vergi Öncesi Kar	335.605	657.405
Gelir Vergisi Giderleri	103,886	216.516
Azınlık Payı	(538)	(538)
Sürdürülen Faaliyetler Karı	231.181	441.427
Durdurulan Faaliyetler	785	785
Net Kar	231.181	442.212

Tablo 20. Yüzde Değişim Tablosu

	US GAAP / LIFO	UFRS / FIFO	Düzeltilme	Yüzde Değişim
Satılan Malın Maliyeti	9.325.724	9.003.924	321.800	%3.5
Gelir Vergisi Giderleri	103.886	216.516	112.630	%108.4
Net Kar	231.996	441.427	210.246	%90.6
Stoklar	1.400.332	1.962.632	562.300	%40.2
Toplam Varlıklar	4.746.371	5.308.671	562.300	%11.8

Commercial Metal Company, *The New York Stock Exchange* üyesi bir şirket olup merkezi ABD/Texas, Irving'de yer almaktadır. Firma, 120'den fazla yerel geri dönüşüm merkezi işletmektedir. Çelik Fabrikaları; imalat tesisleri; pazarlama ve dağıtım ofisleri; inşaatla ilgili ürün mağazaları; ısıl işlem tesisleri; ve diğer ilgili operasyonlar firmanın faaliyet konusunu oluşturmaktadır. Dünya çapında 12 den fazla ülkede faaliyet göstermektedir.

Firmanın, US-GAAP ve UFRS kapsamında hazırlanmış mali tabloları incelendiğinde farklı stok maliyet hesaplama yöntemleri kullanıldığı görülmektedir. US-GAAP kapsamında LIFO yöntemi tercih edilmişken, UFRS kapsamında FIFO yöntemi tercih edilmiştir. Daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi UFRS, LIFO yönteminin kullanılmasını yasaklamıştır.

US-GAAP kapsamında hazırlanmış bilanço örneğinde stoklar 1.400.332 USD iken, UFRS kapsamında hazırlanmış bilançoda 1.962.632 USD olarak gerçekleşmiştir. Stoklar, FIFO yöntemine göre %40.2 daha yüksek gerçekleşmiştir.

US-GAAP kapsamında hazırlanmış gelir tablosu örneğinde satılan malın maliyeti 9.325.724 USD iken, UFRS kapsamında hazırlanmış gelir tablosunda 9.003.924 USD olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak, UFRS'ye göre satılan malın maliyetinde %3.5 lik yükseliş olmaktadır.

Aynı şekilde firmanın UFRS ve US-GAAP kapsamında hazırlanmış mali tablolarına istinaden, 2008 yılı net karında da farklılıklar olduğu görülmektedir. US-GAAP' göre 231.996 USD olan net kar, UFRS kapsamında 441.427 USD olarak % 90.6 oranında yükseliş ile gerçekleşmiştir.

Vergisel açıdan incelenecek olursa, 2008 yılına ait mali tablolarda, US-GAAP kapsamında 108.886 USD olan gelir vergisi gideri, UFRS kapsamında 216.516 USD tutarına kadar yükselmektedir. Artış oranına bakıldığında UFRS kapsamında FIFO yöntemiyle hazırlanmış mali tablolarda gelir vergisi, US-GAAP kapsamında LIFO yöntemiyle hazırlanmış mali tablolara göre gelir vergisinde %108,4 oranında yükseliş olduğu görülmektedir.

1.8. US-GAAP KAPSAMINDA LIFO STOK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMİ KULLANILARAK FİNANSAL TABLOLAR MANİPÜLE EDİLEBİLİR

Şirketler karlarını azaltmak için stoklar üzerinde oynamalar yapabilmekte, ciroyu gizleyebilmekte, fazla amortisman ayırabilmekte veya giderleri gerçek dışı bir şekilde arttırabilmektedir. Bu şekilde, ödemeleri gereken vergiden çok daha azını ödeyebilirler (Bayraktar, 2007: 16).

Stok maliyetinin hesaplanması ile ilgili kullanılan LIFO, FIFO, Ortalama maliyet yöntemleri stok maliyetlerinin ortaya konulması için işletmelerin bilançolarda göstermiş oldukları stok ücretleri ve gelir tablosunda bulunan “satılan malın maliyeti, mal satış karı” tutarları değişmektedir. Aslında bir dönemin içerisinde alınan ve satılan malların eşit olması durumunda bu metotların işletmenin satış karı üzerinde bir etkisi yoktur. Fakat mal alım-satımlarında işletmelerin aktif yapısı sebebiyle dönemin sonlarında satışı yapılamayan bu sebeple de, bilanço tablosunda gösterilmesi gerekli stok olmaktadır. Bu bağlamda dönem karını çok göstermek isteyen işletmeler FIFO yöntemi, dönem karını az göstermeyi amaçlayan ve vergiyi az ödemek isteyen işletmeler ise, LIFO yöntemi uygulayacaklardır. (Cemal Küçüksözen, 2004: 252)

LIFO stok maliyet yöntemi şirketlere birçok avantaj ve dezavantaj getirmektedir. Her şeyden önce, LIFO kullanan çoğu şirket genellikle vergi veya harici raporlama amacıyla bunu yapar. Enflasyon dönemlerinde, net gelir, LIFO kapsamında FIFO'ya göre daha düşük olur ve vergilendirilebilir gelirin düşmesine neden olur. LIFO kullanılarak, bir şirketin envanter alımlarının zamanlamasını manipüle ederek gelirini artırabileceği veya azaltabileceği savunulmaktadır. (Shim, J.K. & Siegel, J.G., 2010).

Tablo 21. Stoklar Tablosu

Tarih	Birim Maliyeti	1.000 birimlik alış	Satılan malın maliyeti / LIFO	Satılan malın maliyeti / FIFO
-------	----------------	---------------------	-------------------------------	-------------------------------

Başlangıç			0	0
02.05.2008	2,00	2.000	-	(2.000)
08.05.2008	2,25	2.250	(2.250)	(2.250)
15.05.2008	2,50	2.500	(2.500)	(2.500)
22.05.2008	2,75	2.750	(2.750)	(2.750)
30.05.2008	3,00	3.000	(3.000)	-
Toplam		12.500	(10.500)	(9.500)
Stok Bakiye			2.000	3.000

Tablo 22. Kar Tablosu

ÖZET	LIFO	FIFO
Satışlar	12.000	12.000
Satılan Malın Maliyeti	10.500	9.500
Brüt Kar	1.500	2.500

Yukarıda yer alan tabloda incelendiğinde, LIFO ve FIFO yöntemlerine göre farklı sonuçlar elde edildiği ve hipotezin doğru olduğu görülmektedir. LIFO, satılan malların maliyetini artırarak karı ve dolayısıyla vergiye tabi geliri düşürür. Genel olarak bakıldığında bir firma vergi amacıyla LIFO yöntemini kullanıyor ise, finansal raporlama amacıyla da LIFO yöntemini kullanmalıdır.

1.9. YAKINSAMA ÇALIŞMALARI SONUCU ABD'DE LIFO KULLANIM ORANI AZALMAKTADIR

Envanter hesaplamak için üç ana yöntem vardır. Bunlar, FIFO, LIFO ve ağırlıklı ortalama yöntemleridir. Hangi şirketin hangisini kullanacağı şirketin tercihine bağlıdır. Bu yöntemlerin birbirlerine göre avantajı veya dezavantajı vardır. Bir işletme, satın alma maliyetlerini, satılan malın maliyetini ve hedeflenen brüt karı ve vergiye tabi geliri dikkate alarak hangi yöntemi kullanacağını belirler. Bazı durumlarda, bir işletme iki yöntemden yararlanabilir. Harici raporlar hazırlamak için bir yöntem kullanılabilirken, dahili, yönetsel raporlar için ikinci bir yöntem kullanılabilir.

Küreselleşen dünyada farklı çevreler ile uyumlu olabilmek, farklı kitlelere ulaşabilmek için alışla gelmiş yöntemlerden vazgeçilerek daha büyük kitlelerin kabul ettiği yöntemler tercih edilmeye başlamaktadır. UFRS kullanımının ülkeler bazında ve

dünya genelinde yaygınlaşmaya başlaması ile yerel GAAP'lar yavaş yavaş terk edilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde de yapılan uyum ve yakınsama çalışmalarında mali tabloların raporlanması sürecinde bir takım revizasyonlar yaşanmıştır. Bazı firmalar, UFRS ve US GAAP yakınsama ve uyum çalışmaları sonucunda mali tablolarını etkileyecek değişiklikler yapmışlardır. UFRS, LIFO yöntemini yasakladığı için bir çok ABD firması da bu süreçte LIFO kullanımını azaltmıştır. AICPA'nın 2010 yılında yaptığı çalışmada LIFO kullanımının azaldığı görülmektedir.

Tablo 23. Yıllara yaygın kullanılan stok maliyet hesaplama yöntemleri ve firma sayıları. (AICPA. 2010. *Accounting Trends and Techniques, 2010-1983; 1974; 1972-1970; 1956 (New York, New York: AICPA).*)

Yıllara yaygın kullanılan envanter yöntemleri ve firma sayıları										
Envanter Yöntemleri	2009		2008		2007		2006		2005	
	FIFO	325	%49	323	%49	391	%50	385	%48	385
LIFO	176	%26	179	%27	213	%27	228	%28	229	%29
Ortalama Maliyet	147	%22	146	%22	155	%20	159	%20	155	%19
Diğer Yöntemler	18	%3	17	%3	24	%3	30	%4	30	%4
Toplam	666	%100	665	%100	783	%100	802	%100	799	%100

Yıllara yaygın kullanılan yöntemlerine ait yukarıda yer alan tablo incelendiğinde, zamanla LIFO yönteminin kullanım oranının azaldığı, FIFO yöntemi ve ortalama maliyet yöntemi kullanımının artış trendi içinde olduğu görülmektedir. Bu oransal farklılıkların meydana gelmesinde en büyük etkenin UFRS ve US-GAAP arasındaki uyum ve yakınsama çalışmalarıdır.

Büyüyen dünya ekonomileri her geçen gün birbirleriyle daha çok ortak payda altında bir araya gelmektedir. Ortak paydalardan biride aynı standartlar altında muhasebe uygulamaları olmaktadır. Bu doğrultuda birçok ülkede ortak standart olarak kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum çalışmaları yapılmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde de UFRS'ye uyum ve yakınsama çalışmaları devam ettiğinden, işletmeler, UFRS kapsamına uygun mali tablolar ve raporlamalar hazırlama

eğilimindedir. Yukarıdaki araştırmadan da anlaşılacağı üzere, UFRS'nin kullanımına izin vermediği LIFO stok değerlendirme yöntemi kullanımının ABD firmalarında da azaldığı görülmektedir.

1.10. UFRS VE US GAAP KAPSAMINDA STOKLARIN YAKINSAMA ÇALIŞMALARI TAMAMLANMIŞTIR

Stokların finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hakkında US-GAAP kapsamında FASB'ın ASC 330 standardı rehberlik yapmaktadır.

FASB'ın ASC 330 standardında yapmış olduğu güncellemeler aşağıdaki gibidir:

- *Önerilen ASU, Bilgilendirme Çerçevesi - Envanter için Bildirim Gerekliliklerinde Yapılan Değişiklikler (Ocak 2017)*
- *ASU 2015-11, Envanter Ölçümünü Basitleştirme (Temmuz 2015), (Kamu kuruluşları için 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren geçerlidir).*
- *ASU 2014-09, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat (Mayıs 2014), (Kamu kuruluşları için 15 Aralık 2016'dan itibaren geçerlidir).*
- *ASU 2012-04, Teknik Düzeltmeler ve İyileştirmeler (Ekim 2012), (Kamu kuruluşları için 15 Aralık 2012'den itibaren ve kamuya açık olmayan işletmeler için 15 Aralık 2013'te yürürlüğe girer)*

UFRS kapsamında ise IAS2'nin amacı, stokların muhasebeleştirilmesini belirlemektir. Stokların maliyetinin belirlenmesine ve sonrasında net gerçekleşebilir değere indirgemenin de dahil olduğu bir giderin muhasebeleştirilmesi için rehberlik yapmaktadır. Ayrıca, kullanılan maliyet formülleri hakkında rehberlik yapmaktadır.

- *UMS 2 Yayınlanan Envanterler, (Aralık 2003), (1 Ocak 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir)*

Farklılaşan küresel ekonomi koşulları, siyasi ve sosyal yapının zamanla değişiyor olması, ekonomilere yeni oyuncuların ve tarafların dahil oluşu, bilinenin dışında yeni ürün ve uygulamaların ortaya çıkışı muhasebe standartlarında gelişimin tamamlanarak rafa kaldırılması gibi bir durumu yok etmektedir. Diğer bir değişle yaşayan ekonominin var olması, sistemlerin canlı olması ve sürekli değişim

gösterebilmesi nedeniyle muhasebe standartlarında da her zaman güncellenme ihtiyacı doğacaktır. Standart belirleyiciler bu doğrultuda daha iyi, daha verimli ve daha çözümcü standartlar oluşturma yolunda çalışmalar yapacaktır. Bunun sonucunda, UFRS ve US-GAAP kapsamında stok standartlarının gelişimi değerlendirildiğinde, LIFO stok maliyet hesaplama yönteminin kullanılması veya kullanılmaması noktasında standartlar arasında görüş ayrılığı olduğu gibi ve bu ayrı görüşün ortak payda buluşup geliştirilmesi gerektiğidir. Bu doğrultuda, standart belirleyicilerin muhasebe standartlarında teklik ve küresel uyum için tamamlaması ve geliştirmesi gereken geniş alanlar hala mevcuttur.



BEŞİNCİ BÖLÜM

(SONUÇ)

1. SONUÇ

Finansal raporlamada, karşılaştırılabilirliği, tutarlılığı ve şeffaflığı arttırmak amacıyla muhasebe standartlarında geliştirmeler ve revizeler olmuştur. Daha verimli finansal piyasalar ve gerçek finansal raporlama sonuçlarına ulaşabilmek için doğru ve sağlıklı finansal raporlama önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmıştır. Dünyada, daha önceki uygulamalarda deneyim eksikliği, muhasebe alanındaki yetersiz yasalar gibi faktörlerin etkisiyle finansal tabloların ve finansal raporların şirketler ve tarafları için yeterli bilgileri sunmadığı ve ortaya koymadığı görülmüştür.

Finansal raporlamanın uluslar arası düzeyde harmonizasyonu, piyasaların dünya çapında entegre olması ve ticaretin küresel ölçekte gelişmesi sonucuyla hız kazanmıştır. FASB'ın IASB ile yakınlaşması ve küresel alanda finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi amacıyla ortak imzaların atılması uluslar arası piyasalarda daha güvenilir verilerin elde edilebilmesi için bir dönüm noktası olmuştur. Standart belirleyiciler arasında güçlerin birleştirilmesiyle yakınsama çalışmalarının başarıya ulaşmasını hızlandıracaktır.

UFRS ve US-GAAP'ın harmonizasyonu amacıyla başlatılan yakınsama çalışmaları ile daha sağlıklı finansal raporlama sonuçlarına ulaşılması taraflar açısından güvenilirliği arttırdığı görülmektedir.

Finansal bilgede manipülasyonu azaltmak, bilgi asimetrisini en aza indirmek ve sermaye piyasalarında etkinliği artırma hedefiyle UFRS, küresel çapta kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlama yolunda bir çok gelişim göstermiştir. US-GAAP ile yapılan yakınsama çalışmaları ile uluslar arası piyasalarda ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak belirlenen temel nitelikteki standartlar özelinde revizyonlar yapılmıştır.

Uluslar arası piyasalarda, küresel düzeyde faaliyet gösteren firmalar, yakınsama çalışmaları sonucunda daha karşılaştırılabilir mali tablolar elde etme fırsatı bulmuştur. UFRS öncesi ülkelerin sadece kendi GAAP'larına göre mali tablolar hazırlaması küresel düzeyde karşılaştırma yapma imkanı vermezken, UFRS'ye geçişle birlikte

karşılaştırılabilir tablolar elde edilebilmiştir. Amerikan borsalarında yer alan uluslar arası yabancı sermayeli firmalar içinde UFRS ve US-GAAP yakınsama çalışmaları önemli bir gelişme olmuştur. Firmalar yakınsama çalışmaları sonrası ihtiyaca uygun, daha güvenilir finansal raporlamalar hazırlayarak karşılaştırılabilirliği yüksek finansal raporlar elde etmiştir.

Genel anlamıyla UFRS stok maliyet hesaplamaları konusunda ilke bazlı bir yaklaşım sergilerken, US-GAAP ise daha detaylı ve kural bazlı ilke yaklaşımı göstermiştir. Bu iki standart doğrultusunda hazırlanan finansal raporlamalarda stok hesaplama yöntemleri arasındaki farklılıklar nedeniyle sadece bilanço üzerinde değil gelir tabloları üzerinde de önemli ayrılıklar ortaya çıkartmıştır. Gelir tablosu yaklaşımı ile dönem sonu tutarlarına odaklanmışken, bilanço yaklaşımı hesap bakiyelerine günlük bazda odaklanmıştır.

Şirketlerin LIFO stok maliyet yöntemini tercih ederek vergisel avantajlar elde edebildiği görülmüştür. Enflasyonist dönemlerde LIFO yöntemi kullanmayı tercih eden firmaların FIFO yöntemi kullanımına göre daha düşük kar açıkladıkları ve dolayısıyla da daha düşük vergilendirilebilir gelir elde edikleri görülmüştür. Öte yandan küreselleşen piyasalarda tek tip finansal raporlama standartlarına yaklaşma ihtiyacının artması, tarafların dünya çapında karşılaştırılabilir finansal raporlamalar tercih etmesi sebebiyle, LIFO kullanımına izin veren US-GAAP ve LIFO kullanımını yasaklayan UFRS arasında ki uyum çalışmaları nedeniyle LIFO kullanımında zamanla azaldığı görülmüştür. Yinede orta ve küçük ölçekli birçok firmada vergisel avantaj sağlaması nedeniyle US-GAAP kapsamında LIFO yöntemi kullanılmaktadır.

Uluslararası piyasaların canlı olması, zaman içinde daha aktif ve birbiriyle etkileşimin artarak devam etmesi sebebiyle, sadece UFRS ve US-GAAP arasındaki yakınsama ve harmonizasyon çalışmaları değil bütün ülkelerde yerel GAAP'ların sürekli bir değişimi söz konusu olacaktır. Daha anlaşılabilir, daha sağlıklı, daha faydalanılabilir finansal raporlamalara ulaşabilmek adına standart belirleyicilerin daha çok ortak paydada finansal raporlama standartları geliştirmesi gerekecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN Nejat, TENKER Nalan, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*,” İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2007.

ALTUĞ Figen, *Mali Denetim, Bursa: Ezgi Kitabevi*, 2013.

ARAT Mehmet Emin, ÇETİN Ayten, *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tabloları Analizi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2011.

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

AYANOĞLU Murat, *Üretim Yönetimi*, Adapazarı: Sakarya Kitabevi, 2005.

BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012.

BUZ Bülent, *Bağımsız Denetim: Genel Bir Bakış*, İstanbul: Hilal Yayıncılık, 2015.

ÇELİK Aytekin, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005.

DEMİR Volkan, BAHADIR Oğuzhan, *UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon*, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2009.

DURSUN Adem, *Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007.

ELİTAŞ Cemal, ELİTAŞ Bilge Leyli, *Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.

- ELİTAŞ Cemal, *UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları*, Ankara: Hipotez Yayınları, 2011.
- GÖKÇEN Gürbüz, *Genel Muhasebe: İlkeler ve tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013.
- GÖKÇEN Gökçen, ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011.
- GÖKDENİZ A.Ümit, *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, İstanbul: Avcıol Basım,2005.
- GÜCENME Ümit, *Muhasebe Denetimi*, Bursa: Aktüel Yayınları, 2004.
- GÜCENME Ümit, ÖZERHAN Yıldız, KARABINAR Selahattin, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Sakarya: SAÜM Yayınları, 2013.
- HAFTACI Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2011.
- HORNGREN Charles T., HARRİSON Walter T., OLİVER Suzanne M., *Financial & Managerial Accounting*, New York: Pearson, 2009.
- KARACAN Sami, UYGUN Rahmi, *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.
- KARAKAYA Mevlüt, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- KARDEŞ-SELİMOĞLU Seval, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- KAVAL Hasan, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- KAYGUSUZ Sait Yüksel, *Maliyet Muhasebesi*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2009.
- KIZIL Ahmet, KIZIL Cevdet, FİDAN Mehmet M., KESKİN İrem, *TMS-TFRS: Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*, İstanbul: Der Yayınları, 2013.
- KOBU Bülent, *Üretim Yönetimi*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2005.

- KÜÇÜK Orhan, *Stok Yönetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık,2011.
- LAZOL İbrahim, *Maliyet Muhasebesi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2004.
- ÖZERHAN Yıldız, YANIK Serap, *TMS/TFRS*, Ankara: Türmob Yayınları, 2012.
- SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Seçkin, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- SELVİ Yakup, *TMS 2 Stoklar*, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2009.
- SHİM Jae K, SİEGEL Joel G, *Dictionary of Accounting Terms*, Hauppauge, NY: Barron's, 2010.
- SÜRMEİLİ Fevzi, *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2006.
- ŞAVLI Tuba, *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2014.
- TANYAŞ Mehmet, BASKAR Murat, *Üretim Planlama ve Kontrol*, İstanbul: İrfan Yayıncılık, 2006.
- TEKİN Mahmut, *Üretim Yönetimi*, Konya: Günay Ofset, 2006.
- USUL Hayrettin, *Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013.
- YAMAK Oygur, *Üretim Yönetimi: Sistemsel Bir Yaklaşım*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.

MAKALELER

- AĞCA Ahmet, AKTAŞ Rafet, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007,ss.1-16.

- AKGÜN Ali İhsan, “*Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş*” Yönetim ve Ekonomi, 2012, ss.1-16.
- AKSOY Tamer, “*Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilim*” Mali Çözüm, 2005, ss. 182-199.
- ATAMAN Başak, CAVLAK Hakan, “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Halka Açık Şirketlerde Kullanılma Düzeyi Üzerine Bir Araştırma*” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006, ss. 67-98.
- BAHADIR Oğuzhan, “*Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından*” Mali Çözüm, 2012, ss.51-68.
- BALSARI Çağanur K., DALKILIÇ Fatih, “*Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması*” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,2007, ss. 105-117.
- BALL Ray, “*International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors.*” Accounting and Business Research, 2006, ss. 5-27.
- BAŞPINAR Ahmet, “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*” Maliye Dergisi, 2004, ss. 42-57.
- BAYRI Osman, “*Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2008, ss. 95-110.
- BAYRI Osman, “*Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi*” Mali Çözüm, 2010, ss. 89-116.
- BEKÇİ İsmail, ÖZDEMİR Ozan, “*Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek*

Mensuplarının Bakış Açılıarı Üzerine Bir Araştırma” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 2006, ss. 143-164.

ÇALIŞKAN Ali, “*Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliği’nde Bağımsız Denetim*” Sayıştay Dergisi, 2006, ss. 51-58.

ÇANKAYA Fikret, “*Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması*” ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, ss. 127-148.

DALKILIÇ Ali Fatih, “*Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre ASC 330 Kapsamında Stokların Değerlemesi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Karşılaştırmalı Bir Yaklaşım*” İzmir: SMMMO, 2014.ss. 17-27.

FANGSHU Zhu, “*Review of US GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects*” Research Journal of Management Sciences. 2015, ss. 21-36.

FOSTER Taylor W., “*The Statement of Cash Flows: An Indirect to Direct Conversion Tool to Enhance User Understanding and Analysis*” Journal of Accounting and Finance, 2012, ss. 94-119.

GENÇOĞLU-GÜCENME Ümit, ARSOY-PORAY Aylın, ERTAN Yasemin, BORA Tuba, “*TMS/IFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri*” MUFAD, 2014, ss. 1-25.

GÜCENME Ümit, ARSOY-PORAY Aylın, “*Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2006, ss. 66-74.

GÜCENME-GENÇOĞLU Ümit, ERTAN Yasemin, “*Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum*” Finansman Dergisi, 2012 ss.1-24.

İBİŞ Cemali ÖZKAN Serdar, “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış*” Mali Çözüm, 2006, ss. 25-43.

- KARABINAR Selahattin, “*Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2006 ss. 141-148.
- KARASU Rauf, “*Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*” Amme İdaresi Dergisi, 2014, ss. 79-105.
- KESKİN Ayşe İrem, DİNÇER Banu, “*UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama*” Maliye Finans Yazıları, 2015 ss. 219-246.
- ÖZYÜREK Hamide, “*TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2012, ss. 131-141.
- PAKDEMİR Recep, “*Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği: Uygulamadan Örnekler*” Mali Çözüm Dergisi, 2006, ss. 21-29.
- REİNEKİNG Casey, “*An Examination Of Inventory Costing Convergence Under Generally Accepted Accounting Principles And International Financial Reporting Standards*” Journal of International Business Research, 2012, Forthcomin, 2012, ss. 17-33.
- RANDY Marl Read, DİANA Kay Pence, “*Throwing a Life Saver to LIFO: IFRS Adoption or Incorporation?*” Journal of Accounting and Finance, 2013, ss. 132-136.
- USUL Hayrettin, KIYMIK Hakkı, “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları*” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2010, ss. 123-139.
- ÜSTÜNDAĞ Saim, “*Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*” Muhasebe ve Denetim Bakış, 2010, ss. 31-57.

DİĞER KAYNAKLAR

BAYRAKTAR Ahmet, “*Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*” Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , Yüksek Lisans Tezi, 2007.

BOSTANCI Serpil, “*Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*” İstanbul: İSMMMOMO Yayınları, 2010.

DELOİTTE “*IFRS in Focus IASB Issues New Standard on Revenue Recognition*” IFRS Global Office. <http://www.iasplus.Com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2014/ifrs-15>, 2014, (27.03.2017)

ERNST&YOUNG, “*Conceptual Framework Objectives and Qualitative Characteristics*” Supplement to IFRS Outlook, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/\\$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf) , 2014, (10.03.2017).

ERNST & YOUNG LLP, US GAAP versus IFRS: The basics: 4,2011, (10.03.2017)

IASB. International Accounting Standards Board. International Accounting Standards Board, Website: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=1176156304264>, 2011, (09.03.2017)

FASB, “*Revenue from Contracts with Customers. FASB Accounting Standards Update*” http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176165966833&acceptedDisclaimer=true , 2015, (07.05.2017).

FIRAT Abdullah Bülent, “*Finansal Raporlama Sürecindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*” İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008.

GEORGINA Nderitu. “*Differences between IFRS and US GAAP.*” DifferenceBetween.net. September 28, 2017 < <http://www.differencebetween.net/business/finance-business-2/differences-between-ifrs-and-us-gaap/>, 2017, (01.09.2017)

GÖNÜL Hasan Halil, “*Muhasebe Standartlarında Ortak Adım IFRS ve USGAAP İçin Ortak Hasılat Standardı Yayınlandı*”<http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/muhasebe-standartlarinda-ortak-adim-ifrs-ve-us-gaap-icinortak-hasilat-standardi-yayinlandi/>, 2014 (28.03.2017).

HASAAN Fazal, “*Why LIFO is Not Permissible Under IFRS?*” PakAccountants.com, Website:<http://pakaccountants.com/why-lifo-is-prohibited-under-internationalaccounting-standards/> (June 2). , 2011, (04.08.2017)

KAYA İdil, “*FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru*”VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu.

KİNG Albert, “*IFRS is Dangerous to Your Health.*” Accounting Today. Website: <http://webcpa.com> (January 11), (05.06.2017)

KOFFLER Keith.“*Obama Friends Business While Trying to Wreck Its LIFO.*” White House Dossier, Website: <http://www.whitehousedossier.com/2011/07/21/obama-friendsbusiness-wreck-lifo/> (July 21)

KÜÇÜKSÖZEN Cemal ”*Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*” Doktora Tezi, Ankara, 2004.

LEONE Marie, “*Sucking the LIFO Out of Inventory.*” CFO Magazine, Website: <http://www.cfo.com/article.cfm/14508745?f=singlepage> (July 15).

LİN Stephen, “*Relative Effects of IFRS Adoption and IFRS Convergence on Financial Statement Comparability,*”School of Accounting College of Business Florida International University Miami, FL 33199 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2956076. (10.08.2017)

OKSAY Suna, ACAR Onur, “*Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*” <http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> (14.03.2017).

ORACLE, “*The Impact of Revenue from Contract with Customers Frequently Asked Questions*”<http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf>, (25.03.2017).

ÖZDEMİR Fevzi Serkan, “*Finansal Raporlama Rejimlerinin Finansal Başarısızlık Tahmin Etkinliği Üzerindeki Etkisi: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama*” Doktora Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

ÖZKAN Serdar, “*Kavramsal Çerçeve ve Finans Tablolarının Sunulması*” Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Seminerleri, İzmir: İZSMMMMO Yayını,2005.

PRZYBYLA Heidi, “*Obama Wants to Scrap \$72-Billion Business Tax Break as Republicans Balk.*” Bloomberg,Website:
<http://www.bloomberg.com/news/2011-0627/obama-targets-72-billion-business-tax-break-republicans-balk.html> (04.06.2017)

SHUKHRAJ Penny, “*Converged Revenue Recognition Standard Issued Accountancy Live*” <https://www.accountancylive.com/converged-revenue-recognition-standard-issued>, (28.03.2017).

UFRS 15, “*Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*” http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf (28.03.2017).

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Ertuğrul ERGÜN
Tez Adı	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE AMERİKAN GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE STANDARTLARI ARASINDAKİ YAKINSAMA ÇALIŞMALARININ STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA ETKİLERİ
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Doç.Dr. Orhan Bozkurt
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih :

İmza :

03.01.2018
