

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALİ

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ
UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN KARS İLİNDE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZGÜR GÖKTAŞ

TEZ YÖNETİCİSİ

DOÇ. DR. HÜSEYİN ALİ KUTLU

KARS- 2012

T.C.

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ' NE

Özgür GÖKTAŞ'a ait "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğine İlişkin Kars İlinde Bir Araştırma" konulu çalışma, jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Anabilim Dalı, İşletme Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak **Oy Birliği** ile kabul edilmiştir.

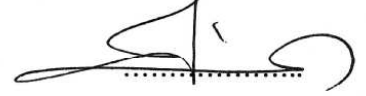
20/01/2012

Adı Soyadı

İmza

Başkan

: Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU



Üye

: Yrd. Doç. Dr. CebraİL MEYDAN



Üye

: Yrd. Doç. Dr. Adem KARAKAŞ



Bu tezin kabulü, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
.....\\2012 gün ve\ sayılı kararıyla onaylanmıştır.

UYGUNDUR

...../...../2012

Prof. Dr. Selçuk URAL

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ.....	III
KISALTMALAR.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK YÖNTEM VE ÇALIŞMALAR

1.1.Muhasebe ve Muhasebe Standartları.....	4
1.1.1.Muhasebe Tanımı ve Fonksiyonu.....	4
1.1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve İşlevleri.....	7
1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasının Amaçları.....	9
1.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri.....	11
1.1.4.1. Yasama Yolu İle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi.....	11
1.1.4.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi.....	13
1.1.4.3.Kamu Sektörünün Muhasebe Standartlarını Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesiyle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi.....	14
1.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı, Önemi ve Süreci Etkileyen Faktörler.....	16
1.2.1. Uluslararası Muhasebenin Amaçları.....	18
1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemini Artıran Faktörler.....	19
1.2.3.Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasını Gerektiren Faktörler.....	20
1.2.4.Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşumu.....	22
1.2.5.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyuma Zorunluluğu.....	28

1.2.6. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasının Olası Yararları.....	31
1.3. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırmasına Yönelik Eleştiriler.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR

2.1. Uluslararası Alanda Örgütlenmeler.....	35
2.1.1. Birleşmiş Milletler (BM)	36
2.1.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	38
2.1.3. Avrupa Birliği (AB).....	39
2.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	41
2.1.5. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO).....	43
2.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	44
2.1.6.1. IASC' nin Kuruluşu, Organizasyon yapısı ve Amaçları.....	44
2.1.6.2. IASC Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar.....	47
2.1.6.3. IASC' ye Yönelik Eleştiriler.....	49
2.1.7. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	49
2.1.7.1. IASB Kuruluşu ve Organizasyon Yapısı ve Amaçları.....	49
2.1.7.2. IASB Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar.....	51
2.1.7.3. IASB' in Kurumsal Yapısı.....	54
2.1.7.4. IASB' ye Yönelik Eleştiriler.....	56
2.2. Türkiye' deki Örgütlenmeler.....	56
2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	57
2.2.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	58
2.2.2.1. TMUDESK' in Kuruluşu, Organizasyon Yapısı ve Amaçları.....	58
2.2.2.2. TMUDESK Tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar	60
2.2.2.3. TMUDESK' e Yönelik Eleştiriler.....	61
2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	61
2.2.3.1. TMSK' nin Kuruluşu, Organizasyon Yapısı ve Amaçları.....	62
2.2.3.2. TMSK Tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar.....	63
2.2.3.3. TMSK' ya Yönelik Eleştiriler.....	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE ÖRNEKLERLE
UYGULAMAYA GETİRECEKLERİ

3.1.Yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları	66
3.1.1. Kavramsal Çerçevenin Amacı.....	66
3.1.2. Kavramsal Çerçevenin Uygulanması.....	68
3.2. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu	69
3.3. TMS-2 Stoklar.....	72
3.4. TMS-7 Nakit Akış Tabloları	76
3.5. TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar	85
3.6. TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar.....	87
3.7. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri.....	88
3.8. TMS-12 Gelir Vergileri.....	90
3.9. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar	93
3.10. TMS-17 Kiralama İşlemleri	96
3.11. TMS-18 Hasılat	98
3.12. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	100
3.13. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	103
3.14. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri	104
3.15. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri	106
3.16. TMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları	108
3.17. TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama.....	110
3.18. TMS-27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	111
3.19. TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar	115
3.20. TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	117
3.21. TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar.....	118
3.22. TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum	120
3.23. TMS-33 Hisse Başına Kazanç	122
3.24. TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama	123
3.25. TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	124
3.26. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	126
3.27. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	129

3.28. TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	131
3.29. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	132
3.30. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler.....	134

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KARS İLİNDE UYGULANABİLİRLİLİĞİNE DAİR ALAN UYGULAMASI

4.1. Çalışmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	136
4.2. Çalışmanın Yöntemi	136
4.2.1. Çalışmanın Değişkenleri	137
4.2.2. Çalışmanın Analiz Yöntemi	137
4.3. Çalışmanın Hipotezleri.....	138
4.3.1. Ankete Katılanların Demografik Özellikleri.....	139
4.3.2. TMS Faktörlerinin ve Anket Sorularının Analizi	143
4.3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi.....	150
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	158
KAYNAKLAR	162
EKLER	172
ÖZGEÇMİŞ	178

ÖZET

Küreselleşme, uluslar arası birçok faktörü etkilediği gibi muhasebe bilimini de etkilemektedir. Özellikle yirminci yüzyılın son çeyreğinde muhasebe biliminin küreselleşmesi adına büyük adımlar atılmıştır. Ortak bir muhasebe dili oluşturulması sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturularak, Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmıştır. UFRS ve dolayısıyla TMS'nin temel prensibi, mali tabloların, işletmelerin gerçeğe en yakın mali durumunu gösterecek değerlendirme ve kayıtlara alma standartlarıyla hazırlanmalarıdır. Yatırımcılara, kredi kuruluşlarına, kısaca tüm mali tablo kullanıcılarına doğru mali bilgiler verecek bir muhasebe sistemi esastır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alan Türkiye Muhasebe Standartları, yürürlüğe girdiğinde dünya ile finansal raporlama bağlamında entegrasyon sağlanacaktır. İşletmeler faaliyetlerinin sonuçlarını daha gerçekçi ve uluslararası normlara uygun olarak görebilecekler ve böylece daha doğru kararlar verebileceklerdir.

Bu çalışmanın amacı, uygulamada görülebilecek uyum sorunlarının çözümü noktasında, ilgililerin karşılaşılabilecekleri muhtemel sorunları tespit etmek amacıyla Kars'taki muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarını incelemektir.

Anahtar Kelimeler:Muhasebe, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Kars

ABSTRACT

Globalization affects the science of accounting just like has influence on many international factors. Especially in the last quarter of the twentieth century, great strides have been taken in order to globalize the science of accounting, in the process of creating a common accounting language, on International Accounting Standard board (IASB) has been established and the International Accounting Standarts have been published. The basic principle of UFRS and also TMS is to be prepared with the standarts that have evaluation and records which will give the most real- like financial status of fiscal tables and businesses. Investors, credit institutions shortly for all the users of fiscal tables, the goal is to form an accounting system that will give accurate financial information.

When the Turkey's Accounting Standarts, based on Internatioanal Accounting Standards, are put into action an integration will be provided with the world in the context of financial reporting, businesses will be able to see the results of their activities in a more realistic and appropriate way to international norms, and thus give accurate decisions.

The purpose of this study is to examine the perspectives of accounting professionals in Kars in order to identify the problems which are likely to be faced by workers at the point of solving the probable problems that can be seen at practice.

Key Words:Accounting, International Accounting Standards, Turkish Accounting Standards, Kars

ÖNSÖZ

Ülkelerin gelişen ekonomileri, işletmelerinin finansal yapılarının ve finansal sistemlerinin karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olmaktadır. Bu karmaşık düzen içerisinde ekonomik sistemlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için şeffaf, güvenilir, sağlıklı ve düzgün bir organizasyona ihtiyaçları vardır. Muhasebe sistemlerinin uygulanması devlet, işletmeler ve ilgili çıkar gruplarının finansal faaliyetlerini önemli ölçüde etkilediğinden dolayı, bu kurumların yatırımlarına yönelik alacakları kararları da etkilemektedir.

Bu çalışmada, muhasebe sürecinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için standartlara duyulan gereksinimin, uluslararası alanda ilgili kurumlar bünyesinde oluşturulması ve harmonizasyon çalışmalarının yapılmasının yanı sıra, ülkelerin kendi bünyeleri içerisinde oluşturulan standartların da bu uyum sürecine yönelik çalışmalar yapmasında, sektörde uygulamanın öncüsü olan muhasebeci ve meslek mensuplarının ne derece bu konuya vakıf oldukları, karşılaşılabilecek sorunların çözümünde bakış açılarının ne olduğunun ölçülmesine çalışılmıştır.

Çalışmanın oluşturulma sürecinde katkıları bulunan Kars Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Başkanı Yüksel AKBABA' ya, TÜİK Bölge Müdürü Mehmet TOLON ve anket analizinde emeği geçen değerli uzman arkadaşım Burhan BELENAY' a aynı zamanda evde yarattığım dağınıklıktan bunalan sevgili eşime tahammülünden dolayı teşekkür ederim.

Tez konumun belirlenmesinde, çalışmamın ilerlemesinde ve düzeltilmesinde verdiği güç ve destekten ötürü danışmanım Sayın Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU' ya teşekkürü bir borç bilirim.

Kars 2012

Özgür GÖKTAŞ

KISALTMALAR

AB:	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ARC	:Muhasebe Düzenleme Komitesi
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	:Birleşmiş Milletler
EEC	:Avrupa Ekonomi Komitesi
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Kurulu
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurumu
FEE	:Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FMAC	:Finansal Yönetim Komitesi
IAPC	:Uluslar arası Denetim Uygulamaları Komitesi
IAS	:Uluslararası Muhasebe Standardı
IASB	:Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi
IASC	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	:Uluslar arası Finansal Raporlama Komitesi
IMF	:Uluslararası Para Fonu
IOSCO	:Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslar arası Örgütü
ISAR	:Uluslararası Uzman Muhasebeciler Çalışma Grubu
İMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
OECD	:Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

PSC	:Kamu Kesimi Komitesi
SAC	:Standart Tavsiye Kurulu
SM	:Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMSY	:Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
TOBB	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMF	:Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
UMS	:Uluslar arası Muhasebe Standartları
USGAAP	:Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
UFRS/IFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	:Yeminli Mali Müşavir
YÖK	:Yüksek Öğretim Ku

TABLolar LİSTESİ

Sayfa No:

Tablo 2.1 : IASC ve IASB arasındaki Yapısal Değişimler ve Reformlar.....	48
Tablo 3.1 : İki Yöntem Karşılaştırmalı Olarak Aşağıdaki Tabloda Sunulmuştur.....	72
Tablo 3.2 : Örnek: Bir İşletmenin 31.12.2005 ve 31.12.2006 Tarihli Bilançoları ve Dönemin Gelir Tablosu Aşağıdaki Gibidir.	78
Tablo 3.3 : 1.1.2006-31.12.2006 Dönemi Gelir Tablosu	80
Tablo 3.4 : Endirekt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu.....	81
Tablo 3.5 : Tamamlanma Aşamaları Yöntemine Göre Gelir ve Karın	90
Hesaplanması	90
Tablo 3.6 : Ödenmesi Gereken Vergi Hesaplaması	92
Tablo 3.7 : Mali Tablolar Üzerinde Düzeltme Yapılması Şeklinde Çözüm 1.yıl Düzeltilmeleri	94
Tablo 3.8 : Mali Tablolar Üzerinde Düzeltme Yapılması Şeklinde Çözüm 2.yıl.....	95
Düzeltilmeleri	95
Tablo 3.9 : Simge A.Ş. ile Ser Finansal Kiralama Şirketi Arasında Yapılan Finansal Sözleşmesi	97
Tablo 3.10 : Ödeme Planı Tablosu.....	98
Tablo 3.11 : A ve B Şirketlerinin Bilançoları	112
Tablo 3.12 : B Şirketinin Tanımlanabilir Varlık ve Borçlarının, Defter ile Gerçeğe Uygun Tablo Değerleri.....	113
Tablo 3.13 : Konsolide Finansal Durum Tablosu	114
Tablo 4.1 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Dağılımı	139
Tablo 4.2 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	139
Tablo 4.3 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı .	140
Tablo 4.4 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Eğitimlerine Göre Dağılımı....	140
Tablo 4.5 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Bölümlerine Göre Dağılımı....	141
Tablo 4.6 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Tecrübelerine Göre Dağılımı..	141

Tablo 4.7 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Faaliyet Sürelerine.....	142
Göre Dağılımı.....	142
Tablo 4.8 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre	
Dağılımı.....	142
Tablo 4.9 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Pozisyonlarına Göre Dağılımı	143
Tablo 4.10 : TMS Faktörlerinin Ortalama ve Standart Sapmaları	143
Tablo 4.11 : Standartlar Faktörüne İlişkin Soruların Analizi.....	145
Tablo 4.12 : Eğitim Faktörüne İlişkin Soruların Analizi	146
Tablo 4.13 : Uygulanabilirlik Faktörüne İlişkin Soruların Analizi.....	147
Tablo 4.14 : Kültür Faktörüne İlişkin Soruların Analizi.....	148
Tablo 4.15 : Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne İlişkin Soruların Analizi	149
Tablo 4.16 : Firmadaki Pozisyon İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki	150
Tablo 4.17 : Cinsiyet İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki	151
Tablo 4.18 : Eğitim Düzeyi İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki.....	152
Tablo 4.19 : Mükellef Sayısı İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki.....	153
Tablo 4.20 : Mesleki Deneyim İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki.....	154
Tablo 4.21 : Yaş İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki	155
Tablo 4.22 : TMS Faktörleri Arasındaki İlişki.....	157

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 1.1 : Muhasebe Standartlarının Yeri.....	5
Şekil 1.2 : Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri	25
Şekil 1.3 :IFRS' lerin dünya genelinde kullanımı.	30
Şekil 2.1 : IASB Vakfi'nin Yapısı.....	51
Şekil 2.2 : UMS'nin yapılanması.....	55

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte, uluslararası ticareti kısıtlayan engellerin kaldırılmasıyla işletmeler çok uluslu bir yapıya sahip olmuştur. Bu durum işletmelerin gelişimini hızlandırmış, üretim kapasitelerini arttırmıştır. İşletmelerde gerçekleşen büyüme, kaynakların giderek daha fazla tüketimine harcanması ile atık miktarının ve kirliliğin artmasına neden olarak, çevreyi olumsuz yönde etkilemiştir. Dünya’da gelişen bilim, teknoloji ve sanayi faaliyetleri ile bir yandan ekonomik refah arttırılmaya çalışılırken, diğer yandan finansal küreselleşmenin daha çok genişlemesi, global ekonomik oluşum içinde yer alan dünyanın her bir yanındaki firmaların gerçekleştirdiği muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını, çoğalan bir karmaşıklık ve bir takım zorluklarla yüz yüze bırakmıştır.

Farklı ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının da farklı oluşu, yatırım ve finans kararlarının alınmasını ve bunlara ilişkin seçeneklerin karşılaştırılmasını maliyetli ve zor bir hale getirmiştir. Buna ek olarak küreselleşmenin giderek hızlanması, uluslararası finans piyasalarının artan şekilde bütünleşmesi ve sermayenin mobilitesinin artması; söz konusu ulusal muhasebe standartları ve gerekliliklerinin uyumlaştırılması yönündeki talep ve baskılarını şiddetlendirmiştir. Küreselleşmenin nihai bir sonucu olarak dünya genelinde, insanların ortak sorunları ile ilgilenen birçok kuruluş ve örgüt kurulmuştur. Bu kuruluşlar içerisinde yer alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), sınırların kalktığı, uluslararası ticaretin yaygınlaştığı günümüz çağında, tüm toplumların, benzer bir muhasebe dili kullanmalarını sağlamak amacıyla kurulmuştur. IASB, bu amaçla oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’nı tüm dünya toplumlarının kullanımına sunmuştur.

Dünyanın hemen her kesiminde özümsenebilecek, mukayese edilebilir ve şeffaf bilgiyi sunmada global bir muhasebe standardı seti olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın

(UMS/UFRS) oluşturulması ve benimsenmesi eğilimi ise yeni binyılın ilk 10 yılında hız kazanmış ve uygulamaya girmiştir.

Bu standartlar, dünya genelinde muhasebe uygulamalarını birbirine yakınlaştırılacak ve finansal tabloların karşılaştırılmasına imkan sağlayacaktır. Bu amaçla Avrupa Birliği de 19 Temmuz 2002 tarihinde 16/2002 sayılı Tüzük'le birlikte, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren, borsasında hisse senetleri işlem gören tüm işletmelerin en geç 01.01.2005 tarihine kadar konsolide finansal tablolarını IAS' ye uygun şekilde düzenlemeleri istemiştir.

Son yirmi yılda gözle görülür bir şekilde dünyaya açılan ülkemizde de, hem uluslararası ticarete aktif bir rol üstlenilmesi hem de Avrupa Birliği uyum sürecinde olunması Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kabul edilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bu kapsamda, 24.12.2004 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu finansal tablo düzenlemelerini sağlayacak bir standart seti oluşturmaktır. Ülkemizde halen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na bağlı işletmeler finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlemektedirler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), ilgili taraflarla yaygın bir şekilde istişareler de yaparak, kapsamlı bir programın ardından 2009 yılının Temmuz ayında küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin gereksinimlerine uygun, tam set IFRS'lerin genel yapısından ayrılmadan, onlara özgü daha basit bir standart olan IFRS for SMEs Standardını oluşturmuştur. Uluslararası uygulamalara uyum sağlayabilmek için IASB tarafından yayımlanan IAS/IFRS'ler ve yorumları referans olarak ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlama standartlarını oluşturan Kurulumuz bu doğrultuda 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ TFRS Standardını yayımlamıştır.

TBMM nezdinde uzun bir müddet Genel Kurul gündenimini işgal eden Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Türk Borçlar Kanunu Tasarısı, Türk Borçlar Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli hakkındaki kanun tasarısı, Türk Ticaret Kanununun

Yürürlüğü ve Uygulama Şekli hakkındaki kanun tasarısı nihayet 14. Ocak 2011'de yasalaşmıştır. Kanun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Türk Ticaret Kanunu'nun genel amacı ülkenin gelişimine katkı sağlayacak, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasalara daha kolay uyum sağlayarak, sistemin etkin bir parçası olabilmesi; ülkenin yabancı yatırımlara cazip hale gelmesi, global piyasalarda rekabet edilebilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre çıkarılmış finansal tablolara ihtiyacı olduğu belirtilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da öngördüğü üzere Türkiye'de bundan böyle muhasebe standartları ile ilgili her türlü değişiklik TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından gerçekleştirilecektir. Yasaya göre bu standartların işletmelerde defter bazında uygulanması gerekecektir. Anlaşılacağı üzere bundan böyle işletmelerin muhasebe sürecini TMS/TFRS'ye tam uyumlu olarak yapması anlamına gelmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının kavramsal içeriği değerlendirilmektedir. Muhasebe standartlarının tanımı, özellikleri ve oluşturulması süreci bu bölümde incelenmektedir. Bunun yanında ulusal ve uluslararası alanda ortak ya da standart muhasebe düzenlemelerine gereksinim duyulma nedenleri değerlendirilmektedir. İkinci bölümde uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve bu süreçte etkin olan uluslararası kuruluşlarının nitelikleri ve yapıları tartışılmaktadır. Yine bu bölüm içinde Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşumunda etkin olan çeşitli kurum ve kuruluşlar değerlendirilmektedir. Üçüncü bölümde, Türkiye Muhasebe Standartlarının bazı önemli başlıkları amaç ve kapsamı bağlamında örnek uygulamalara yer verilerek incelenmektedir. Dördüncü ve son bölümde ise uygulama kısmına yer verilmektedir. Kars ilindeki muhasebecilerin Türkiye Muhasebe Standartlarına bakış açıları, anket uygulaması ile incelenmektedir ve anket sonuçlarının istatistiki analizi ardından verilen cevaplar, hipotezlere göre yorumlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK YÖNTEM VE ÇALIŞMALAR

1.1.Muhasebe ve Muhasebe Standartları

1.1.1.Muhasebe Tanımı ve Fonksiyonu

İşletme yönetiminin etkinliğinin sağlanmasında bir araç ve iletişim süreci olarak belirlenen muhasebe değişik açılardan tanımlanabilir.

Muhasebe; muhasebe ilkelerine, kurallarına, yöntemlerine dayanarak, değerlerin dönemsel olarak oluşumuna, değişmelerine ve gelişmelerine ilişkin bilgiler veren bir disiplin olduğundan, işletme ekonomisi biliminin bir kolu ve hesap işlerinin bir aracı olarak düşünülür¹.

Muhasebe; tamamen veya kısmen finansal nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanmasıdır². İşletme ile ilgili çevrelere gereksinim duyulan bilgileri sunmak amacını taşıyan muhasebe, tanımdan da çıkarılabilen fonksiyonları gerçekleştirerek verileri bilgiye dönüştürmektedir³.

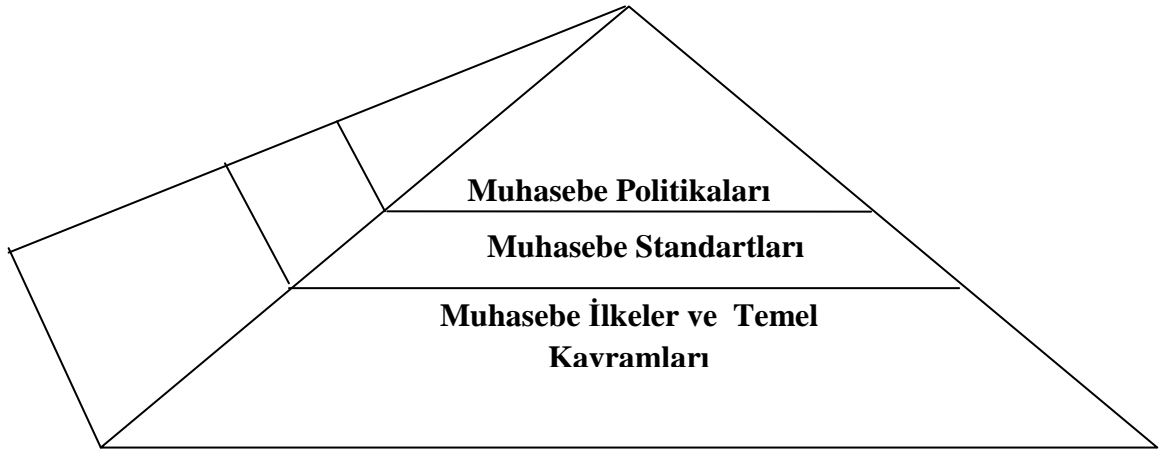
¹ Özcan Özal, **Oya Yıldırım ve Nergis Tek, Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, İzmir, 1996, s.1.

² Selçuk Uslu, **“Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler”**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiri Kitabı, TURMOB Yayınları-199, Ankara, 2003, s. 169

³ Kadir Gürdal, **“Yeni Ekonomi Kavram ve Yeni Muhasebe Anlayışı”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2004, s.91

Bu niteliği itibariyle muhasebe, bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin etkin çalışması, üretilen bilgileri kullananlar açısından önemlidir. Kararların bu bilgilere göre alınması; bu bilgilerin doğru, güvenilir, şeffaf, geleceğe dönük ve karşılaştırılabilir olmasını ve zamanında sunulmasını gerektirir⁴.

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal kullanıcılara gerekli bilgileri sunar. Mali tablolar aracılığı ile bu bilgi sunumları oluşur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; ilkeler, ve temel kavramlar, standartlar ve politikalarıdır. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkilerini aşağıdaki gibi bir şekil yardımıyla gösterebiliriz.



Şekil 1.1 : Muhasebe Standartlarının Yeri⁵.

Daha geniş bir tanımla muhasebe; işletme içi ve işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan, para ile ifade edilebilen, işlemlere ilişkin bilgilerin⁶;

- Toplanması
- Kaydedilmesi

⁴ Melih Erdoğan, “**Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2000, s. 114.

⁵ Murat Kiracı ve Tunç Köse, “**İasc, Fasb ve Tmudesk’ teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma**”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı No:1 Haziran 2002, S.48

⁶ Özal Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.2.

- Sınıflandırılması ve düzeltilmesi
- Anlamli ve güvenilir bir şekilde özetlenmesi
- Denetlenmesi
- Raporlanması ve yorumlanması
- Sonuçların işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi fonksiyonlarını yerine getiren teknik, sanat ve uygulama yönleri olan bir bilimdir.

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçlan) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemidir⁷.

Birinci aşama; işlenmemiş (ham) muhasebe verilerinin toplanması, geçerliliklerinin saptanması, kaydedilmesi ve belli ölçüde sınıflandırılmasıdır. Bu aşamanın sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi daha sonraki aşamaları kolaylaştırır. İkinci aşama; muhasebe verilerinin önceden saptanan bir düzene göre ayrıntılı olarak yeniden gruplandırılmasıdır. Birbirine benzeyen kalemler, aralarındaki uyum ve farklılıkların karşılaştırılabilmesi için birleştirilir. Bu aşamada ayrıca, işletmenin finansal yapısındaki değişmelere paralel olarak muhasebe verilerinde gerekli düzeltmeler yapılır. Üçüncü aşamanın raporlama fonksiyonu; daha önceki aşamalarda toplanan, kaydedilen, sınıflandırılan ve yeniden gözden geçirilerek düzenlenen verilerin ilgililere sunulmasıdır. Bu aşamada üzerinde durulacak nokta; ilgililere sunulacak bilgilerin konuya ilişkin, açık, seçik, güvenilir, anlamlı ve özet bilgiler olmasıdır.

⁷ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.3.

Muhasebe sürecinin son fonksiyonu olan yorumlama aşaması ise; raporlanmış verilerin işletme açısından ifade ettiği anlamdır. Muhasebe verilerinin yararlı olabilmesi, yukarıda kısaca özetlenen aşamaların uygun bir zaman dönemi içinde tamamlanarak, bu verileri değerlendirecek, yorumlayacak ve gerekli planları yaparak, gerekli önlemleri alacak yetkili kişilere sunulmasına bağlıdır. Buraya kadar yapılan açıklamalar muhasebenin; defter tutma ile birlikte teknik bir yön olan yorum görevini de kapsayan geniş bir organizasyon olduğunu ortaya koyar⁸.

Muhasebe konusunda az ya da çok sınırlı bilgi sahibi olanlar muhasebe ile defter tutmayı birbiriyle karıştırarak, muhasebeyi defter tutma olarak ele alırlar. Defter tutma: işletme ile ilgili verilerin belirli bir yöntemle kaydedilmesi olup, muhasebe sürecinin yalnızca bir aşamasıdır. Kayıt tutma (defter tutma) kapsam olarak katiplik olup günümüzde bu süreç mekanik ya da elektronik aletler aracılığıyla gerçekleştirilir.

1.1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve İşlevleri

Uluslararası muhasebe standartları, mali tabloların temsil etmekte oldukları organizasyonun varlıklarını ve yükümlülüklerini doğru şekilde gösterilmesi esasına dayanır. İşletmeler varlık ve yükümlülüklerin doğru şekilde gösterilmesine ilişkin dünyada kabul görmüş standartlar olan uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerinin doğru şekilde gösterilmiş olduğu kabul edilmektedir⁹.

Muhasebe uygulamaları için birçok ülkenin, yerel hukuk kurallarıyla desteklenmiş genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Bazı ülkeler ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) tarafından yayınlanmış ve yayınlanmakta olan standartları kabul etmiş ya da kabul etmek üzere hazırlık yapmaktadırlar¹⁰.

Muhasebe alanında standartların amacı, işletmelerin hem dönemler itibarıyla hem de diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmalarını sağlayarak yatırımcıya

⁸ Özal, Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.2.

⁹ Özal, Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.2.

¹⁰ Gökçen, a.g.e., s.11; Özal, Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.2.

yönlendirme sağlamak ve finansal piyasaların şeffaf ve güvenilir olmasına yardımcı olmaktır. Belirtilen unsura uygun olarak muhasebe ve yönetim alanlarında dünyada kabul görmüş belli başlı standartlar bulunmaktadır. Bunlar temel olarak uluslararası muhasebe ve uluslararası finansal raporlama standartları, muhasebe denetimi standartları, iç denetim standartları, risk yönetimi standartları gibi standartlardır¹¹. Belirtilen standartlar hakkında oldukça fazla sayıda yazılmış makaleler ve kitaplar bulunmaktadır.

Mali işlemlerin ölçülmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında Muhasebe standartları ve prensiplerinin önemli yeri vardır. Muhasebecilerin burada yazılı prensip, standart, var sayım, ve metotlara uyarak işlemlerini yürütmeleri halinde, hazırlayacakları Mali Tabloların hem yıldan yıla birbirleri ile hem de başka benzer firmaların sonuçları ile karşılaştırılmaları mümkün olabilir. Kaldı ki, bu prensipler uluslararası bir nitelik taşıdıkları için bir bakıma evrensel hale gelmekte ve tüm devletler bunlara uyulmasını istemektedirler. Tabii arada farklılıklar olabilmekte veya bir yorum, ya da bir politika icabı bazı değişikliklerle karşılaşılabilmektedir¹².

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü üzere, muhasebe için standartlar, muhasebe mesleğini sürdüren kişiler tarafından hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için belirlenmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır. Bu nedenle muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir¹³.

Muhasebe standartlarının işlevleri mevzuata yönelik karışık uygulamaları belli bir disiplin altında toplayarak, meslek mensuplarını eğitim alanında yönlendirmek ve mesleki kabiliyet ve yeterlilik seviyelerini en üst noktaya taşımaktır. Standartlar muhasebenin araçlarıdır. Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. finansal tablolar, muhasebe

¹¹ Baki Sodan, **Yönetim Muhasebesi**, Seçkin Yayınları., İstanbul, 2007, s.23.

¹² Sodan, a.g.e., s.23.

¹³ Hatice Belgin Şensoy, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durum**, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s.7

standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır¹⁴.

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasının Amaçları

Muhasebe ise; kayıt sisteminin dizaynı, kayıtlı verilere dayalı raporların hazırlanması ve yorumlanmasıyla ilgilidir. Konuya bu açıdan bakıldığında muhasebeci de; defter tutmanın yanında, kayıt tutanların yaptıkları işlere yön vererek kontrol eden, muhasebe sisteminin doğru, güvenilir ve zamanlı bilgi üretimini sağlayan, kısaca sistemin işleyişinden sorumlu olan, kavramsal anlayış ve analitik ustalığa sahip, uzman bir kişidir. İşletme faaliyetlerinin her aşamasında muhasebe ve muhasebe bilgi sisteminin üreteceği bilgilere gereksinim duyulur¹⁵. Bu gereksinim muhasebenin ve muhasebe standartlarının hizmet amacı ve fonksiyonlarını belirler. Bunlar¹⁶:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmenin gerek içyapısından ve gerekse çevre ilişkilerinden kaynaklanan değer hareketlerini yakından izleyen “bilgi edinme ve iletişim fonksiyonu”
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını, saptanan belirli dönemlerde mali durum tabloları şeklinde ortaya koyan “raporlama fonksiyonu”
- İşletme yönetiminde planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesi için gerekli bilgileri, istenilen nitelik ve gerek duyulan zamanda sağlayan “yönetimi destekleyici fonksiyonu”

¹⁴ Şensoy, a.g.e., s.7.

¹⁵ Özal, Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.3.

¹⁶ Özal, Yıldırım ve Tek, a.g.e., s.2.; Kiracı ve Köse, a.g.e., s.48

-İşletme dışındaki ilgililere verilmesi gereken bilgileri istenilen zaman ve şekilde hazırlayan “dış çevre ilişkileri fonksiyonu” olarak sıralanabilir.

Söz konusu bu fonksiyonlar muhasebenin hizmet amacının çeşitliliğinden kaynaklanır. Bu nedenle farklı birey ve grupların ona gereksinim duymaları doğaldır. Bu gereksinim işletme içindeki ilgililerden (yöneticiler-işletme personeli) olabileceği gibi işletme dışındaki çıkar gruplarından da (alıcılar, satıcılar, vergileme otoriteleri, kredi-yatırım-finance kuruluşları, kamu, potansiyel ortaklar v.b. gibi) kaynaklanabilir. Doğal olarak bu gereksinimin derecesi, yukarıda sayılan ilgi gruplarının beklenti ve niteliklerine bağlıdır. Bu değişik bilgi gereksinimleri; muhasebenin kendi içinde çeşitli uzmanlık dallarına ayrılmasına neden olmuştur.

İşletmelerin faaliyetlerinde belli düzeni amaçlayan muhasebe standartlarını oluşturma amaçları şu şekilde özetlenebilir¹⁷:

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamak,
- Standartların geliştirilmesinde ekonomik göstergelerin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuatı standartlaştırmak için çalışmalar yapmak,

Tarihi süreç içinde, muhasebe süreçleri ve yönetimi çağın ve zamanın ihtiyaçlarına göre yeniden gözden geçirilmiş ve geliştirilmiştir. Muhasebe ve bununla ilgili standartların, zaman içinde finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda gerçekleştiği görülmektedir. Muhasebenin finansal bilgi

¹⁷ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Turhan Kitabevi Ankara 1998, s.1

kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda gelişmesi, muhasebe uygulamalarında değişik dönemlerde farklı uygulamaların ön plana çıkmasına yol açmıştır¹⁸.

1.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri

Yukarıda da belirtildiği üzere muhasebe uygulamalarındaki gelişmeler ve zaman içinde belli standartların belirlenmesi beklenti ve ihtiyaçlara göre, zaman içinde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda, muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler üç başlıkta toplanmaktadır.

-Yasama Yolu İle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

-Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

-Kamu Sektörünün Muhasebe Standartlarını Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesiyle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen üç farklı yöntemin de olumlu ve olumsuz yönlerini değerlendirmekte fayda vardır.

1.1.4.1. Yasama Yolu İle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler, kanun hükmündeki kararnameler gibi yasama organının yetkisinde olan yöntemlerle belirlenmesi durumudur. Burada yeti ülkenin yasama organındadır. Yasama organı, ilgili standartları belirlemesi yanında, buna uyulmaması durumundaki cezai yaptırımları da belirler. Muhasebe standartlarını yasama organı tarafından belirlenmesi kimi zaman daha etkin bir yöntem olarak görülebilmektedir. Çeşitli yaptırımların olması bu durumu pekiştiren bir unsurdur¹⁹.

¹⁸ S.Hüseyin Tokay, Ali Deran, Rafet Aktaş, “**Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 4, 2005, s.4.

¹⁹ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004,s.6

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi, bir takım avantajlar ve dezavantajları beraberinde getirmektedir. Öncelikle ilgili yöntemin avantajlarını belirlemek gerekirse²⁰;

- Bu yöntem muhasebe alanında bazı gruplara belli maliyetler yüklerken, bazı gruplara da faydalar sağlamaktadır. Önemli sosyal tercihlerin uygun yasama organları tarafından yapıldığı göz önüne alındığında, bu durumun muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine uygulanması, standart koyucuların yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacaktır.

- Muhasebe standartları yasama organı tarafından belirlendiğinde ilgili süreçle bağlantılı yaptırımlar da devreye gireceği için muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır.

- Bu yolla oluşturulan muhasebe standartlarının elbette ki gelir dağılımını değiştirici etkileri olacaktır. Süreçten zarar görenler olduğu kadar yararlananlar da olacaktır. Ancak standartlar yasama organı tarafından oluşturulduğu için standartların etkilerini kontrol etme ve bu etkilerin şiddetini azaltma konularında özel sektör kuruluşlarına göre daha etkili ve müdahaleci olacaktır. Buradaki en önemli müdahale aracı ise vergi ve sübvansiyon gibi yöntemlerdir.

- Yasama organınca yapılacak düzenlemelerin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacaktır. Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hükümetler, istedikleri muhasebe düzenlemelerini yoğun ve masraflı bir uzlaşma arayışı faaliyeti olmaksızın gerçekleştirebileceklerdir.

Yasama yoluyla oluşturulacak standartların dezavantajları ise şu şekilde özetlenebilir;

- Bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, konunun siyasal popülizm ya da seçim yatırımı şeklinde düzenlenebilme durumudur. Bunun yanında teknik muhasebe konuları üzerinde iktidardaki parti kendi politik

²⁰ Şensoy, a.g.e., s.11.

görüşleri doğrultusunda karar verilebilir. Bu da standartların hem bilimselliği hem de etkinliğini olumsuz etkileyebilir

- Yasama tarafından yapılan hemen her düzenleme belli prosedürlere bağlıdır. Yasama organının gündemine gelmesi ve onaylanması için belli bir zaman gerekmektedir. Standartların yasama tarafından belirlenmesi sonrasında, kısa ve orta vadede olası güncelleme ve değişiklikleri yerine getirmek belli bir zaman alabilir. Bu da sürecin etkinliğini azaltabilir.

1.1.4.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesi sürecinde etkin aktörlerden biri de, özel sektör düzenleyici kuruluşlarıdır. Bu yöntem içinde yer alan kuruluşlar mevcut standartlarının uygulamada yerine getirilmesinde uygulama tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Bu aşamada ön planda olan kuruluşlar, dernek, vakıf ve meslek örgütleridir²¹.

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesinin de bir takım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Bu avantajları özetlemek gerekirse²²;

- Süreç içinde yasama organı, muhasebe alanındaki tüm katılımcıların yer alması, standartların daha katılımcı yöntemle belirlenmesine yol açacaktır.
- Özel sektörün kamuya göre daha verimli ve etkin çalışmalar sonrasında standartların oluşabileceği yönünde görüşler de söz konusudur.
- Katılımcılar muhasebe alanındaki kurum ya da örgütler olduğu için, mesleğin sorunları ya da daha gerçekçi çözüm önerileri standartlara daha etkili şekilde yansıtılabilecektir.

²¹ Şensoy, a.g.e., s.11.

²² Şensoy, a.g.e., s.11.

- Özel kesimin, olayları bizzat yaşayan grup olduğu ve özel kesim uygulamacılarının, kamu kesimi görevlilerine oranla daha kapsamlı ve gerçekçi deneyimlere sahip oldukları açıktır.

Dezavantajları²³;

- Standartlar, süreç içinde en güçlü ve pazarlık gücü daha fazla olan çıkar grubunun isteğine göre şekillendiği için, düzenleyici kuruluşlara, ilgili çıkar gruplarının etkisi altında kaldığı yönünde eleştiriler yöneltilebilir

- Özel kesimin uzlaşma arayışı, hükümetin standartları oluşturma sürecinden daha fazla zaman alabilir.

- Özel sektörde bulunan düzenleyici kuruluşların yetki ve yaptırım gücü belli bir noktaya kadardır. Yani sınırlıdır.

1.1.4.3.Kamu Sektörünün Muhasebe Standartlarını Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesiyle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

Bu yöntem kapsamında, yetki devlet desteğinin olduğu bir kurumdadır. Bu yöntemin diğer yöntemlere göre daha önemli yönü devletin yaptırım gücünün bulunmasıdır. Örneğin, ABD’de bu yöntem uygulanmaktadır²⁴.

Birleşik Devletler Kongresi (United States Congress) muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini ABD Sermaye Piyasası Kurulu’na (US Securities and Exchange Commission-SEC) devretmiştir. Böylece, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir²⁵.

²³ Şensoy, a.g.e., s.12.

²⁴Hilal Tire, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,2009,s.5

²⁵ Serpil Bostancı, “**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, Yıl: 12, Mayıs Haziran 2002, s. 71-80.

Muhasebe standartlarının, kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklinde belirlenmesinin de kendi içerisinde bir takım avantaj ve dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz²⁶,

Avantajları²⁷;

-Bu oluşumda tek bir kuruluş ile muhasebe standartlarının tayin edilmesinin en önemli avantajlarından biri, yargı ile de her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün tartışmasız oluşudur.

-Muhasebe konusunda kaliteli, konusunda uzman personelin istihdam edilmesi de bu alandaki teknik uzmanlığa olan gereksinimi karşılayacaktır. Bu biçimde organize edilecek olan kuruluşlar muhasebe ile ilgili yapacakları düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilecektir.

Dezavantajları²⁸;

-Bu yöntemin sakıncalarının başında bu tür kuruluşların faaliyetlerinin çoğunun keyfi olarak değerlendirilebileceği konusu gelmektedir. Bur tür kuruluşlar kanunla kurulmuş olmakla beraber, yasamanın bu kuruluşların ve çalışanlarının faaliyetlerini yeterince detaylı olarak sınıflandırmamış olması söz konusu olabilecektir.

-Muhasebe standartlarını tayin etme yetkisi yasama tarafından kendisine devredilmiş olan kuruluşlar için söz konusu olan bir diğer dezavantaj da bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilecek olmalarıdır.

Yukarıda ele alınan görüşler birlikte değerlendirildiğinde, her bir seçeneğin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönler taşıdığı, bazı problemlerin her seçenek için belli ölçüde geçerli olabileceği ve muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu

²⁶ Burcu Demirel, **Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması ve Antalya yöresindeki Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma**, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Antalya 2003, s.9.

²⁷ Şensoy, a.g.e, s.15

²⁸ Şensoy, a.g.e.s.16

ve özel sektörün rolünün kesin çizgilerle tanımlanabilmesinin güç olduğu görülmektedir. Fakat, oluşturulan standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standart oluşturan düzenleyici kuruluşların faaliyet göstereceği çerçeveyi belirlemek açısından belli bir yasal kontrolün gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

Birçok ülkede muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmaların incelenmesinden, özel sektör tarafından muhasebe standardı oluşturulmasının kamu düzenlemeleri ve kanunla getirilen zorunluluklardan ayrı düşünülmeyeceği, günümüzde sermaye piyasası açısından ve ekonomik olarak en gelişmiş ülkelerde dahi muhasebe standartları belirleme yetkisinin sadece mesleki düzenleyici kuruluşların kontrolünde olmadığı görülmektedir.

1.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı, Önemi ve Süreci Etkileyen Faktörler

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, uygun olarak, anlaşılabilir biçimde tarafsızca karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve tam olarak yansıtması istenir²⁹.

Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “muhasebe standartları” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle, yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir. Muhasebe Standartları tüm muhasebeciler için ortak bir dil konumundadır. Muhasebe sistemleri arasında bir tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesinde muhasebe standartları önemli bir rol oynamaktadır³⁰.

²⁹ Akgül ve Akay, a.g.e., s.167.

³⁰ Akgül ve Akay, a.g.e., s.168.

Son yıllarda yeni ekonomi, entelektüel sermaye, insan gücü sermayesi, bilgi yönetimi, maddi olmayan duran varlıklar gibi konularda çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarla, ekonomideki hızlı değişimin muhasebeye etkilerinin incelenmesi amaçlanmış, ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunların giderilmesine yönelik öneriler tartışılmıştır.

Ancak globalleşme, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret gibi gelişmelerin sonucunda ülke ekonomileri arasında sınırlar kalkmış; ekonomiler birbirlerine daha bağımlı hale gelmiştir. Bütün bu gelişmeler ışığında uluslararası ticaret, para ve sermaye hareketleri önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu durum benzer işletme faaliyetlerinin aynı şekilde ifade edilebilmesi; güvenilir, tutarlı, anlaşılır, gerçeğe uygun bilgilerin üretilmesi; bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Bu noktada Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, uluslararası ortak muhasebe dili olarak şekillenmeye başlamıştır.

Konuyla ilgili çalışmalarda yapılan değerlendirmeler genellikle iki noktada ortaktır: Birincisi, yeni ekonomik ortamın 30-40 yıl öncesine göre çok farklı olduğu; ikincisi, geleneksel finansal tabloların yeni ekonominin belirleyici unsurlarını barındırmadığıdır. Muhasebe meslek kuruluşları, muhasebe standartlarını belirleyen kuruluşlar, akademisyenler ve ilgili diğer çevreler bu konularla ilgili çalışmalar ve raporlar hazırlamışlardır ancak finansal raporlamada önemli bir değişiklik yapılması söz konusu olmamıştır³¹.

Uluslararası muhasebe standartları mali tabloların doğruluğuna ve tamlığına ilişkin güvence verebilmek amacıyla oluşturulmuş standartlardır. Bu standartlar sayesinde, mali tabloların karşılaştırılabilir olması ve mali tablo okuyucularına doğru bilginin aktarılması sağlanmış olur. Bu kapsamda

³¹ Gürdal, a.g.e., s.88.

sayılabilecek mali tablo okuyucuları, hissedarlar, kamu kurumları, bankalar ve diğer finansal kurumlar olarak sayılabilir³².

Global ekonomik karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli şirketlerin varoluşu ölçme, bilgi transferi, önceden hiç olmayan şekilde mikro ve makro datalarının değerlendirme gerekliliğini yaratmaktadır. Uluslararası ya da uluslar üstü muhasebe bu alanları hedef almaktadır. Bu muhasebenin uluslararası standartlaşmadan önce olmayan bir anlayıştır³³.

Finansal raporlarla ilgili olarak; işletmeler, finansal raporlarla yayınlanan bilgileri kullananlar, muhasebe standartlarını belirleyenler ve ilgili düzenleyici kuruluşlar açısından gündeme getirilen en önemli sorun, işletmelerin pazar değerleri ile defter değerleri arasındaki farklılığın en iyi şekilde nasıl açıklanacağıdır. Nitekim yeni ekonomi anlayışının getirdiği bir sonuç; finansal tablolardan yararlanılarak hesaplanan işletmenin defter değerinin, işletmelerin pazardaki değerinden önemli ölçüde farklı olmasıdır³⁴. Bu farklılığın genellikle maddi olmayan varlıklar kavramı ile açıklandığı da bir gerçektir. Bununla birlikte konunun sadece maddi olmayan varlıklarla açıklanması, finansal bilgi kullanıcıları açısından yeterli değildir. Konunun daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi gerekir.

1.2.1. Uluslararası Muhasebenin Amaçları

Uluslararası Muhasebe Standartları belirlemenin birçok amacı arasında, çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe uygulamalarını birbiriyle uyumlu hale getirebilmek ve böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak, gerek sermaye piyasalarının gelişmesi, gerekse finansal tablo kullanıcılarına sunulan nihai bilgilerin bilirkişilerce yapılan düzeltmelere ihtiyaç duyulmadan uluslararası alanda karşılaştırılabilir nitelikte olması gibi örnekler bulunmaktadır³⁵.

³² Akgül ve Akay, a.g.e., s.168.

³³ Hanns Martin W, Schoenfeld, “**International Accounting: development, issues, and future directions**”, Journal of International Business Studies, 1981, s. 83.

³⁴ Gürdal, a.g.e., s.88.

³⁵ Begüm Seçgen, **Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyum**, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, 1998, İstanbul, s.55.

Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle işletmeleri sağlıklı şekilde değerlendirememektedirler. Bütün bu gelişmeler, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki bu da uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasebe faaliyetleri için en önemli amaçlardan biri güvenilir ve kaliteli bilgiye ulaşabilmektir. Bu amaca ulaşabilmek için gerekli olan ise, finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve kapsamlı nitelikte olmasıdır. Bunun yanında her ülkenin kendi şartlarına göre hazırlamış olduğu muhasebe standartları vardır. Ancak, günümüzde globalleşme olgusu ile birlikte ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin gittikçe artması ülkelerin muhasebe standartları arasında belli bir uyumu gerekli kılmıştır. Bunun nedenleri şu şekilde ifade edilebilir³⁶;

-Uluslararası şirketlerin birden fazla ülkenin kanunlarına tabi olmalarının çıkar gruplarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarını arttırması.

-Her ülkenin kendi muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları'na entegre olma ihtiyacını ortaya koyması.

Uluslar arası muhasebe, muhasebenin hem organizasyonunda hem de sistemde ortaya çıkan uluslar arası boyutlardaki farklılıkları inceler ve araştırır. Bu araştırmalar, bir yandan ulusal kültürlerin, diğer yandan da çok uluslu işletmelerin ihtiyaçları çerçevesinde yürütülür. Temel amaç, muhasebenin uluslar arası anlamda uyumlaştırılmasıdır³⁷.

1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi Artıran Faktörler

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için seçenekler arasından idare tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yorumlar, kurallar ve düzenlemeler bütünüdür. Muhasebe standartlarıyla düzenlenmeyen

³⁶ Abitter Özulucan ve Zeki Doğan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku’na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:203, Temmuz 1998, s.117

³⁷ Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul, 2006, s.3.

konular, muhasebe politikalarıyla muhasebe kavramlarına uygun olarak içinde bulunulan alanda yaygın olarak kullanılan veya bilim çevrelerinde genel kabul gören ya da bunlar dışında olup uluslararası standartlarla benimsenen esaslara göre belirlenmelidir. Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler. Muhasebe standartları, uygulamaya yönelik kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur³⁸. Muhasebenin temel kavramları, kurumun finansal faaliyetlerinin ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasında bir yol gösterici olarak benimsenir³⁹. Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde standartlar mesleki örgütler tarafından uyulması gereken asgari kurallar olarak belirlenmekte ve muhasebe uygulamalarını yönlendiren açıklamalar olarak değişime açık olmaktadır. Yasal düzenlemeler ise çoğu kez değişim ve gelişmelerin gerisinde kalabilmektedir⁴⁰.

1.2.3.Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasını Gerektiren Faktörler

Günümüz küresel ekonomisi içinde işletmelerin mali faaliyetleri giderek birbirine benzemektedir. Özellikle iletişim araçlarının gelişmesi işletmelerin karşılıklı işbirliğinin artması ile işletme faaliyetlerinde de belli standart uygulamalar tercih edilmeye başlanmıştır. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetlerini artırmaktadır. Bu durum ise, yatırımcılar için uluslararası piyasalarda önemli bir engeldir. Küreselleşme ve yukarıda ifade edilen şartlar ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi de artmıştır. Bu amaçla günümüze kadar çeşitli çalışmalar uluslararası alanda sürdürülmüştür. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasını ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler ile muhasebe standartlarının

³⁸ Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, **Muhasebenin Kurumsal Yapısı**, Anadolu Üni. Yay., Eskişehir, 1999, s.71.

³⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, Eylül 1994, s .32

⁴⁰ Şerafettin Sevim, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yay., Haziran 2005, s.96-97.

harmonizasyonunun getireceği faydalar ana başlıklar itibariyle aşağıda özetlenmiştir⁴¹.

a) Sermaye Piyasalarının Uluslararası Hale Gelmesi: Özellikle iletişim olanaklarındaki gelişmelerle birlikte, finansal piyasaların etkinliği ciddi oranda artmıştır. Neredeyse her gün milyarlarca dolarlık bir işlem hacmi ile sermaye piyasaları önemli boyutlara ulaşmıştır. Sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi ile birlikte işletmelerin finansal tabloları ve mali analizleri gibi faaliyetlerinde belli bir standartlaşma gereksinimi doğmuştur. Muhasebe faaliyetlerinin standartlaşması ile birlikte işletmeler hem ülke içi hem de uluslararası faaliyetlerinde önemli faydalar sağlayacaklardır.

Muhasebe alanında standartlaşmanın sağladığı birçok fayda söz konusudur. Küresel muhasebe standartları ile çokuluslu şirketlerin maliyetleri azalacak ve yabancı piyasalara giriş artacak; böylece bu piyasalardaki tüketicilerce tanınma oranı yükselecektir. Sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısında artış olacaktır; yurtdışında iş yapılmasının siyasi maliyetinde de azalma olacak ve yabancı sermaye temin edilebilecektir⁴². Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın gelişiminin uluslararası yatırıma standardizasyonun gelmesinde çok büyük yararı olacaktır.

b) Çok Uluslu Şirketler: Küreselleşme olgusu bağlamında ekonomik faaliyetlerin en önemli aktörlerinden biri olan çok uluslu şirketlerin tüm dünyadaki faaliyetleri de önem kazanmıştır. Çok uluslu şirketlerin günümüzdeki bu önemi farklı ülke sınırları içinde faaliyette bulunmasından gelmektedir. Bu işletmeler farklı coğrafyalarda ürün ve hizmet üretiminde bulunmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe ve raporlama uygulamalarında belli standartların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından önemli bir maliyet avantajı, koordinasyon ve hızlı denetim yapabilme şansına sahip olmuşlardır. Bunun yanında işletmenin faaliyet performanslarının değerlendirilmesi ve işletmenin yatırım yaptığı ülkelerdeki yan kuruluşlarının kaynak

⁴¹ Şensoy, a.g.e., s.48

⁴² Taner Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.21-22.

aktarımlarının kontrol edilmesi açısından da çok uluslu şirketlere avantajlar sağlayacaktır⁴³.

İlgili konu düzenleyici kuruluşlar ve mali tablo kullanıcıları bakımından değerlendirildiğinde ise, çok uluslu şirketler mali tablolarını oluşturup uygularken farklı ülkelerde oluşturulan farklı muhasebe uygulamalarının karşılaştırmalı olarak daha avantajlı yönlerinden yararlanma durumları da söz konusudur

c) **Bağımsız Denetim Firmaları:** Uluslar arası alanda muhasebe standartlarında uyumun tesis edilmesinden fayda sağlaması beklenen tarafların biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu bizzat kendileri çokuluslu şirket konumunda olan bu denetim firmaları uluslararası standartların oluşturulmasında, çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaştırılması gibi yararlar elde edeceklerdir.

Dünya ekonomisi, artan küreselleşme sonucu, sınırlar arası nakit akışlarının daha da artacağı bir gelecekle karşı karşıyadır. Muhasebe ve finansal raporlama, bu gelişen küresel pazarların önemli bir unsurudur ve pazarların etkinliğini zayıflatma veya güçlendirme gücüne sahiptir⁴⁴. Günümüzde raporlanan finansal bilgiler internet üzerinden hızla yayılmakta ve yatırımcıların yerleşik olduğu yer neresi olursa olsun, şirketlerin finansal bilgilerine erişim olanaklı hale gelmektedir.

1.2.4.Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşumu

“Muhasebe standartlarının harmonizasyonu süreci, ulus aşırı işlemlerin artış göstermesi ve şirketlerin yabancı sermaye piyasalarında kayıtlı olmayı istemeleri gibi gelişmelere paralel olarak, farklı düzenleyici çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin, buna ek olarak, çokuluslu şirketler için, çeşitli finansal, stratejik ve ticari avantajların sağlanması temelinde gerekçelendirilmiştir. Birbirinden ayrılmış, ulusal düzeydeki farklı finansal rejimlerin harmonizasyonu çalışmalarının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, yerel düzenleyiciler de

⁴³ Aksoy, a.g.e., s.22; Şensoy, a.g.e., s.49.

⁴⁴ Şensoy, a.g.e., s.30-49

harmonizasyon doğrultusunda baskı oluşturmuştur. Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonu projesine, soyut bir temelde, “istenilen” ya da “istenilmeyen” bir süreç olarak yaklaşmak yerine, bu çok önemli olgunun üzerinde temellendiği muhasebe standartlarının, hangi aktörlerin katıldığı bir süreçte nasıl gerçekleştiğini anlamaya çalışmak önemlidir⁴⁵.

Küresel düzeyde standart oluşturan örgütler arasında öne çıkan IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), gerek küresel gerekse bölgesel aktörlerle olan özel iletişim tarzıyla, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneğinde işlev görmektedir. Uluslararası politika transferlerini gerçekleştiren kurumların ve küresel ağ düzeneklerinin koordinasyon etkinlikleri doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinin, hem yerel otoriteler hem de endüstriyel birlikler tarafından desteklenmiş olduğu bilinen bir olgudur⁴⁶.

Geleneksel muhasebeden kaynaklanan ve finansal raporlamada ortaya çıkan yetersizliklerin ve olumsuzlukların saptanmasına ve giderilmesine yönelik olarak çalışmalar da başlamış durumdadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB - International Accounting Standards Board), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE - The European Federation of Accountants) ile dünya genelinde muhasebenin ve muhasebecilik mesleğinin geliştiği Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkelerde bu amaçla çeşitli çalışma grupları oluşturulmuş ve önemli gelişmeler sağlanmıştır⁴⁷.

Yüksek nitelikte küresel bir finansal raporlama standardı setine olan ihtiyaç özellikle yakın dönemde oldukça şiddetlenmiştir. Küresel bir standart setine küresel bir yakınsama (convergence) süreci ise, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulması ile başlamıştır. IASC 1975 yılında ilk UMS standartlarını UMS 1 (1975),

⁴⁵ Gökdeniz, a.g.e., s.42.

⁴⁶ Gökdeniz, a.g.e., s.42.

⁴⁷ Gürdal, a.g.e., s.91.

Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması, ve UMS 2 (1975), Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu olarak yayınlamıştır⁴⁸.

IASC Kurulunun, 1982 yılında üye sayısı 17'ye ulaşmıştır. Bu üyelerin 13'ü Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (IFAC) tarafından atanan üyelerden ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan olan üyelerden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi'nin (IFAC) tüm üyeleri aynı zamanda IASC'nin de üyeleri olmuştur⁴⁹.

1987 yılında Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün (IOSCO), Uluslararası Barolar Birliği ve Uluslararası Bankalar Birliği'nin, daha sonra FASB ve Avrupa Birliği'nin katılımlarını izleyerek, farklı örgütlerin katılımıyla sürekli genişlemiştir.

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB) yeniden organize edilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüşmesi, bu yeni organizasyon yapısının standart belirleyici organı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) oluşturulması ve göreve başlaması ile küresel muhasebe ve finansal raporlama standartların geliştirilmesi ve benimsenmesi süreci hızla devam etmiştir.

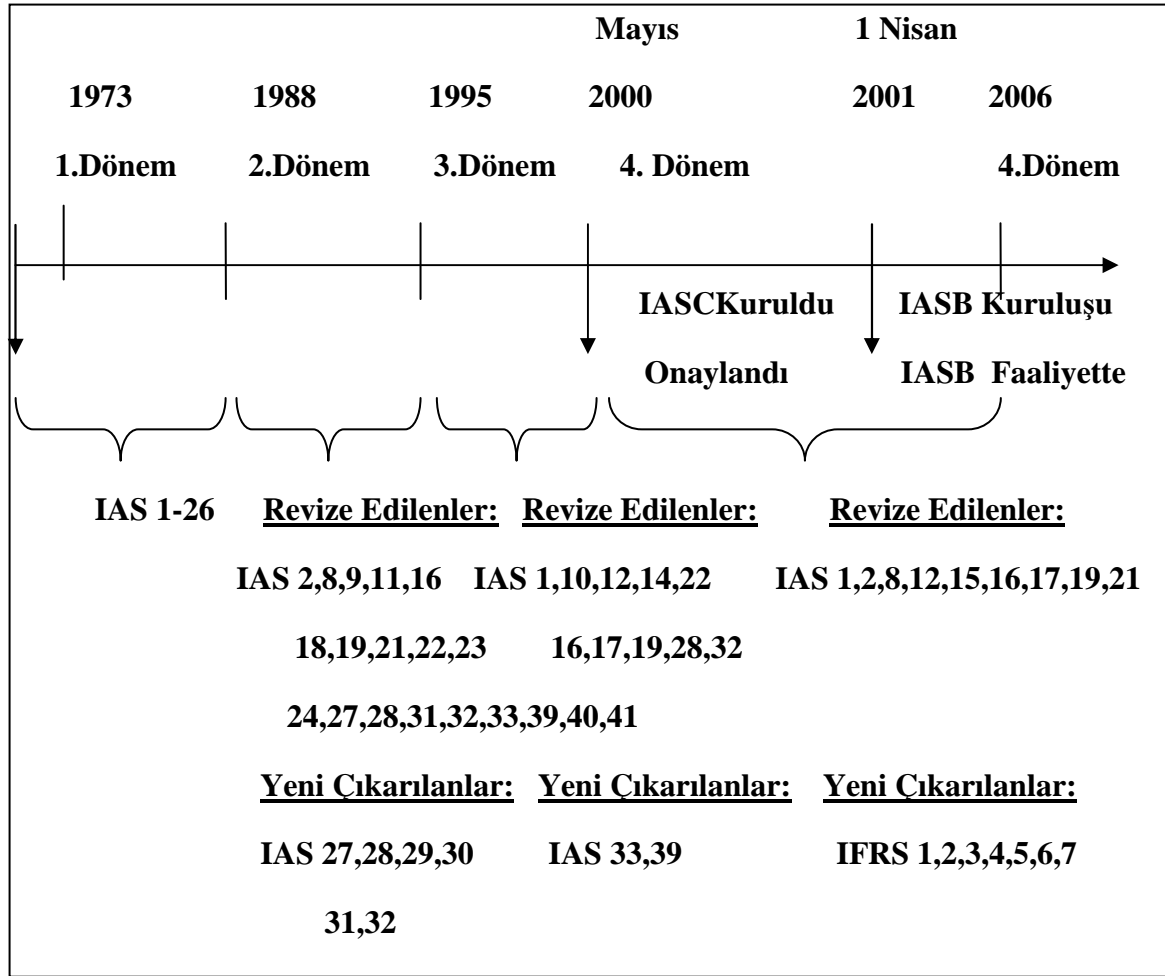
Bu süreçler içinde Uluslar arası Muhasebe Standartlarının oluşumunu kronolojik olarak belirtmek gerekir ise bu oluşumun tarihsel olarak meydana geliş sürecini, aşağıda gösterilen Şekil 1.2.' de belirtmemiz doğru olacaktır.

⁴⁸ Susanne Frit, "The International Process of Accounting Standards",

<http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>, (27 Şubat 2011).

<http://www.iasb.org/Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards/IFRS+and+IAS+Summaries++English/IFRS+and+IAS+Summaries-+English.htm>, (25 Şubat 2011).

⁴⁹ Chiu C. Kwok, and David Sharp, "Power and international accounting setting", **Accounting, Auditing&Accountability Journal**, Vol. 18, No. 1: 74-99, 2005



Şekil 1.2 : Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreçleri⁵⁰.

Günümüz itibariyle, dokuz adet uluslararası finansal raporlama standardı, yirmi dokuz adet uluslararası muhasebe standardı bulunmaktadır. Bu standartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir⁵¹.

Uluslar arası Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartları⁵²;

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:

⁵⁰ Şensoy, a.g.e. s.76

⁵¹ "International Accounting Standardization Board", <http://www.iasb.org/Home.htm>, (25 Şubat 2011).

⁵² http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=259%3Atmstfrssti2011&lang=tr&Itemid=69, (02 Eylül 2011).

TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar

Uluslararası Muhasebe Standartları:

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri

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

Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulunun temel amacı⁵³;

a) Finansal tablolarda şeffaf, güvenilir, karşılaştırmalı bilgi sunumunu öngören; dünyadaki sermaye piyasası katılımcılarına ve diğer tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarına yardımcı olacak finansal raporlamaya imkan veren anlaşılır, uygulanabilir, yüksek kaliteli, kamu yararını gözeten uluslararası bir muhasebe seti geliştirmek,

b) Bu standartların kullanımını teşvik etmek,

c) Standartların, ulusal muhasebe standartları ile uyumunu sağlamaktır.

Muhasebe ve raporlama uygulamalarında, muhasebe otoriteleri genelde Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (USGAAP) veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) uygulamalarını tercih etmektedir. Son yıllarda iki kurum arasındaki farklılıklar yatırımcıları huzursuz etmiş ve muhasebe ortak dilinin sağlanması için otoriteleri harekete geçirmiştir. USGAAP ve IFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi konusunda 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB arasında yapılan Norwalk Antlaşması bu gelişmeleri sağlayan en önemli adımlardan birisidir⁵⁴.

Türkiye'de de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) 1974 yılından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC/IASB üyesi olduğunu belirtmek gerekmektedir.

1.2.5.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu

Yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarına uyma zorunluluğunun sınırını belirlemek önem taşımaktadır. IFAC'a üye kuruluşların kendi üyeleri dışındaki muhasebecilik mesleği mensuplarından, uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları ilk olarak beklenemez, buna zorlanamazlar. Ancak üye

⁵³ Paul Pacter , **International Finance and Accounting Handbook**, Ed. Frederick D.S.Choi, 3.Edition, USA, John Wiley & Sons.Inc, 2003, s.16

⁵⁴ Nalan Akdoğan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı :3, Eylül 2004, s.20

kuruluşlar, diğer meslektaşlarını ikna ederek, uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarını sağlarlar. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu yer ve saygınlığı ikna aracı olarak kullanırlar⁵⁵.

UMS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları) dünyada bazı ülkelerde zorunlu olarak tutulması gereken bir muhasebe sistemi iken, bazı ülkelerde tercihe bağlı olarak kullanılmakta, bazı ülkelerde ise UMS'nin kullanımına izin verilmemektedir. UMS'nin zorunlu tutulduğu ülkelerde de standartlar tüm şirketler için değil, hisseleri halka açık olan şirketler için zorunlu tutulmaktadır. Bazı ülkelerde ise sadece bankalar için zorunlu tutulmaktadır⁵⁶.

Özellikle 2005 yılında iş yapma şeklinin global olarak değişimi ile birlikte ve dünya sermayesinin yansıtılmasıyla ilgili uluslararası muhasebe standartlarının otuzuncu yılında 25 Avrupa ülkesinde 7000 kadar halka açık şirket ve Avustralya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika'daki halka açık şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yapmaları zorunlu tutulmuştur⁵⁷.

Günümüzde UMS/UFRS'nin uygulanmasında yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen dünyanın her yanında yaklaşık 100'den fazla ülke borsada işlem gören halka açık şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında UMS/UFRS'lerin kullanımını ya zorunlu kılmış veya izin vermiş ya da yakınsama politikasını benimsenmiş durumdadır. 2004 yılında Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Afrika gibi ülkeler de UMS/UFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmuşlardır. Avrupa Birliği (AB), 2002 yılında kabul ettiği düzenlemeye göre üye ülkelerin halka açık şirketlerin kapsayacak şekilde konsolide mali tablolarının 2005 yılından itibaren UMS/UFRS'ye uygun olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuştur. 2005 yılı, finansal raporlamanın tarihsel gelişimi içinde bir dönüm noktası olarak ifade edilmektedir. Dünyanın her bir yanında emsalsiz çoklukta ülke ve şirket, finansal raporlamada temel olarak

⁵⁵ Gürdal, a.g.e.,s.93.

⁵⁶ Gürdal, a.g.e.,s.93.

⁵⁷ Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, **Interpretation and application of international financial reporting standards**, John Wiley and Sons Inc s.1, 2007.

-Yayımlanmış hesapların ve finansal tabloların bu standartlara uyularak düzenlenmesini veya bu tabloların hangi ölçüde standartlara uymadığının açıklanmasını sağlamak,

-Hükümetleri ve standart koyan kuruluşları, yayımlanmış finansal tabloların uluslararası standartlara uyumlu olması gerektiğine ikna etmek,

-Sermaye piyasası yetkililerini, sanayi ve iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen yetkilileri, yayımlanmış hesap ve tabloların bu standartlara uygun olması gerektiği hususunda ikna etmek,

-Finansal tablolarda, uluslararası standartlara uyulduğu ölçüde denetçilerin tatmin olmaları gerektiğine ilişkin çaba sarf etmek,

-Bu standartların uluslararası kabulünü ve dikkate alınmasını sağlamak için benzer çalışmaları yürütmek.

1.2.6. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasının Olası Yararları

Muhasebe standartlarının muhasebenin araçları durumunda olduğundan muhasebenin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler⁶¹.

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılması ile birçok konuda faydalar elde edilebilir. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilir⁶²;

-Finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin artması ve daha saydam, açık, güvenilir küresel bir ekonominin yaratılması,

- Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülkenin mevzuatına uygun ayrı ayrı finansal tablo hazırlamalarına gerek kalmaması,

⁶¹ Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 5(8), 2002, s.54.

⁶² Gökdeniz, a.g.e., s.60-61 ; Cemal İbiş ve Serdar Özkan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS’ye Genel Bakış**”, Mali Çözüm Dergisi, 74(2), Ocak-Mart 2006, s. 27.

- Çokuluslu şirketler açısından; finansal tabloların konsolidasyon işlemleri ve uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesi kolaylaşacaktır.
- Finansal tablolara, muhasebe ve finansal raporlamaya duyulan inanç ve güven artacaktır.
- Denetim maliyetlerinde bir azalmanın sağlanması gerçekleştirilebilecektir.
- Muhasebe meslek mensupları farklı ülkelerde çalışabileceklerdir.
- Yabancı yatırımcıların ve uluslararası işletmelerin kendi ülkeleri dışında elde ettikleri gelirler üzerinden ödemeleri gereken vergilerin hesaplanması kolaylaşacaktır.
- Devletler, uluslararası yatırımcılara uyumlaştırmayı cazip hale getirip destek vererek, yabancı yatırımcıları daha kolay denetleyebileceklerdir.
- Dünyadaki gelişmelerin dışında kalınmayacak ve uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dil konuşulacaktır.
- Gelişmekte olan ülkelerin ulusal muhasebe standartları hazırlık maliyetleri azaltılacak veya ortadan kaldırılacaktır.
- Sınır ötesi yatırımlar artacak ve bundan dolayı dünya ekonomisinde büyüme sağlanabilecektir.
- Ülkeler arasında işletmelerde görev yapan muhasebe meslek mensuplarının serbest dolaşımının önündeki engelleri azalacaktır.
- Ekonomik işbirlikleri oluşturmak amacındaki bölgesel oluşumların (AB) ortak bir dil olarak UMS/UFRS'leri benimsemeleri ile bu oluşumların bütünleşmesinin önündeki en önemli engel ortadan kalkacaktır.
- Uluslararası piyasalardaki farklı yatırımcı gruplarına ulaşmak isteyen şirketlerin önündeki en önemli engellerden biri olan; mali tabloların ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacaktır.

1.3. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırmasına Yönelik Eleştiriler

UMS/UFRS'lere olan gereksinimin şiddeti, mevcut global ekonomik çevresi içerisinde giderek artmaktadır. Dünyanın her bitişik ülkelerinin ekonomik anlamda gittikçe birbirlerine daha bağımlı hale gelmeleri sonucunda, işletmeler arasında karşılaştırabilirliğin sağlanması çarpıcı şekilde önem kazanmıştır.

Uluslararası ekonominin ve politikaların birbirine bağımlılığını da kapsayan küreselleşme eğilimi, direkt yabancı yatırımlardaki artışlar, çokuluslu şirketlerin gelişimindeki stratejiler, yeni teknolojilerin etkisi, uluslararası finansal piyasalardaki büyüme, uluslararası kuruluşların etkisi (IASCF/IASB, Dünya Bankası, IFAC, IOSCO, IMF vb.) sonucunda ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması eğilimi artan şekilde kabul görmektedir⁶³.

Bunun yanı sıra muhasebe standartlarının uyumlaştırma sürecine karşı çıkan görüşler de vardır. Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında büyük farklılıkların olması uyumlaştırma sürecine karşı çıkan görüşler içerisindeki en önemli nedendir. Bununla birlikte bu standartları uygulayacak olan kişilerin yetersizlikleri, uygulamanın büyük bir maliyet yükü getireceği düşüncesi, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler gibi sebeplerle ulusal muhasebe sisteminde bu standartların uygulanmasına yönelik olumsuz görüşlerle karşılaşmaktadır⁶⁴.

Değişmesi mümkün olmayan gelenekler ve farklı çevrelerin etkileri de standartlarda uyumlaştırmanın gerçekleşmesine engel olan faktörlerdir. Bununla birlikte uyumlaştırmayla ülkedeki işletmelerin sistemlerini değiştirme sürecinde katlanacağı büyük maliyetler düşüncesi de uyumlaştırmaya karşı oluşan olumsuz görüşlerin artmasına neden olmaktadır⁶⁵.

⁶³ David Tyrrall et al, “**The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan**”, The International Journal of Accounting, Vol: 42, 2007, s. 84.

⁶⁴ Fikret Çankaya, “**Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması**”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6), 2007, s.130.

⁶⁵ Çankaya, a.g.e., s.131.

Yeni sermaye piyasası işlemleri başlatmayı tasarlayan işletmeler, yatırım bankaları ve risk sermayesi şirketlerinden, uluslararası muhasebe standartlarına göre bilgi temin etmeleri yönünde baskı ile karşılaşmaktadır.

Finansal tabloların saydamlığının ve karşılaştırılabilirliğinin artması ile yatırımcı tercihleri de değişecektir. Ancak mevcut düzenlemelere göre hazırlanan finansal tablolar ile muhasebe standartlarına göre hazırlananlar arasında bazı farklılıkların olması doğaldır ve bunların nedenlerinin yatırımcılara anlatılması gerekmektedir.

Bir işletmenin, IFRS'lere geçişinin bir sonucu olarak, yeniden yapılanması, mevcut borç anlaşmalarının yeniden incelenmesini ve anlaşmaların yenilenmesini gerektirmektedir. Önemli bir faaliyetini devretmeyi planlayan işletmeler, potansiyel devralanlar tarafından IFRS'lere göre bilgi temin etme yönünde baskı görebilmektedirler⁶⁶.

⁶⁶ Sinan Aslan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: Ifrs 1-5", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 4(13), 2004, s.58.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR

2.1.Uluslararası Alanda Örgütlenmeler

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizler ve yorumları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yöntemler oluşmuştur. Diğer bir ifadeyle her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur⁶⁷.

Ülkelerin kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine bağlı olarak düzenlenen bu kurallar zamanla uluslararası boyutta yetersiz kalmış, dünyada globalleşme hareketlerinin artması, uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından, muhasebe alanında uluslararası muhasebe standartların oluşturulması gereği ortaya çıkmış ve oluşturulacak yüksek kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret, büyümenin gerçekleşmesine olanak sağlanması hedeflenmiştir⁶⁸.

⁶⁷ Bostancı, a.g.e., s.59.

⁶⁸ Mustafa Türkkot, “Finansal Muhasebede Uluslararası Muhasebe Standartları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 148, Nisan 2005, s. 40.

Muhasebe standartlarının harmonizasyonu çalışmalarını uluslararası düzeyde yapan başlıca kuruluşlar aşağıda verilmektedir⁶⁹.

- Birleşmiş Milletler / BM (UN),
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),
- AB
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu / UMF (International Federation of Accountants / IFAC)
- Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organisation of Securities Commissions / IOSCO),
- IASC
- IASB' dir.

Muhasebe Standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir.

2.1.1.Birleşmiş Milletler(BM)

Birleşmiş milletler (BM) 1970'lerin başında muhasebe standartları ve çok uluslu şirketler için raporlama gibi uluslararası muhasebe ile ilgili birtakım çalışmalar yapmıştır.

BM 1977 yılında çok uluslu şirketler için detaylı raporların hazırlanmasını öngören bir kurallar seti yayınlamıştır. Buna göre çok uluslu şirketlerin finansal ve finansal olmayan konularda ayrıntılı raporlama yapmaları istenmektedir. Ancak bu

⁶⁹ Kiracı ve Köse, a.g.e., s.63

kurallar BM tarafından dahi uyarlanmayarak, sadece ülkelerin çok uluslu şirketlerinden isteyecekleri raporlama konularına bir rehber teşkil etmektedir⁷⁰.

Bununla birlikte BM'in kendi iç yapısında bu konuyla ilgili bir komisyon kurulmuş ve 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting" (ISAR) diye adlandırılan bir çalışma grubu oluşturmuştur. ISAR tarafından yapılan bu çalışmalar yıllık olarak yayınlanmakta ve muhasebe ile ilgili tüm dünyayı ilgilendiren yeni gelişmeler ve önemli konularda gelişmekte olan ülkelere faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. BM yaptığı bu çalışmalar ile gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunmaya çalışmıştır⁷¹.

ISAR'ın çalışmaları yıllık olarak değerlendirilip yayınlanmaktadır. Bu bağlamda, dünya çapında muhasebe alanında yaşanan gelişmeler konusunda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için önemli bir kaynak oluşturmaktadır. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedir ve son zamanlarda uluslararası muhasebe standartları konusunda "gözlemci" rolünü üstlenmiştir⁷².

ISAR temelde uluslararası alanda muhasebe ve raporlama hizmeti vermektedir. Bunun yanında, ISAR kurumsal muhasebe alanında çeşitli adresleri ve küresel karşılaştırılabilirliği ve kurumsal raporların güvenilirliğini sağlamak için raporlamaları aşağıdaki amaçlara yöneliktir⁷³.

-ISAR bölgesel ve ülkesel düzeydeki muhasebe faaliyetlerinin standartlaştırma sürecine katkıda bulunmak,

-Çok uluslu ya da uluslar üstü şirketlerin yapmış oldukları faaliyetlerin açıklanmasında tabloların güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,

⁷⁰Ertan Aydoğan, **Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2007, s. 64

⁷¹Kiracı ve Köse, a.g.e., s.66

⁷²Saim Üstündağ, "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", Active, Ocak- Şubat, 2003,s.50.

⁷³<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1>, (02 Mart 2011).

-Özellikle gelişmekte olan ülkelerin muhasebe ve finansal raporlamalarında karşılaştırılabilir, güvenilir kaliteli bir muhasebe standardı ve finansal raporlamaya getirerek çok uluslu şirketlerin bu ülkelere yatırım yapmalarını sağlamak,

Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe ile ilgilenen denetçi ve muhasebe grupları ile mütareke ederek muhasebe standartlarında uyumlaştırmaya yardımcı olmaktadır.

BM'nin konumu itibariyle muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmasında etkin rol alması mümkündür. Ancak BM tarafından yapılan çalışmalar bu alanda BM tarafından yapılabileceklerin sınırlı olduğunu göstermektedir⁷⁴.

2.1.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

Ekonomik işbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), 1960 yılında piyasa ekonomisini benimsemiş ve serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu sanayileşmiş 29 ülke tarafından kurulmuştur. Bu kuruluşun temel amacı dış ticaret dengesi ve döviz kurları gibi önemli politik sorunlar hakkında sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmaktır. OECD ayrıca ekonomik bilgi sirkülasyonunu istatistiksel verileri derleyerek ve tahminleri hazırlayarak kolaylaştırmaktadır⁷⁵.

OECD'nin muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları ekonomik olarak gelişmiş ülkelere aittir ve bugüne kadar özellikle çok uluslu işletmelerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapmıştır.

OECD, 1976 yılında “Çokuluslu Şirketler İçin Bilgi Açıklama Rehberi” yayınlamıştır. Çokuluslu şirketlerin hesaplarını kapsayan, temel bilgi sağlayan hesapları tavsiye eden bu rehber, açıklanacak bilgilerin uyumlaştırılması üzerine de

⁷⁴Aydoğan, a.g.e., , s.64

⁷⁵P.Başak Berberoğlu, **Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması**, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi,Antalya 2002, s.36

dikkat çekmektedir⁷⁶. Bu çalışmanın amacı, OECD'ye üye ülkelerin, çokuluslu şirketlere olan güvenini artırmak ve eleştiri alan konulardaki eksiklikleri gidermektir⁷⁷. Bu önerilere göre düzenlenecek yıllık raporlar, işletme bünyelerinin ve esas faaliyetlerinin tanımlanmasını, faaliyet sonuçlarını ve bölgelere göre satışlarını, önemli sermaye yatırımlarını, fonların kaynakları ve kullanımları tablosunu, izlenmiş muhasebe politikalarını ve mallar veya hizmetlerin fiyatlandırılmasında gruplar arasında izlenmiş politikaları kapsamaktadır⁷⁸. Bu önerilerin yaptırım gücü bulunmamaktadır.

OECD temel olarak finansal ve ekonomik sorunlara odaklandığı için muhasebe uygulamaları konusunda birtakım girişimlerde bulunmaya başlamışlardır. 1978 yılında Working Group on Accounting Standarts'ı yayınlamıştır. Bu standartlar çokuluslu şirketlerin standartlarını düzenlemek için oluşturulmuştur.

OECD uyumlaştırılmasını desteklediği ve farklı bakış açılarından dolayı oluşan sorunların denetlendiği büyük bir konferansa 1985 yılında ev sahipliği yaptığı halde, özel muhasebe standartları oluşturmak gibi bir niyete sahip değildi. Diğer taraftan ekim 1998'de yayınladığı "Report of the Working Group on Strengthening Financial System"adlı raporunda özel sektör tarafından açıklanan bilgilerin ilişkili,güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılır yüksek kaliteli muhasebe standartları ile desteklenmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

2.1.3. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa kıtasında yer alan devletlerin, ekonomik güçlerini ve ardından da siyasal kimliklerini bir araya getirerek, yaratılacak sinerji sayesinde daha güçlü konuma gelme arayışları süreci, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile başlamıştır. Bu süreç, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (European Economic Community /

⁷⁶ Çiğdem Solaş, **Avrupa Topluluğunda Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması**, İİTİA İşletme Fakültesi, İstatistik ve Kontitatif Araştırmalar Enstitüsü Yayını, no:82/1, İstanbul, 1982, s.63

⁷⁷Zafer Sayar, . "**Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma**", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2002, s.73-80.

⁷⁸ Saim Üstündağ, "**Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci**", Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 2000, s.31.

EEC) “Avrupa Birliği (AB) ”ne (o zamanki adıyla Avrupa Topluluğu) dönüşmesiyle devam etmiştir.

AB’ne üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir Pazar oluşturma amaçları doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar, 25 Mart 1957 tarihinde yapılan Roma Anlaşması hükümleri uyarınca, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmiştir⁷⁹.

Avrupa Birliği’ne üye ülkeler arasında başlangıçta muhasebe standartlarının uyumlaştırılması direktifler yoluyla sağlanmaya çalışılmıştır. Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan Dördüncü Direktif, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi; 13.07.1983 tarihinde yayımlanan Yedinci Direktif, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan Sekizinci Direktif ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin (muhasebe meslek mensuplarının) nitelikleri konularındadır⁸⁰.

Bu direktifler 1990’lı yıllarda muhasebe kurallarını koyan kurumlar, muhasebe hesaplarını hazırlayanlar ile bunları kullananların karşılaştıkları tüm sorunlara cevap vermemeye başlamıştır. Çünkü direktiflerde bazı sorunlara hiç yer verilmemiş ve bazıları direktiflerin müzakereleri sırasında farklı yorumlara açık formüller ve çeşitli opsiyonların ilavesi ile çözülmeye çalışılmıştır. Direktiflere ve ulusal yasalara uygun olarak hazırlanan hesaplar ise daha yüksek standartlar isteyen piyasaların ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaklaşmıştır.

Bu sorunların önüne geçebilmek için Avrupa Komisyonu yeni arayışlara yönelmiştir. Bu doğrultuda 1995 tarihli “Muhasebe uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni Bir Strateji” (COM/95/805) başlıklı tebliğ AB standartları ile UMS/UFRS uyumunu amaçlayan ve üye devletlerin küresel oyunculara UMS/UFRS

⁷⁹ Kiracı ve Köse, a.g.e., s.65.

⁸⁰ Bostancı, a.g.e., s.44.

ile uyumlu konsolide hesaplar hazırlamalarına izin vermelerini tavsiye eden bir düzenleme olmuştur⁸¹.

Bunu takiben AB komisyonu 2000 yılında “AB’nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek” başlıklı tebliği kabul etmiştir. Bu tebliğ ile 2005 yılından itibaren, banka ve sigorta şirketleri de dahil hisse senedi borsalar ve teşkilatlı piyasalarda işlem gören halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının bütün üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alındı⁸².

AB Komisyonu, UMS/UFRS ile uyuma destek vermekle birlikte yayınlanan standartları olduğu gibi kabul etmemekte, öncelikli olarak oluşturulan bir birim tarafından standartlar değerlendirilmektedir. Bu birim ise Muhasebe Düzenleme Komitesidir (Accounting Regulatory Committee, ARC). Söz konusu komite, üye ülkelerin temsilcilerinden oluşan ve bir komisyon üyesinin başkanlık ettiği yasal bir oluşumdur. Bunun yanı sıra komiteye, özel sektörden muhasebe alanında uzman kişilerin oluşturduğu Avrupa Finansal Raporlama Danışma Kurulu (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) görüşleriyle destek vermektedir. AB, muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmaları yasal bir enstrüman olan “direktifler (yönergeler)” vasıtasıyla gerçekleştirmiştir.

2.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), ulusal profesyonel muhasebe örgütlerini ve bu örgütlerin üyelerini temsil eden uluslararası bir kuruluştur⁸³. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC’ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademiye hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır. IFAC’ta Tam Üyelik (Full Members), Ortak Üyelik (Associate

⁸¹ Namık Kemal Uyanık, “**Muhasebe, Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler**”, E-Yaklaşım, Sayı 17, Aralık,2004

⁸² Tamer Aksoy, “**Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS-UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi**”, Mali Çözüm, Sayı 71, Nisan-Mayıs- Haziran, 2005

⁸³ Şensoy a.g.e. s.62

Members) ve İştirak Halinde Üyelik (Affiliate Members) olmak üzere 3 tip üyelik vardır. Tam üyeler, konsey toplantılarına katılma, oy kullanma, IFAC'ın kurul ve komitelerinde üyelik ve kurul tarafından uygun görülen diğer faaliyetlere katılma konusunda sınırsız haklara sahiptirler.

Ortak üyelik, tam üyelik için gerekli olan üyelik kriterlerinin tümünü yerine getiremeyen ulusal muhasebe örgütlerine açık olan üyelik şeklidir. Bu tür ortak üyelik başvurularının bir tam üye tarafından desteklenmesi gerekir. İştirak halinde üyelik ise, muhasebe mesleği konusunda ilgi ve çıkar ilişkisi olan, muhasebe mesleği ile sıklıkla münasebette bulunan ve karşı karşıya gelen meslek mensupları grupları temsil eden uluslararası kuruluşlara açık olana üyelik tipidir. Bu üyelik tipinde de bir tam üyenin desteği gerekmektedir⁸⁴.

Türkiye'de ise Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IFAC'ye kurucu üye olarak katılmış, TÜRMOB ise 1994 yılında üyeliğe kabul edilmiştir.

IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev yapmaktadır. Bunlar⁸⁵;

Eğitim Komitesi, Meslek Ahlak Komitesi, Finansal Yönetim Komitesi (FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC), Kamu Kesimi Komitesi (PSC) dir.

IFAC temel olarak aşağıdaki 6 alanda rehberlik yapmaktadır⁸⁶;

1-Denetim ve ilgili hizmetler

2-Eğitim

3-Etik

4-Finansal ve idari muhasebe

5-Bilgi teknolojileri

⁸⁴ Ahmet Akın, **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komiteleri ve Uyum Komitesinin rolü ve Sorumlulukları**, İstanbul, 2003, s.23.

⁸⁵ Şensoy, a.g.e., s. 63

⁸⁶ Aydoğan, a.g.e. 68

6-Kamu sektörü muhasebesi

IFAC'ın temel amacı tüm dünya çapında muhasebecilerin kamu yararını gözeterek kaliteli hizmet sunmalarını sağlamak için meslek ilke ve çalışma şartlarına ilişkin standartlar belirlemektir. IFAC, bir anlamda, uluslararası alanda, muhasebe mesleğinin birincil derecede sözcüsüdür. Bu bağlamda, geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme hakkına sahiptir denilebilir⁸⁷.

2.1.5. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), 1983 yılında kurulmuştur. Ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliği olan bu örgüt ABD'de ki Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (The Financial Services Authority), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeye sahiptir⁸⁸.

IOSCO standart oluşturma süreci içerisinde ulusal muhasebe standartları kurullarının dışında kalan örgütler arasında, yürüttüğü müzakereler sonucunda ulaştığı etki gücü açısından çok özel bir konuma sahip olmuştur⁸⁹. IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici ve denetleyici otoriteler arasında ilgili alanlarda koordinasyon ve işbirliği sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında koordinasyon sağlayıp bilgi alış verişini mümkün kılmak amacıyla oluşturulan bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği içerisinde ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş özelliğini göstermektedir⁹⁰.

IOSCO Teknik Komitesi 1989 yılında "uluslararası halka arzlar" üzerine bir rapor hazırlamıştır ve ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır

⁸⁷ Berberoğlu, a.g.e. s.33

⁸⁸ Cemal İbiş ve Ayça Akarçay , "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, İstanbul, 2003, s.2.

⁸⁹ Özgür Öymen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 5(17), 2006, s. 93.

⁹⁰ İbiş ve Akarçay, a.g.e., s.2

ötesi menkul kıymet ihraçlarında çok fazla sorun oluşturduğunu belirtmiştir. Muhasebe standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelerden elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta ve sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde olumsuz bir etki yaratmaktadır⁹¹.

Böylece IOSCO Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board-IASB) çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir. Bu doğrultuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere 2000 yılının Mayıs ayında IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır⁹². Ayrıca kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına yönelik tavsiye kararı almıştır⁹³.

2.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Finansal tabloların ve finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde anlaşılır olması ve uyumlu hale gelmesi için bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaları yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) IASC gelmektedir.

2.1.6.1. IASC' nin Kuruluşu, Organizasyon yapısı ve Amaçları

Dünyada muhasebe prensiplerindeki farklılıkları elimine eden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC); Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletlerinin muhasebe kuruluşları tarafından Haziran 1973'de kuruldu. IASC'nin temel amacı, uluslararası muhasebe standartları (IAS)'nin gelişmesini sağlamaktır. IAS'larını oluşturmak için 1 Nisan 2001 tarihinde yapılan değişiklikle IASC, Uluslararası

⁹¹ Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.12.

⁹² Hikmet Ulsan, "**Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS' ye Uyum**", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 5(15), 2005, s.18.

⁹³ Tamer Aksoy, "**Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi**", Mali Çözüm Dergisi, (71), 2005, s.188.

Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) IASB adıyla yerini almıştır⁹⁴.

IASB; merkezi Londra'da bulunan bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş otorite olarak faaliyetlerini sürdürmüştür. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamıştır. Ayrıca, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı hedef edinmiştir⁹⁵.

IASB, muhasebe standartlarının dünya çapında gelişmesini düzenlemektedir. Dünyadaki şirketlerin finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıkların çoğu, işletmelerin çevresindeki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, farklılıklar önemsiz hale getirilebilir. Muhasebe çevresi, global işletmelerin çevresel etkilerini ulusal ülkelerin çevrelerine göre yasal olarak sınırlamaktadır. Böylece, çokuluslu şirketlerin çoğu, ulusal ülkelerin muhasebe uygulamalarını muhafaza etmektedir. Gerçekte, IASB, çevresel farklılıkların açıklanamayan bu farklılıkları elimine etmek ve dünyadaki muhasebe standartlarını harmonize etmektedir⁹⁶.

IASB'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre⁹⁷;

- a) Kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması kabul edilebilir nitelikte standartlar geliştirilerek, finansal tabloların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye piyasalarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

⁹⁴ Joe B.Hayle, Thomas F.Schafer and Timothy S. Douplik, **Advanced Accounting**, International Edition, Virginia: McGraw-Hill, 2004, s.540.

⁹⁵ Nazım Hikmet., “**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler**”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, (10), 2001, s.69.

⁹⁶ Uysal, a.g.e., s.44.

⁹⁷ Hikmet, a.g.e., s.69.

- b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yakınlaşmasını sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak muhasebe standartlarını kamu yararına uygun olarak düzenlemek ve bu standartların bütün ülkelerde kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlamaktır. Söz konusu komitenin kuruluş yasasındaki anlaşmaya göre, üyeler aşağıdaki yükümlülükleri üstlenme konusunda anlaşmışlardır⁹⁸;

-Komite tarafından yürürlüğe konulan standartları desteklemek,

-Yayımlanan finansal tabloların bu standartlara uygun olmasını, uyumsuzluk bulunması halinde ise, uyumsuzluk derecesinin finansal tablolarda belirtilmesini ve hükümetlerini, menkul kıymet borsaları yetkililerini ve iş çevrelerini uluslararası muhasebe standartlarına uyulma konusunda ikna etmek,

-Denetçilerin inceleme esnasında finansal tabloların bu standartlara uygun olduğu veya olmadığı konusunda bir kanıya varmalarını sağlamak,

-Finansal tablolarda uluslararası standartlara uyulmadığının açıklanmaması halinde denetçilerin bunu denetim raporlarında belirtmelerini sağlamak. Görüldüğü gibi, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin koyduğu yükümlülüklerle uyulması konusunda zorlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır.

Yeni bir muhasebe standartları seti olan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC) tarafından yayınlanan standartlardır. IASC, Nisan 2001 tarihinde IASB olarak değişmiştir. IASC 1973-

⁹⁸ Hikmet, a.g.e., s.69.

2001 yılları arasında toplam 68 tane taslak ve 41 adet IAS ve yorumlarını yayınlamıştır⁹⁹.

2.1.6.2. IASC Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

Temel amacı uluslararası muhasebe standartlarını oluşturulması olan IASC ile temel amacı meslekî çıkarların temsil edilmesi olan IFAC, uluslararası standartların kullanımını yoluyla, dünya çapında muhasebe uygulamalarının niteliğini artırma hedefi çerçevesinde buluşmuşlardır¹⁰⁰. Uluslararası muhasebe standartları, üç ayrı aşamada oluşturulmaktadır: ilk aşamada, bir standarda ilişkin bütün konular kapsamlı bir şekilde ele alınarak ulusal muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kuran kurul üyeleri görüş alışverişinde bulunmaktadır. İkinci aşamada, Kurul Standart Tavsiye Kuruluna (SAC) hangi muhasebe sorunlarına geliştirilecek yeni bir standart kapsamında yaklaşılması gerektiği konusunda danışmakta ve görüş alışverişini izleyen evrede bir İcra Komitesi atanmaktadır. Bir tartışma metni hazırlandıktan sonra da kamuoyunun yorumlarına sunulmaktadır. Üçüncü aşamada ise, Taslak Çalışmayı geliştiren Kurul, onu tekrar kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Çalışmanın revize edilmesi ve Kurul üyeleri tarafından onaylanmasından sonra, IASB tarafından yayınlanmaktadır¹⁰¹.

Uzun yıllar, IASC' nin yayımladığı standartlar sadece şirketlerin hesaplarını, finansal tablolarını hazırlaması ve borsada kote edilmesi için değil, aynı zamanda geliştirmekte olan ülkelere kendi muhasebe standartlarını geliştirmesi için karşılaştırmalı değerlendirme yapabilmesi için de kullanılmıştır¹⁰².

IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturma görevini 1973'ten 2001 yılına kadar sürdürmüştür. Fakat hiçbir yaptırım gücünün olmayışı ve üye kuruluşlarında büyük bir bölümünün kendi ülkelerinde muhasebe standardı

⁹⁹ K.S. Muthupandian, **International Financial Reporting Standards-Changing Fundamentals**. Theb Chartered Accountant, 2006, s.985-987.

¹⁰⁰ Uysal, a.g.e., s.91.

¹⁰¹ Uysal, a.g.e., s.100.

¹⁰² Lawrence J. Dunn, "**Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Cultural Boundaries: An Examination of 201 Company Financial Reports**", International Journal of Auditing, (6), 2002, 265-266.

oluşturma yetkisine sahip olmamaları nedeniyle, belirlediği standartlara uyumu tam manasıyla gerçekleştirememiştir. Bu yüzden kendisine yöneltilen eleştiriler doğrultusunda, Mayıs 2000’de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilip, IASC bir üst yapı olarak IASC Vakfı’na (International Accounting Standards Committee - IASCF) dönüştürülmüş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB’ye devredilmiştir.¹⁰³

Tablo 2.1 : IASC ve IASB arasındaki Yapısal Değişimler ve Reformlar¹⁰⁴

IASC'nin Önceki Yapısı	IASB'ın Mevcut Yapısı
Gönüllülük temelinde yarı zamanlı üye ile standart hazırlayan yapı mevcuttur.	12 bağımsız tam zamanlı, 2 yarı zamanlı gönüllü üye ile standart hazırlayan bir yapı mevcuttur.
Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapı mevcuttur.	Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapı mevcuttur.
Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlıdır. Kuşatıcı muhasebe İlkeleri çevresinde merkezlenmiştir.	ABD, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmıştır. Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği görülmektedir.
Avrupa merkezli kuruldur. “5 Büyük” muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci içerisindeydi.	Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar hakimdir. Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye mevcuttur.

IASC üyeleri tarafından Mayıs 2000’de onaylanan IASC’nin IASB’ye dönüşümü 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁰⁵

¹⁰³TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu**, 2007, s.23
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK_FAALIYET_RAPORU_2007.pdf; Y. Çiftçi ve A. Erserim, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu Bildirileri Kitabı**, Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, 2008, s.236

¹⁰⁴ Şensoy, a.g.e. s.93

2.1.6.3. IASC' ye Yönelik Eleştiriler

IASC için yapılan karşıt görüşlerin genel olarak, uygulayıcılara yönelik yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşlarının genelinin, ülkelerin standart oluşturma yetkisinin ellerinde olmaması nedeniyle, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunda yeterli çalışmaların yapılmadığı noktasında görüşler birleşmektedir¹⁰⁶.

Uluslar arası Muhasebe Standartlarının yapısı itibariyle bazı üye organizasyonlar tarafından ele geçirilmesinin mümkün olduğu, devletlerin ve düzenleyici kuruluşlarının IASC gibi bir kuruluşa yetkilerini devretmek konusunda isteksiz olacakları, IASC tarafından belirlenen standartlarda küçük veya büyük ölçekli şirket ayrımı yapılmaksızın tüm işletmeler için aynı standartların önerilmesinin uygulamada sorun yarattığı, standartların oluşturulmasında üye organizasyon sayısının büyüklüğü ve uygulanan prosedürler nedeniyle çok zaman kaybedilerek standart oluşturma sürecinin hantal bir yapıya büründürüldüğü hususları da IASC' ye yöneltile eleştiriler arasında yer almaktadır¹⁰⁷.

2.1.7. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar IASC adıyla görev yapan Kurul'un yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (UMS/IAS) aynı adla kabul etmiştir ve bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından oluşturulan ve yürürlüğe konan standartlar ise "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)" adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır¹⁰⁸.

2.1.7.1. IASB Kuruluşu ve Organizasyon Yapısı ve Amaçları

Yeni kurumsal yapısı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) önemli bir yapısal dönüşümü gerçekleştirmiştir. Daha önceki yapısı (IASC) ile karşılaştırıldığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır. Bunlardan birincisi,

¹⁰⁵ Ulsan, a.g.e., s.13.

¹⁰⁶ Demirel, a.g.e., s.15

¹⁰⁷ Şensoy, a.g.e. s.85

¹⁰⁸ Çiftçi ve Erserim a.g.e., s.236.

kurula atanma önceliğidir. Kurula atanma önceliği ulusal temsilden ziyade muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir. İkincisi ise, kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri kurulda çalışmalarının yanı sıra, ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla iletişim sağlama rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır¹⁰⁹.

IASC Vakfı Tüzüğü, orijinal biçimiyle, IASC tarafından 2000 yılında onaylanmış ve 2002 yılında revize edilmiştir. Tarihinde önemli bir gelişim noktası oluşturmak üzere, IASC Vakfı, 2003 yılında tüzüğün bir gereği olarak, tüzüğün gözden geçirilmesi sürecini başlatmıştır. Bu amaçla, Mütevelli Heyeti tarafından oluşturulan Tüzük Komitesi, on temel hususu belirleyerek yayımlamıştır. İlgili komite, izleyen görüş alışverişi çalışmasını 2005 yılı Haziran ayında tamamlayarak, Tüzüğü, 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere onaylanmıştır. Onaylanan yeni Tüzük, Komitenin önerilerini aşan bir biçimde farklı kesimlerin eleştirilerini dikkate almaktan uzaktır¹¹⁰.

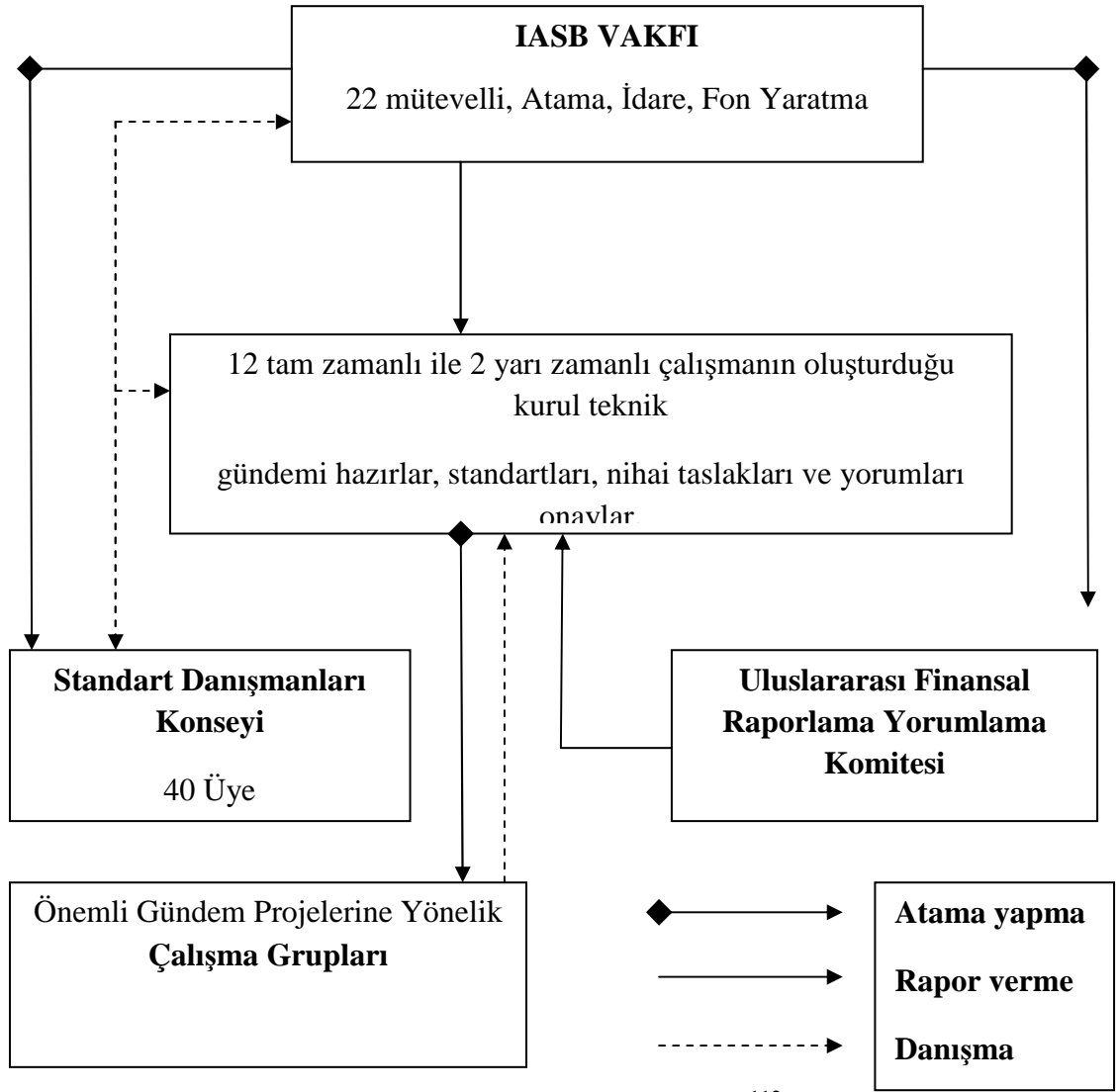
Vakıf dört temel birimden oluşmaktadır;

- 1) Mütevelli Heyeti
- 2) Kurul (International Accounting Standards Board / IASB)
- 3) Standart Tavsiye Konseyi (Standard Advisory Council / SAC)
- 4) Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee / IFRIC)¹¹¹;

¹⁰⁹ Uysal, a.g.e., s.97.

¹¹⁰ Şensoy, a.g.e.,s.97.

¹¹¹ Şensoy, a.g.e., s.87.



Şekil 2.1 : IASB Vakfı'nın Yapısı¹¹²

2.1.7.2. IASB Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

IASB tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında; belirli bir standardın oluşturulması konusu gündeme alındıktan sonra, “standart oluşturma” komitesi kurulur. Bu komite ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gereken işlemler hakkında bilgi sunar. Kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki IASB üyelerine gönderilir.

¹¹² Şensoy, a.g.e., s.88.

Danışma grubu ile konu ele alınır ve ulusal standart oluşturucu kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi gibi aşamaları içeren katılımcı ve detaylı bir yöntem izlenir. IASB tarafından bir muhasebe standardı hazırlanırken izlenen aşamalar şunlardır¹¹³:

- Kurul bir “Standart Geliştirme Komitesi” oluşturur. Kurul üyelerinden biri standart geliştirme komitesine başkanlık ederken, IASB üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de komitede yer alır. Komite ayrıca, Kurul’da veya Danışmanlık Grubu’nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir.
- Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler, IASB’nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standarda uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir. Diğer taraftan, Komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu, Kurul’a bir “Görüş Özeti” sunar.
- Komite, Kurul’un Görüş Özeti’ne ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, “İlkeler Rapor Taslağı” hazırlar. Bu raporun amacı, Açıklama ve Duyurma Taslağı’nın hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir.
- Komite, İlkeler Rapor Taslağı’na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul’a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır.
- Komite Kurul’un onayına sunulmak üzere Son Taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul’un en az üçte ikisinin onayından sonra, Son Taslak yayınlanır.
- Komite Son Taslak ile ilgili görüşleri inceledikten sonra Kurul’un incelemesine sunmak üzere Uluslararası Muhasebe Standardı Taslağı’nı

¹¹³ Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 1, 2000; “**Uluslararası Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci**”, <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc>, (01 Mart 2011).

hazırlar. Kurul'un bu taslakta değişiklikler yapmasından ve Kurul'un dörtte üçü ile onaylamasından sonra, standart yayımlanır.

Dördüncü evre olarak adlandırılan bu dönemde yaşanan gelişmeler kronolojik sıra ile aşağıda özetlenmiştir¹¹⁴.

2001 yılında; IASB'nin yeni ismi ve üyeleri açıklanmıştır ve IASC Vakfı kurulmuştur. IASB, IASC'deki standart belirleyici sorumlulukları üstlenmiş ve mevcut IAS'ler ile Standart Yorumlama Komitesi tebliğleri, IASB tarafından uyarlanmıştır.

IASB, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşınmıştır.

IASB, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlaşma amaçlarını belirlemek için kendi ulusal muhasebe standartları belirleyici irtibat kuruluşu ile görüşmüştür.

2002 yılında; Standart Yorumlama Komitesinin ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi olarak değiştirilmiş ve sadece mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını yorumlamak değil, aynı zamanda söz konusu standartlara değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik etmekle ile yeniden görevlendirilmiştir.

2003 yılında; İlk nihai IFRS ve IFRIC (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi) yorumlarının ilk taslağı yayınlanmıştır. 14 Uluslararası Muhasebe Standardında önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlanmıştır.

2005 yılından itibaren, Avrupa'da borsada işlem gören şirketlerin uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamaları öngörülmüştür. IASB ve FASB yakınlaşması üzerine ortak bir anlaşma yürürlüğe girmiştir.

¹¹⁴ UFRS Cep Kitabı 2007, Deloitte UFRS Yayınları, , s.9-11

2.1.7.3. IASB'ın Kurumsal Yapısı

Mart 2001 sonrası yeniden yapılanan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) dönüştüğü Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) mevcut organizasyon yapısını oluşturan unsurlar şunlardır¹¹⁵;

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC Foundation),
- Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC),
- Standart Danışma Kurulu (Standards Advisory Council-SAC),
- Çalışma Grupları (Working Groups).

¹¹⁵ IAS, <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#old>, (01 Mart 2011).

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC),
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board-FASB),
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission-SEC). Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulama alanının genişlemesi bakımından son derece önemlidir. Bu kuruluşların küresel muhasebe standartları' nın oluşturulması ve benimsenmesi sürecinde gerçekleştirdikleri destek ve çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

2.1.7.4. IASB' ye Yönelik Eleştiriler

Muhasebe literatüründe IASB temel olarak¹¹⁸;

- 1) Anglo – Amerikan muhasebe modeline olan yakınlığı,
- 2) Önerdiği standartlar nedeniyle politik baskılara maruz kalması
- 3) Örgüt yapısını oluşturan birimlerin yetersiz düzeydeki temsil kapasitesi,
- 4) Gelişmekte olan ülkeleri ve diğer ulusal muhasebe standartlarını ihmal etmesi,
- 5) IASB' in eylemleri dolayısıyla hesap verme sorumluluğunu yeterince yerine getirmemesi gibi farklı nedenlerle eleştirilmektedir.

2.2. Türkiye' deki Örgütlenmeler

Türkiye' de muhasebe standartlarının ilk olarak oluşum sürecinin başlangıcı devletin başta teşvik etmesi ile gerçekleşmiştir. Bu yüzden yurdumuzda muhasebe mesleğinin de, belki de birçok alanda olduğu gibi seneler boyunca meslek örgütlerince değil de yasalar ile belirlendiği görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti' nin kuruluşunu takiben oluşturulan kanunlarda Almanya, İsviçre ve Fransa gibi yaptırımcı ve dikta edici sınıfa giren kanunlar esas alındığı gibi, muhasebe uygulamalarında da ekonomik ve siyasal olarak irtibatımızın çok yoğun olduğu

¹¹⁸ Şensoy, a.g.e. s.96

lkeler misal alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri grlmtr¹¹⁹.

TMS standartlarının Türkiyede oluşturulmasında etkili olan yasal düzenlemeler öncelikle Türk Ticaret Kanununda, Vergi Usul Kanununda, Bankalar Kanununda, Sermaye Piyasası Kanununda, Sigorta ve Reasurans Şirketleri ile ilgili muhasebe düzeni, Maliye Bakanlığının tebliğleri gibi ilgili alanlarda çeşitli çalışmalar yapılmış olup Kurumsal olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında etkili olan başlıca kuruluşlar ise, SPK, TMDESK, TMSK olup bunlarla ilgili detaylı bilgiler sırası ile açıklanacaktır.

2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

30.07.1981 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)’nun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak insanların ekonomik gelişimine aktif ve yaygın bir Şekilde katılmasını öngörmek amacıyla, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir¹²⁰.

Yine SPK’ nın 22/6 maddesi Sermaye Piyasası Kuruluna, “ Kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, özellikle bilanço, kar ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporlar ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek” yetkisini vermiştir. Burada belirtilen maddede SPK’nın muhasebe standartlarını belirlemedeki amacının kamuyu aydınlatma olmaktadır¹²¹

Sermaye Piyasası Kurulu’nun 29.01.1989 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Seri XI, 1 numaralı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği, halka açık anonim ortaklıkların ve aracı kuruluşların muhasebe sistemine, tek düzen hesap planı, finansal tablo Şekilleri ve dipnotlar gibi önemli değişiklikler getirmiştir. Bu tebliğ, kapsamı içindeki anonim ortaklıkların muhasebesine standart ilke ve kurallar getirmiştir.197 Devamında ise Seri XI, No:3 ve No:24 tebliğleri muhasebe ile ilgili düzenlemelere ıŐık tutmuŐtur¹²².

¹¹⁹ Demirel, a.g.e., s.18

¹²⁰ Şensoy, a.g.e.s.186

¹²¹ Demirel, a.g.e., s.22

¹²² Şensoy, a.g.e. s.187

İnsanların ekonomik ve yatırım tercihlerini belirlerken kamuyu ve diğer yatırım ile alakalı olanları bilgilendirme amacına yönelik yapılan düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile başlamıştır.

2.2.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Ülkemizde muhasebede standartlaşma eksikliğini giderecek, uluslararası alanda geçerli olacak muhasebe standartlarını üretecek ve kullanımını sağlayacak, yaptırım gücü olan devlet nezdinde ki kuruluşa olan ihtiyacın giderilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun teşkili ile amaçlanmıştır¹²³.

2.2.2.1. TMUDESK' in Kuruluşu, Organizasyon Yapısı ve Amaçları

Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması 1989 yılında 3568 sayılı yasanın yayımlanması ile gerçekleşmiştir. 1994 yılında uygulamaya konulan 'Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği', muhasebe uygulamalarındaki çok sesliliği büyük ölçüde engellemiştir. Fakat bu düzenleme uluslararası arenada geçerli uygulamaları tam olarak içermediğinden, bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB, 1994 yılında TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) yönergesini yayınlarak TMUDESK' in oluşumunu sağlamıştır. TMUDESK' in amacı muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek için uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar üretmektir¹²⁴.

TMUDESK' in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır¹²⁵. TMUDESK kurulduğu günden bugüne kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlamıştır. Fakat bu standartların yaptırım zorunluluğu olmaması dolayısıyla yeteri kadar kullandırılmamıştır¹²⁶.

¹²³ Bostancı, a.g.e., s.77.

¹²⁴ Bostancı, a.g.e., s.77

¹²⁵ TURMOB, "Genel Bilgiler", <http://turmob.org.tr>, (12 Mart 2011).

¹²⁶ Bostancı, a.g.e., s.77.

TMUDESK' in muhasebe standartları ile ilgili amaçları aşağıda ifade edilmiştir¹²⁷;

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

TMUDESK' in organizasyon yapısı ise şu şekildedir. Kurul, kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. Görev süresi 3 yıl olan kurul üyeleri; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu (YÖK), Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'den oluşmaktadır. Kurul kendi üyeleri arasından başkan ve başkan yardımcısı seçer¹²⁸.

Kurul kendi üyeleri arasından başkan ve başkan yardımcısı seçer. Kurul, Muhasebe Standartlarının geliştirilmesi ve faaliyetlerinin düzenli yürütülebilmesi için personel istihdam edebileceği gibi, diğer kuruluşların personelinden de yararlanabilir. Ayrıca, muhasebe standartlarının hazırlanması amacıyla, çalışma

¹²⁷ Bostancı, a.g.e., s.78

¹²⁸ Şensoy, a.g.e., s.207.

komisyonları kurar ve komisyonların üyelerini ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşturur¹²⁹.

2.2.2.2. TMSDK Tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

İlk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabul ederek, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlamıştır. Bu kurul tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları’na (UMS) uyumlu 19 adet muhasebe standardı, Türkiye’nin geleneksel mevzuat anlayışı bu tür uygulamaların devlet eliyle yapılması ve yayımlanması yönünde olduğundan bu modern standartlar uygulama alanı bulamamıştır. Buna rağmen bilimsel araştırma ve makalelerde bu standartların Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) adı altında ciddi bir referans olarak kullanıldığı görülmüştür¹³⁰.

Sonrasında ise 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren dört yeni standart daha yayınlanmış ve standart sayısı 19’a ulaşmıştır. Bundan sonraki süreç içerisinde yayınlanan standartların toplam sayısı 29’a yükselmiş ve ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan IFRS for SMES tam uyumlu KOBİ TFRS Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup,

¹²⁹ Şensoy, a.g.e., s.208.

¹³⁰ Yüksel Koç Yalkın , “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi” , Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı: 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006, s. 297-298.

bundan böyle TMMOB' in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır¹³¹.

2.2.2.3. TMMOB' e Yönelik Eleştiriler

TMMOB tarafından belirlenen standartların gerçek hayatta uygulanmasına dair herhangi bir yasal yaptırım gücü olmaması, diğeri bir anlatımla hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TMMOB' in yapmış olduğu çalışmalarından beklenen sonucun oluşmamasına sebep olmuştur. Bu yüzden yaşanan sorunların giderilebilmesi için 18 Aralık 1999 tarih ve 487 sayılı kanunla, Sermaye Piyasası Kanunu'nda değışiklik yapılmış ve yapılan bu değışiklik ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur¹³².

2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

1989 yılında muhasebe mesleğinde reform yapılmış ve 3568 Sayılı Muhasebe Mesleğı Kanunu yayınlanmıştır. Bu kanuna göre Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyici ve kamu yetkisine sahip bir meslek kuruluşu olarak TÜRMOB' un kurulması kabul edilmiştir.

TÜRMOB 1994 yılında IASB' ye üye olmuştur. Dünya Bankası tarafından hazırlanan Mould Rapor'undan sonra varılan karar gereğı 9 Şubat 1994 yılında TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" kuruluncaya kadar çalışmak üzere kısa adı TMMOB olan "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" nu kurmuştur. TMMOB, "denetlenmiş mali tabloların, ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli, yürütebilmeleri için ulusal denetim

¹³¹ TMSK, "Genel Bilgiler", http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, (12 Mart 2011).

¹³² Şensoy, a.g.e., s.204.

standartlarını saptamak ve yayınlamak” amacıyla bağımsız ve özerk bir kurul olarak kurulmuştur¹³³.

Kuruluş tarihi 1994 olan TMSK bu tarihten itibaren otuz adet muhasebe standartlarından hareketle Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma çalışmalarına başlamıştır. Her bir standart için ayrı komisyon kurulmuş ve ilk olarak on bir adet muhasebe standardı açıklanmıştır. Daha sonra standartlar tekrar gözden geçirilerek 2000 yılında toplam on beş standart açıklanmıştır. 2002 yılı itibariyle ise toplam on dokuz adet standart yayınlamıştır¹³⁴.

2.2.3.1. TMSK'nın Kuruluşu, Organizasyon Yapısı ve Amaçları

Sermaye Piyasası Kurulu ve Maliye Bakanlığı çevrelerinin karşı oldukları TMSK, IASC' in IASB' a dönüşümü ve küresel muhasebe skandallarının gündeme gelmesi ile birlikte engeller aşılmış ve 2002 yılında TMSK oluşturularak faaliyete geçmesi sağlanmıştır. Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği' nden birer üye, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır¹³⁵.

TMSK' nın görevleri arasında muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak; gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak; muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak; finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal

¹³³ TMSK, “**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Kanuni Dayanağı**”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=17&Itemid=38, (13 Mart 2011).

¹³⁴ Mehmet Civan ve Ekrem Kara, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Çözümlü Uygulamalar**, Gaziantep, s.1-2.

¹³⁵ TMSK, “**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Kanuni Dayanağı**”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=17&Itemid=38, (13 Mart 2011).

muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak, finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek bulunmaktadır¹³⁶.

TMSK, çalışmalarına başlamış, ilke olarak IFRS standartlar setini aynen kabul etmiş ve bu standartların Türkçeleştirilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile telif anlaşması yapmıştır. Bu kapsamda kavram birliğini sağlamak üzere İngilizce muhasebe terimlerinin Türkçe karşılıklarını yayınlamıştır. Kurul işletme büyüklükleri ve sektörlerin özelliğine göre bazı işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarından bazılarını uygulama konusunda karar verme yetkisine sahip bulunmaktadır. TMSK; ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinin yanı sıra, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. Kurul, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında, uluslararası uygulamalardan esinlenerek, standartların anlaşılır, uygulanabilir ve gereksinmelere cevap verebilir nitelikte olmalarını teminen, tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımına olanak sağlayan bir yöntemi benimsemiştir. Bu sayede, Kurulun çalışma¹³⁷ komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartlarına “genel kabul görmüş” nitelik kazandırılmış olacaktır¹³⁸.

2.2.3.2.TMSK Tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

TMSK, IASB’ nin yayımlamış olduğu IAS/IFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve IASB ile yaptığı telif hakkı sözleşmesi kapsamında

¹³⁶ Veysi Seviğ, **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Görevleri**, Dünya Gazetesi, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=38&Itemid=38, (13 Mart 2011).

¹³⁷ Nalan Akdoğan, “**Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması ve Vergi İlişkisi**”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayını No: 33, 2004, s.13.

¹³⁸ Akdoğan, a.g.e., s.14.

IAS/IFRS' lerin Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları adı altında resmi gazetede yayımlamıştır¹³⁹. Türkiye IAS/IFRS' yi uygulamaya koyarken yasal düzenleme yolunu seçmiş ve tam metnin çevrilmesi yolunu seçmiştir. Türkçe çevirilerde orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ve kodları aynen kullanılmıştır¹⁴⁰.

TMSK, Ocak 2005'ten itibaren IAS/IFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); Mart 2007'den itibaren de TMS Yorumları'nı (TMSY) ve TFRS Yorumları'nı (TFRSY) Resmi Gazete'de yayımlamaya başlamıştır¹⁴¹.

2.2.3.3. TMSK'ya Yönelik Eleştiriler

Mevzuatımızın uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu yönünde önemli düzenlemeler yapılıyor olsa da, mevcut mevzuatla çeşitli konularda uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Birçok kavram ve yöntem, ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesiyle ilk defa gündeme gelecektir. Dolayısıyla, muhasebe standartlarının anlaşılmasını ve uygulamaya geçişini kolaylaştırmak üzere, üzerinde önemle durulması gereken bazı hususlar söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁴²:

- Mevcut mevzuat ile standartlar arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması ve standartlara yasal nitelik kazandırılması,
- Üniversitelerimizdeki ilgili programlarda, standartlarla getirilen yeni uygulamaların tanıtılmasına ve ders müfredatlarının bu yönde güncellenmesine yönelik çalışmalar yapılması,
- TMSK, SPK, BDDK, TÜRMOB gibi kurum ve kuruluşlarca, standartların yaygınlaştırılması için eğitim ve bilgilendirme programlarının düzenlenmesi,

¹³⁹ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart Nisan 2007, s. 102.

¹⁴⁰ Akdoğan, a.g.e., s.108.

¹⁴¹ Çiftçi ve Erserim, a.g.e., s.240.

¹⁴² bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc(09 Aralık 2011)

- Standartlarla birlikte, bunların uygulama sonuçlarının sağlıklı biçimde denetlenebilmesi için uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu denetim standartlarının belirlenmesi ve kullanılması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE ÖRNEKLERLE UYGULAMAYA GETİRECEKLERİ

3.1.Yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları ise; işletmenin devamlılığı, tutarlılık ve dönemsellik olmak üzere üç temel kavram üzerine kurulmuştur. Uluslararası muhasebe standartları, muhasebe politikalarının seçim ve uygulamasında ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik gibi kavramların bir sentezini gerektirmektedir¹⁴³.

Bu bölümde Türkiye’de yayınlanmış muhasebe standartlarına alt başlıklar halinde değinilecek ve örnekler verilerek uygulamaya getireceklerinden bahsedilecektir.

3.1.1. Kavramsal Çerçevenin Amacı

Kavramsal Çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir¹⁴⁴. Kavramsal Çerçeve bir Muhasebe Standardı değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya kamuyu aydınlatma konusunda standart belirlememektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bir bütün teşkil etmektedir. Bu Standartların çoğunda birbirlerine göndermeler vardır ve uygulama kolaylığı

¹⁴³ Murat, Kiracı., Tunç, Köse. a.g.e., s. 48-50

¹⁴⁴http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69&lang=tr(
19 Aralık 2011)

sağlamak için bu yollamalarda genellikle Standartların (IAS) kodlu numaraları kullanılmaktadır. Ancak, zaman içinde bazı Standartlar yürürlükten kalkmış, bazıları birleştirilmiş ve sıra numaralarında atlamalar olmuştur. Yeni oluşturulan Standartlara (IFRS) koduyla yeni numaralar verilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca bu Standart kod ve numaraları muhafaza edilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum bağlamında karşılaştırabilme kolaylığı sağlamak amacıyla aynı standart numaralarının Türkiye Muhasebe Standartlarında da (TMS = Türkiye Muhasebe Standardı) ve (TFRS=Türkiye Finansal Raporlama Standartları) kısaltmaları ile birlikte kullanılması uygun görülmüştür¹⁴⁵.

Kavramsal çerçeve, finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkeleri (kavramları) ele almaktadır¹⁴⁶.

Kavramsal Çerçeve;

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (Korunması) kavramları gibi konuları düzenlemektedir.

Kavramsal çerçeve konsolide finansal tabloları da içermek üzere genel amaçlar için hazırlanan finansal tabloları dikkate almaktadır. Özel amaçlı finansal tablolar kavramsal çerçevenin kapsamı dışındadırlar. Bununla birlikte, özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasındaki şartların el vermesi halinde de kavramsal çerçeve esas alınabilir¹⁴⁷.

Kavramsal Çerçeve; finansal tabloların amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler, finansal tabloları oluşturan

¹⁴⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS” “Türkiye Muhasebe Standartları”, s. 6, TMSK Yayınları-5, Ankara-2010.

¹⁴⁶ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e.s.1,

¹⁴⁷ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s.2.

unsurların tanım, tahakkuk ve ölçüleme esasları ve sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları gibi konuları düzenlemektedir. Burada kullanılan “finansal tablolar” sözü genel amaçlar için hazırlanan finansal tabloları ifade etmektedir. Bu finansal tablolar en az yılda bir kez yıllık olarak hazırlanıp sunulmakta ve geniş bir kullanıcı yelpazesinin ortak ihtiyaçlarına cevap vermek durumundadırlar. Kullanıcıların bazıları finansal tablolarda yer alan bilgilerin dışında ilave bilgilere ihtiyaç duyabilirler ve bu bilgilerin kendilerine verilmesini şart koşabilecek durumda olabilirler. Birçok kullanıcı ise en önemli bilgi kaynağı olarak sadece finansal tablolara güvenmek zorundadır. Bu nedenle finansal tablolar genel olarak bu tür kullanıcıların ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmalı ve sunulmalıdır, özel amaçlı finansal tablolar, örneğin, izah nameler ve vergileme için hazırlanan hesaplamalar, kavramsal çerçevenin kapsamı dışındadırlar. Bununla birlikte, özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasındaki şartların elvermesi halinde de kavramsal çerçeve esas alınabilmektedir¹⁴⁸.

3.1.2. Kavramsal Çerçevenin Uygulanması

İşletmelerce kullanıcılara sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermekle birlikte, muhtelif sektörlerdeki farklı sosyal, ekonomik ve yasal koşullar nedeniyle bazı farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, aktifler, pasifler, öz kaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmış olabilmektedir. Finansal tabloların unsurlarının tanımları farklı olabildiği gibi, finansal tabloların kapsamı ve finansal tablolara ilişkin açıklamalar da farklı olabilmektedir. Finansal tablolardaki unsurların belirlenmesinde değişik ölçütlerin kullanılması ve bu unsurlar için farklı ölçüm esaslarının tercih edilmesi de tanımlamalarda farklılıklara yol açmaktadır. Bu farklılıkları azaltmak amacıyla TMSK, 16.1.2005 tarihli 25702 sayılı Resmi Gazete’de "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Kavramsal çerçeve, halka açık olsun veya olmasın finansal raporlama yapan bütün ticari, sınai ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanmaktadır¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 6.

¹⁴⁹ Gençoğlu, a.g.e. s. 19-20

3.2. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu

Standart, 1997 yılında TMS-1 “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” adı altında yayımlanmış 2001 yılında ise revize edilerek ve çok daha geniş kapsamlı olarak “Finansal Tabloların Sunuluşu” başlığıyla yayımlanmıştır. Standart bu konuda yayımlanan Uluslar arası Muhasebe Standardı, IAS-1 “Presentation of Financial Statements” ile uyumludur¹⁵⁰.

Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı olarak düzenlediği finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşullar ele alınmaktadır¹⁵¹. İşletme, bu standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygulamaktadır. Bu standart, kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil, kâr amaçlı işletmelere uygun bir terminoloji kullanmaktadır¹⁵².

Finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Bu amaç için hazırlanan finansal tablolar kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Ancak finansal tablolar çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve genellikle finansal olmayan bilgileri içermezler, bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar. Finansal tablolar aynı zamanda yönetimin idaresinin sonuçlarını veya yönetimin idaresine verilen kaynakları kullanımının hesabını göstermektedir. Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu

¹⁵⁰ Demirel, a.g.e. s.37

¹⁵¹ Özerhan, Yamık., a.g.e. s.,504,

¹⁵² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 275.

işletmeleri ile genel olarak kamu'dur. Bunlar finansal tabloları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar¹⁵³.

Genel amaçlı finansal tabloların içeriğini, bilanço, gelir tablosu nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar oluşturmaktadır. Burada belirtilen finansal tablolar yılsonlarında düzenlenecek finansal tablolardır. Ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanamazlar¹⁵⁴.

Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir. Bir ihmalin veya yanlış raporlamanın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin ve bunun önemli olabileceğinin değerlendirilmesi, bu kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir¹⁵⁵.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almaya yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır¹⁵⁶.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmaktadır. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların çerçevede belirtilen varlıklar, yabancı kaynaklar, gelir ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir¹⁵⁷. TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılmaktadır. Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtmektedir. İşletme, Finansal tabloları TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle

¹⁵³ Gençoğlu , a.g.e., s. 21.

¹⁵⁴ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s.14.

¹⁵⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 276.

¹⁵⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 277-278.

¹⁵⁷ Gençoğlu , a.g.e., s. 36.

uyumlu olarak nitelendiremez. İşletme, hemen hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlamaktadır¹⁵⁸.

Bu standart, tabloların bireysel veya konsolide tablo düzenlemek zorunda olup olmadığına bakılmaksızın tüm işletmeler tarafından uygulanmaktadır¹⁵⁹.

Bu standart, belli açıklamaların finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, bireysel gelir tablosu (sunulmuşsa) veya öz kaynak değişim tablosunda, diğer kalemlerin ise bu tablolarda veya dipnotlarda yer almasını öngörmekte ve TMS 7, nakit akışlarının sunuluşuyla ilgili kuralları düzenlemektedir. Bu Standart "açıklama" terimini finansal tablolarda yer alan kalemleri de içine alır biçimde, geniş anlamda kullanmaktadır¹⁶⁰.

Standarttaki düzenlemeye göre, İşletme faaliyeti sonucu olan faaliyet kar/zararını oluşturan gelir ve gider unsurları Satışların Maliyeti (Fonksiyon) Esası, Toplam Maliyet (Çeşit) Esası olmak üzere iki seçeneğe göre sunulabilmektedir. Bu seçeneklerden hangisinin seçileceği konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır. Tabiidir ki, bu seçimde işletmenin yapısı etkili olmaktadır. Satışların Maliyeti (fonksiyon) esasında işletmenin satış ve faaliyet giderleri fonksiyonlarına göre sınıflanırken, Toplam Maliyet (Gider Çeşidi) Esasında giderler niteliklerine göre sınıflanmaktadır¹⁶¹.

Sunuşun tutarlılığı açısından; İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa veya bir TFRS'nin sunuluşta bir değişiklik gerektirmesi durumu gibi koşullar oluşmadığı sürece, kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınırlandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir. Örneğin, önemli bir elde etme veya elden çıkarma veya finansal tabloların sunuluşunun yeniden gözden geçirilmesi finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya

¹⁵⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 279.

¹⁵⁹ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s.17.

¹⁶⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 285.

¹⁶¹ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 23.

çıkarmaktadır. İşletme, finansal tabloların sunuluşunu ancak, değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırılmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecekse, değiştirilmektedir. İşletme, sunuluştaki bu değişiklikleri yaparken karşılaştırılabilir bilgiyi yeniden sınıflandırmaktadır¹⁶².

Tablo 3.1 : İki Yöntem Karşılaştırmalı Olarak Aşağıdaki Tabloda Sunulmuştur.

Satışların Maliyeti Esası	Toplam Maliyet Esası
Sürekli Faaliyetler	Sürekli Faaliyetler
- Net Satışlar	- Net Satışlar
- Satışların Maliyeti	- Diğer Gelirler
Brüt Satış Karı	- Yarı Mamul ve Mamul Stoklarında Değişim (+, -)
- Satış Dağıtım Giderleri (-)	- İlk Madde Malzeme Giderleri (-)
- Genel Yönetim Giderleri (-)	- İşçilik Giderleri (-)
- Diğer Gelirler	- Amortisman Giderleri (-)
- Diğer Giderler	- Diğer Giderler (-)
Faaliyet Kar/Zararı	Faaliyet Kar/Zararı

3.3. TMS-2 Stoklar

Standarda göre stoklar, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satmak için satın aldığı ya da ürettiği mallar ile üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerdir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi satmak için satın alınan ticari mallar, işletme tarafından üretilen mamuller ve üretimi tamamlanmamış yarı mamuller ve üretimde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeler stok kapsamına girmektedir¹⁶³.

¹⁶² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 285.

¹⁶³ Samet Evcı, **Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar**, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2008, ss.58

Stoklar, normal işletme faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan, böyle bir satışa yönelik olarak imalat aşamasında bulunan, satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan, gözle görülen varlıklardır¹⁶⁴.

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir¹⁶⁵.

Bu standart; İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri), Finansal Araçlar: Sunum (TMS 32), Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (TMS 39) ve TFRS 9 Finansal Araçlar Standartları ve Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler) dışındaki tüm stoklar için uygulanmaktadır.

Ayrıca bu standart; aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz¹⁶⁶:

- Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kâr ya da zarara yansıtılmaktadır.
- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kâr ya da zarara yansıtılmaktadır.

¹⁶⁴ Akgül., Akay., a.g.e , ss., 56

¹⁶⁵ Örtten.Kaval., Karapınar., a.g.e., ss.49.

¹⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 309.

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir¹⁶⁷.

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından

yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilmektedir. Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşmaktadır. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir. Örneğin bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kâr veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklamaktadır¹⁶⁸.

Örnek uygulama¹⁶⁹: Bir işletme ithal ettiği 200.000 TL' lik ticari mal ile ilgili olarak aşağıdaki işlemleri yapıyor:

Ticari malın gümrükten çekilmesi sırasında 16.000 TL gümrük vergisi ve mala ilişkin KDV' yi banka aracılığı ile ödüyor. Ticari malın depoya taşınması için 400 TL, depo kirası olarak da 500 TL nakden ödeniyor. Malın 100.000 TL ' lik kısmı başka bir şehirdeki satış deposuna gönderiliyor. Taşıma ücreti 100 TL dir.(tüm işlemlerde KDV oranı %18 dir.)

¹⁶⁷ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 125.

¹⁶⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 316-317.

¹⁶⁹ Özerhan, Yanık, a.g.e.s,126

153 TİCARİ MALLAR	216.000	
Alış Bedeli 200.000		
Gümrük Vergisi 16.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000	
102 BANKALAR HS.		252.000
Malın Satın Alınması Kaydı		

153 TİCARİ MALLAR	400	
Taşıma Bedeli 400		
191 İNDİRİLECEK KDV	72	
100 KASA HS.		472
Taşıma Bedelinin Maliyete İlave Edilmesi		

760 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	90	
100 KASA HS.		590
Depo Kirasının Ödenmesi		

760 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ	100	
Taşıma Bedeli 100		
191 İNDİRİLECEK KDV	18	
100 KASA HS.		118
Ticari Malın Satılmak Üzere Başka Şehre Gönderilmesi		

3.4. TMS-7 Nakit Akış Tabloları

TMS-7 Nakit Akım Tablosu standardı, 1 Ocak 1994 tarihinden sonra başlayan dönemler için hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. Bu standardın amacı, bir işletmenin nakit ve nakde eşdeğer kalemlerindeki değişimlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışlarına göre sınıflandırılarak Nakit Akım Tablosunda sunulmasıdır¹⁷⁰.

İşletmeler kâr etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur¹⁷¹.

İşletmeler, nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımlarını, “işletme faaliyetleri”, “yatırım faaliyetleri”, ve “finansman faaliyetleri” olarak sınıflandırarak, kendi yapılarına uygun bir şekilde sunmaktadırlar. İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını ayrı ayrı göstermelidir. Faaliyetlerin bu şekilde sınıflarına göre rapor edilmesi, tablo kullanıcılarına, faaliyetlerin, işletmenin finansal durumu ile nakit ve nakde eşdeğer varlıkların tutarı üzerindeki etkilerini göstermektedir¹⁷².

Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların işletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dahil) ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlamaktadır. Ayrıca işletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilmelerine olanak vermektedir. Tarihi nakit akış bilgisi; gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliliğinin göstergesi olarak

¹⁷⁰ Berberoğlu, a.g.e. s.58

¹⁷¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 321.

¹⁷² Akgül., Akay., a.g.e., s., 62.

kullanılmaktadır. Ayrıca, bu bilgiler, gelecek nakit akışlarına ilişkin geçmişte yapılan değerlendirmelerin doğruluğunun kontrol edilmesi ve kârlılık, net nakit akışları ve fiyat değişiminin etkileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde de kullanılmaktadır¹⁷³.

Kapsamı itibariyle fon sözcüğünün en basitini içeren Nakit Akış tablosunun düzenlenmesi kolay değildir. Nakit akış tablosunun standarda uygun ve kolay bir şekilde düzenlenebilmesi için aşağıdaki çalışmaların yapılması gerekmektedir¹⁷⁴.

- 1) Nakit anlamındaki hesapların, yardımcı hesapları standartta belirtilen başlıklara uygun olarak detaylandırılırsa, bu hesapların dökümü doğrudan nakit akış tablosunu verir.
- 2) Maliyetlerin eş zamanlı kayıtlamaya göre hesaplanmasında olduğu gibi her işlem kayda alınırken, nakit akışları için özel olarak hazırlanan bir hesap planına uygun olarak nakit giriş ve çıkışları da işlem anında kayda alınır, bilgisayar ortamında nakit akış tablosunu otomatik olarak düzenlemek mümkün olur.
- 3) Yukarıdaki çalışmalar yapılmamışsa ve işletme dışından nakit akış tablosunu düzenlemek gerekiyorsa, aşağıdaki finansal tablolara ve ek bilgilere gereksinime duyulmaktadır. Bu bilgiler;

- İki döneme ait (cari ve bir önceki dönem) bilançolar,
- Cari döneme ait Gelir Tablosu,
- Bir önceki döneme ait kar dağıtım bilgileri,
- Nakit akışı için gerekli olan diğer ek bilgiler (duran varlık alışları-satışları ve diğerleri).

Örnekteki nakit akış tablosunun düzenlenmesi bu duruma göre yapılmıştır. Uygulama ile ilgili bir örnek aşağıda sunulmuştur¹⁷⁵.

¹⁷³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 321-322.

¹⁷⁴ Örtten., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 82.

¹⁷⁵ Örtten., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 83.

Tablo 3.2 : Örnek: Bir İşletmenin 31.12.2005 ve 31.12.2006 Tarihli Bilançoları ve Dönemin Gelir Tablosu Aşağıdaki Gibidir.

	31.12.2005	31.12.2006
I. Dönen Varlıklar	1900	2680
10. Hazır Değerler	690	1015
11. Menkul Kıymetler		
12. Ticari Alacaklar	700	830
120. Alıcılar	500	750
121. Alacak Senetleri	200	100
122 Alacak Senetleri Reeskontu		(20)
15. Stoklar	610	835
153. Ticari Mallar	610	835
II. Duran Varlıklar	1200	1890
24. Mali Duran Varlıklar	300	340
242. İştirakler	300	340
25. Maddi Duran Varlıklar	900	1550
255. Demirbaşlar	1500	2000
257. B.Amort.	(600)	(450)
AKTİF TOPLAMI	3.200	4.570
III. K.V.Y.K	1.100	1.580
30. Mali Borçlar	450	400
300. Banka Kredileri	450	400
32. Ticari Borçlar	550	980

320. Satıcılar	300	785
321. Borç Senetleri	250	200
322 Borç Senetleri Reeskontu		(5)
36. Ödenecek Vergi ve Diğ.Yük.	100	200
360. Ödenecek Ver.ve Yas.	100	200
37. Borç ve Gider Karşılıkları		0
370. Dönem Kan Vergi ve Diğer Y.Y.K.		10
371 Dönem Karı Peşin Ödenen		(10)
IV. U.V.Y.K.	500	800
40. Mali Borçlar	500	750
400. Banka Kredileri	500	750
47. Borç ve Gider Karşılıktan		0
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		50
V. OZKAYNAKLAR	1600	2190
500. Sermaye	1000	1500
570 Geçmiş Yıllar Karları	200	500
590. Dönem Net Kan	400	190
PASİF TOPLAMI	3.200	4.570

Tablo 3.3 : 1.1.2006-31.12.2006 Dönemi Gelir Tablosu

Brüt Satışlar		15.000
Satış İndirimleri		(150)
Net Satışlar		14.850
Satışların Maliyeti		(13.445)
Brüt Satış Karı		1.405
Faaliyet Giderleri		(1.100)
Faaliyet Karı		305
- Diğer Olağan Gelir ve Karlar		35
İştiraklerden Tem. Gelirleri	20	
Faiz Gelirleri	10	
Reeskont Faiz Gelirleri	5	
-Diğ.Olağan Gid. Ve Zararlar.		(20)
Reeskont Faiz Giderleri	20	
- Finansman Giderleri		(200)
Olağan Kar		120
Olağandışı Gelir ve Karlar		80
Olağandışı Gider ve Zararlar		-
Dönem Karı		200
Dönem Kan Vergi ve Diğer Y.Y.Karş		(10)
Dönem Net Karı		190

Dönemde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

- 1) Dönemde kar üzerinden 10 TL peşin vergi ödenmiştir.
- 2) 2005 yılı karının (400 TL) 300 TL'si geçmiş yıllar karları hesabına alınmış, geri kalanı ortaklara dağıtılmıştır.

3) İşletmenin, 31.12.2005 tarihli bilançosunda iki adet demirbaş yer almaktadır. Bunlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

	Kayıtlı Değer	B. Amortismanı.	Amortisman Yöntemi	Faydalı ömür
Demirbaş 1	1.000	400	Normal	5 Yıl
Demirbaş 2	500	200	Normal	5 Yıl

2006 yılında demirbaş 1,680 TL bedelle satılmıştır. Yerine 1.500 TL bedelle yeni bir demirbaş satın alınmıştır. Bu demirbaşın tahmini faydalı ömrü 10 yıl olup, normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır.

2006 yılı amortisman gideri toplamı 250 TL'dir.

- 4) 2006 yılında ilk defa alacak ve borç senetleri için reeskont ayrılmıştır.
- 5) 2006 yılında bir yılını tamamlayan çalışanlar için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.
- 6) Ödenecek vergi ve fonlar hesabında yer alan tutar çalışanlardan kesilen vergileri kapsamaktadır.

Bu veriler ışığında işletmenin nakit akış tablosunu aşağıda düzenlenmiştir.

Tablo 3.4 : Endirekt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu

A) İŞLETME FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI (+,-)				585
a) Gelir Tablosu ile İlgili Nakit Akışı (+,-)			435	
1) Dönem Karından Nakit Girişi		200		
2) Nakit Çıkışına Neden Olmayan Giderler (+)		320		
2.1) Amortisman giderleri,	250			
2.2) Karşılık giderleri.	50			

2.3) Reeskont Faiz Giderleri,	20			
2.4) Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderlerden cari dönemde gidere dönüştürülen kısmı,	---			
2.5) Gider Tahakkukları kaynaklı giderler	---			
2.6) Menkul Kıymet ihraç Farklarının cari döneme gider kaydedilen kısmı,	---			
2.7) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri'nin gidere dönüşen kısmı	---			
2.8) Diğer nakit çıkısına neden olmayan giderler.				
3) Nakit Girişine Neden Olmayan Gelirler(-)		(85)		
3.1) Konusu Kalmayan Karşılıklar,	---			
3.2) Reeskont Faiz Gelirleri,	5			
3.3) Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirlerin cari döneme gelir kaydedilen kısmı,	---			
3.4) Gelir Tahakkuku kaynaklı gelirler	---			
3.5) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişlerinin gelire dön. kısmı,	---			
3.6) Diğer nakit girişi sağlamayan gelirler.	80			
B) BİLANÇO İLE İLGİLİ NAKİT AKIŞI (+,-)			150	
1) Nakit Girişine Neden Olan İşlemler		535		
1.1) Satış kaynaklı ticari alacak azalışı	---			
1.2) Stok Azalışı	---			
1.3) Satış kaynaklı ticari borç artışı	435			
1.4) Alınan sipariş avansları artışı	—			
1.5) Bilanço ile ilgili diğer nakit girişleri	100			

2) Nakit Çıkışına Neden Olan İşlemler		(385)		
2.1) Alış kaynaklı ticari alacak artışı	(150)			
2.2) Stok Artışı	(225)			
2.3) Alış kaynaklı ticari borç azalışı	---			
2.4) Alınan sipariş avansları azalışı	---			
2.5) Vergi ödemeleri	(10)			
2.6) Bilanço ile ilgili diğer nakit çıkışları	---			
B) YATIRIM FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI				(860)
a) Yatırım Faaliyeti Nakit Girişleri			680	
1) Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		---		
2) Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		680		
3) Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		---		
4) Diğer Duran Varlık Satışından Nakit Girişi		---		
5) Geri Alınan Avanslardan Nakit Girişi		---		
6) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi		---		
b) Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı			(1.540)	
1) Mali Duran Varlık Alışından Nakit Çıkışı			(40)	
2) Maddi Duran Varlık Alışından Nakit Çıkışı		(1.500)		
3) Maddi Olmayan Duran Varlık Alışından Nakit Çıkışı		---		
4) Diğer Duran Varlık Alışından Nakit Çıkışı		---		
5) Verilen Avanslardan Nakit Çıkışı		---		
6) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı		---		

C) FİNANSMAN FAALİYETİNDEN NAKİT AKIŞI				600
a) Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi			700	
1) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Nakit Girişi		200		
2) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Nakit Girişi		---		
3) Sermaye Artışından Nakit Girişi		500		
4) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Nakit Girişi		---		
5) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Nakit Girişi		---		
b) Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı			(100)	
1) Kısa Vadeli Mali Borç ödemelerinden Nakit Çıkışı		---		
2) Uzun Vadeli Mali Borç ödemelerinden Nakit Çıkışı		---		
3) Sermaye Azalışından Nakit Çıkışı		---		
4) Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı		---		
5) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı		---		
D) YABANCI PARALI İŞLEMLERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+,-)			---	
a) Dönem Başı Nakit Mevcuduna Etkisi (+,-)				
b) Dönem Sonu Nakit Mevcuduna Etkisi (+,-)				
E) DÖNEM İÇİ NAKİT AKIŞI (+,-) (A +B + C+ D)				325
F) DÖNEM BASI NAKİT MEVCUDU				690
G) DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (E + F)				1.015

3.5. TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar

8 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardı; finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikalarının seçimi, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve hataların muhasebeleştirilmesi ve konuya ilişkin yapılması gereken açıklamaları düzenler¹⁷⁶.

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanmaktadır¹⁷⁷.

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülememekte, ancak tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılmaktadır. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortisman'a tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri ve garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilmektedir¹⁷⁸.

Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez. Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir. Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası

¹⁷⁶ Evcı, a.g.e. s.36

¹⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 339.

¹⁷⁸ Gençoğlu , a.g.e., s. 75.

değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilmektedir. Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya öz kaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya öz kaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir. Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelmektedir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilmektedir. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkilemektedir. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılmaktadır¹⁷⁹.

Örnek uygulama¹⁸⁰:2001 yılında kayıtlara alınmış olan 200.000 TL maliyet bedelli bir makine için başlangıçta 20.000 TL kalıntı değer ve 8 yıl ekonomik ömür tahmin edilmiştir. Belirlenen en uygun yöntem de normal amortisman yöntemidir. İşletme 2005 yılı sonunda tahminlerin yeniden gözden geçirilmesi sonucunda söz konusu makinenin kalan yararlı ömrü(cari yıl dahil) 5 yıl, bu sürenin sonundaki kalıntı değeri de 15.000 TL olarak revize edilmiştir. Yapılan bu tahmin değişiklikleri cari yılı (2005) de ilgilendirmektedir.

- Revize edilmiş yıllık amortisman= Varlığın kalan (net) değeri – Yeni kalıntı değer/ Tahmin edilen yeni kalan yararlı ömür.
- Revize edilmiş yıllık amortisman=(200.000 – 90.000)– 15.000 / 5 yıl=19.000 TL

¹⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 347-348.

¹⁸⁰ Özerhan, Yamık, a.g.e. s. 738

İşletme önceki duruma göre yıllık 22.500 TL amortisman ayırmakta idi. (200.000 – 20.000 / 8 yıl).

Söz konusu makine amortismanı 2005 yılı ve devam eden yıllarda 19.000 TL olarak ayrılacaktır.

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkmaktadır¹⁸¹. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilmekte ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilmektedir¹⁸².

3.6. TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

Bu standardın amacı; bilanço tarihinden sonra, fakat finansal tablolar yayınlanmadan önce ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak, işletmeler tarafından yapılacak olan düzeltmeleri ve finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalarla ilgili uygulamaları düzenlemektir¹⁸³.

Bazı durumlarda, işletmelerin finansal tablolarını, finansal tabloların yayımından sonra onaylamak (ibra edilmek) üzere ortaklarına sunması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onayladığı (ibra ettiği) tarih itibariyle değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibariyle onaylandığı kabul edilmektedir. Örneğin; bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 2001 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 2002 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 2002 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 2002 tarihinde, kârını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır.

¹⁸¹ Gençoğlu , a.g.e., s. 77.

¹⁸² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 348.

¹⁸³ Akgül., Akay., a.g.e., s., 69.

Finansal tablolar, 1 Nisan 2002 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 2002 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 2002 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir. Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 2002 tarihidir¹⁸⁴.

Bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilir. Bu durumda finansal tablolar, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylanmış olur. Örneğin; 18 Mart 2002 tarihinde, işletme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 2002 tarihinde, finansal tabloları onaylamıştır. Finansal tablolar 1 Nisan 2002 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 2002 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 17 Mayıs 2002 tarihinde, düzenleyici kuruluşa iletilmiştir. Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunulmak üzere onayladığı 18 Mart 2002 tarihidir¹⁸⁵.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar; finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. Söz konusu olaylar kâr tutarının veya birtakım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olay olarak dikkate alınmaktadır¹⁸⁶.

3.7. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 356.

¹⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 356.

¹⁸⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 356.

¹⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 365.

İnşaat sözleşmesine konu olan işlerin, başlama ve bitim tarihlerinin farklı dönemlere isabet etmesi, ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin hangi hesap dönemi ile ilişkilendirilmesi sorununun gündeme getirmektedir. 11 numaralı inşaat sözleşmeleri standardının amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını açıklayarak, bu soruna çözüm getirmektir¹⁸⁸.

İnşaat sözleşmelerinin yapısı gereği, sözleşme ile belirlenmiş faaliyetlerin başlama ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel mesele, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat işinin gerçekleştirildiği muhasebe dönemlerine tahsis edilmesidir¹⁸⁹.

Bu standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas almaktadır. Ayrıca standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir. Bu standart, yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilmektedir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içermektedir. Bu standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri, bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler kapsamaktadır. İnşaat sözleşmeleri, bu standart kapsamında "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılmaktadır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması

¹⁸⁸ Evcı, a.g.e. ss.68

¹⁸⁹ Akgül., Akay., a.g.e., s., 71.

durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilmektedir¹⁹⁰.

Konuyla ilgili bir uygulama örneği aşağıda sunulmuştur.

“A” İnşaat Taahhüt işletmesinin 2006 yılında almış olduğu inşaat taahhüt işi ile ilgili bazı verileri aşağıdaki gibidir¹⁹¹:

Tablo 3.5 : Tamamlanma Aşamaları Yöntemine Göre Gelir ve Karın

Hesaplanması	
Sözleşmenin Toplam Geliri	25.000
Sözleşmenin 2006 Yılı Fiili Maliyeti	14.000
Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	20.000

“A” İnşaat Taahhüt İşletmesi inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde "tamamlanma aşamaları" yöntemini uygulamaktadır. Bu bilgilere göre “A” işletmesinin 2006 yılına ait gelir, gider, kar ve zararını şu şekilde hesaplanabilir;

- 2006 Yılı Tamamlanma Yüzdesi = $14.000 / 20.000 = \% 70$
- 2006 yılına ait hasılat tutarı = Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Geliri
 $25.000 \times \%70 = 17.500 \text{ TL}$
- 2006 yılı brüt satış karı = $17.500 \text{ TL} - 14.000 \text{ TL} = 3.500 \text{ TL}$

3.8. TMS-12 Gelir Vergileri

12 numaralı Gelir Vergileri standardı; kurum kazancı üzerinden vergilerin hesaplanması, hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda sunumuna ilişkin esasları düzenler¹⁹².

Bu standart, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir¹⁹³.

¹⁹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 366.

¹⁹¹ Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 139.

¹⁹² Evcı, a.g.e.s.107

Ticari faaliyetten elde edilen hasıllattan, ticari faaliyetin sürdürülmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan artı değer ticari karı ifade etmektedir¹⁹⁴.

Bu standart, işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Kar veya zararlar içerisinde (ya öz kaynaklarda muhasebeleştirilecek kâr veya zararlar ya da direkt öz kaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kâr veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmemektedir. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkilemektedir. Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenlemektedir¹⁹⁵.

Bu standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içermektedir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır¹⁹⁶.

Standardın uygulama örneklerinden biri aşağıda sunulmuştur¹⁹⁷.

1.7.2006'da bir hisse senedi grubu 1.000.- TL ya alınmış ve alım satım amaçlı olarak sınıflanmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 1.500.- TL dir.

Hisse senetleri değer artışı ile ilgili yevmiye kayıtları

¹⁹³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 378.

¹⁹⁴ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 504.

¹⁹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 377.

¹⁹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 378.

¹⁹⁷ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 165.

31.12.2006	110 HİSSE SENETLERİ 648 BORSA DEĞ. ARTIŞ KAZANÇLARI	500	500
31.12.2006	960 MATRAHTAN İNDİRİMLER 960 MATRAHTAN İND. ALACAKLI HS.	500	500
31.12.2006	691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	100	100

Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 1.500 TL'dir. Bu değer ise, hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 3.6 : Ödenmesi Gereken Vergi Hesaplaması

Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
1.000 < 1.500	500	500x0,20=100

İşletme, muhasebe standartlarına göre, 500 TL kar elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu kârı şu anda tanımadığı için vergisini istememektedir. Ancak, bu kar, hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 100 TL'dir.

3.9. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar

16 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardı maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman ve değer düşüklüklerinin tespitine ilişkin düzenlemeleri içermektedir¹⁹⁸.

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulan ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıkları ifade etmektedir¹⁹⁹.

Bu standardın amacı, maddi duran varlıkların ilk defa kayda alınması, dönem sonunda değerlemesi ve değerlendirme ile ilgili olarak amortisman ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemektir²⁰⁰.

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilmektedir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilmektedir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilmektedir²⁰¹.

Örnek uygulama: ABC İşletmesi üretim yapmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde 750.000 TL'ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme bu binanın 250.000 TL'sini banka aracılığıyla peşin, kalan 500.000 TL'sini birer yıl vadeli olmak üzere

¹⁹⁸ Evcı, a.g.e.s.73

¹⁹⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 198.

²⁰⁰ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 217.

²⁰¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 415.

iki eşit taksitte vadeli çek keşide ederek ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı %20'dir. Müteahhit tarafından betonarme olarak inşa edilen fabrika binası için yıllık %2 oranında amortisman ayrılacaktır. Bu örnek için iki tür çözüm önerilmektedir. Bunlardan birincisinde eğer defterler Uluslararası Muhasebe Standarttan esas alınarak tutuluyor olsa idi, yevmiye kayıtlarının nasıl olacağını göstermektedir, ikinci çözümde ise defter kayıtları bugünkü mevzuata göre tutulmakta, ancak dönem sonlarında mali tablolar üzerinde düzeltme yapılmaktadır. Bu durumda birinci yöntemin sonuçları ile ikinci yöntemin sonuçları birleşmektedir²⁰². Burada ikinci yöntemden örnek verilecektir.

Tablo 3.7 : Mali Tablolar Üzerinde Düzeltme Yapılması Şeklinde Çözüm 1.yıl Düzeltmeleri

Hesaplar	Mizan Tutarı	Borç	Alacak	IFRS Mali Tabloları
152 Stoklar, 620 SMM			2.361,11 ²	(2.361,11)
253 Binalar	750.000		118.055,56 ¹	631,944,44
257 Birikmiş Amortismanlar	15.000	2.361,11 ²		12.638,89
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı		23.129 ⁶		23.129
321 Borç Senetleri	250.000.-			250.000.-
322 Borç Senetleri Reeskontu		41.667 ¹	41.667 ⁵	
420 Borç Senetleri	250.000.-			250.000.-
422 Borçlar Reeskont	50.000.-	76.389 ¹ 41.667 ⁵	50.000 ³ 76.389 ⁴	41.667.-
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			5.278 ⁷	5.278
646 Reeskont Faiz Gelirleri	50.000.-		50.000 ³	0
780 Finansman Giderleri		76.389 ⁴		76.389
691 Vergi Gideri/Geliri		5.278 ⁷	23.129 ⁶	17.851

²⁰² Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 215-216-219-220.

- 1) Vade farkının varlık maliyetinden alınması ve ertelenmiş faiz gideri olarak kayda alınması,
- 2) Amortisman gideri farkının üretim maliyetlerinden düşülmesi,
- 3) Yıl sonunda yapılan vergi yasalarına uygun reeskontun iptali
- 4) Ertelenmiş faiz giderlerinin (borç senetleri reeskontu) fiili duruma uydurulması
- 5) Borç reeskontunun (ertelenmiş vergi giderinin uzun vadeli borçlara devri)
- 6) Fabrika binası net değerinin vergi değeri muhasebe değeri farkından doğan indirilebilir farkın vergi etkisinin kayda alınması,
- 7) Borç reeskontundan doğan vergi değeri muhasebe değeri farkının kayda alınması

Tablo 3.8 : Mali Tablolar Üzerinde Düzeltme Yapılması Şeklinde Çözüm 2. Yıl Düzeltmeleri

Hesaplar	Mizan	Borç	Alacak	IFRS Mali Tablolar
152 Stoklar / 620 SMM			2361,11 ²	(2.362)
250 Binalar	750.000.-		118.055,56 ¹	631.944,44
257 Bir Amortismanlar	30.000.-	4.722,22 ²		25.277,78
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı		23.138,9 ⁴	472,22 ⁵	22.666,68
321 Borç Senetleri	250.000.-			250.000.-
322 Borçlar Reeskontu		41.667 ¹	41.667 ³	
Dağıtılmamış Karlar		76.389 ¹ 5.278 ⁴	2.361,11 ² 23.138,9 ⁴	50.888,99
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			5.278 ⁴	5.278
691 Vergi Gideri/Geliri		472,22 ⁵		472,22
780 Finansman Giderleri		41.667 ³		41.667

- 1) Bina maliyetinin düzeltilmesi, önceki kısma ait tutarlar dağıtılmamış karlara yansımış olduğu varsayımı ile,
- 2) Amortisman giderinin düzeltilmesi,
- 3) Reeskont hesabının yıl sonu olması nedeniyle kapatılması,

- 4) Önceki yıldan bilançoya yansıyan Ertelenmiş Vergi Varlığının ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün tekrar bilançoda gösterilebilmesini teminen,
- 5) Binanın net değerinde meydana gelen vergi değeri muhasebe değerinin farkının azalması nedeniyle Ertelenmiş Vergi Varlığının düzeltilmesi.

3.10. TMS-17 Kiralama İşlemleri

17 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, kiralama işlemlerine ilişkin muhasebe ilke ve esaslarını ve tarafların finansal tablolarında kamuya açıklaması gereken bilgileri düzenler²⁰³.

Bu standardın amacı; kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir²⁰⁴.

Bu standart, maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır²⁰⁵.

Bu standartta yer alan kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve yararların devri dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Sözü edilen riskler, atıl kapasiteden veya teknolojik eskimelerden kaynaklanan zarar olasılıklarını ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle getirilerde oluşabilecek değişiklikleri kapsamakta, yararlar ise, varlığın yararlı ekonomik ömrü içerisinde kârlı bir şekilde işletilmesi ve değerinde artış meydana gelmesi sonucunda gelir elde edilmesinin beklenmesi ya da kalıntı değerinin nakde çevrilmesinin beklenmesi şeklinde olabilmektedir²⁰⁶. Aşağıdaki örnekte taraflar arasında düzenlenmiş satışın ödeme planı sunulmuştur.

²⁰³ Evcı, a.g.e. s.82

²⁰⁴ Özerhan, Yanık., S., a.g.e., s., 401.

²⁰⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 433.

²⁰⁶ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 402.

Tablo 3.9 : Simge A.Ş. ile Ser Finansal Kiralama Şirketi Arasında Yapılan Finansal Sözleşmesi

Kiralanan Varlık	Otobüs (Personel servisi için kullanılacak)
Kira Süresi	5 Yıl (01.01.2003-31.12.2007)
Kiralanan Varlığın Cari (piyasa) Değeri	250.000 TL
Satın Alma Tarihi	01.01.2003
Sözleşme Tarihi	01.01.2003
Ödenecek Kira Taksitleri	
Ödeme Tarihi ve Şekli	Her Yılın Sonunda Eşit Taksitlerle
Kiralanan Varlığın Ekonomik Ömrü	5 Yıl
Taraflarca Kabul Edilen Faiz Oranı	25%
Varlığın Maliyet Bedeli	180.000 TL

Kiralama konusu otobüs Z Otomotiv San. A.Ş.'den kiracının beğenisi üzerine satın alınmış olup 3 aylık dönemler itibariyle bilanço çıkarılmış ve buna göre oluşturulan ödeme planı aşağıda sunulmuştur²⁰⁷.

²⁰⁷ Örtlen., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 249.

Tablo 3.10 :Ödeme Planı Tablosu

Formül : $ABD = Ax [1 - (1/(1+i))^n] / i$					
Faiz Oranı : 0,25			Satış Fiyatı : 250.000		
YIL	TARİH	ÖDEMELER	FAİZ ÖDEMELERİ	ANAPARA ÖDEMELERİ	ANAPARA BORCU
	01.01.2003	-	-	-	250.000
1	31.12.2003	92.962	62.500	30.462	219.538
2	31.12.2004	92.962	54.885	38.077	181.461
3	31.12.2005	92.962	45.366	47.596	133.865
4	31.12.2006	92.962	33.467	59.495	74.369
5	31.12.2007	92.962	18.592	74.370	0
		464.810	214.810	250.000	-

3.11. TMS-18 Hasılat

Gelir; "finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeve"de, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmaktadır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içermektedir²⁰⁸.

Hasılat olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Bu standardın amacı; farklı işlem ve olaylardan doğan gelirlerin tanımlanması ve bunların muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesidir. Standart, mal satışı gelirleri, hizmet satışı gelirleri,

²⁰⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 453.

işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu oluşan faiz, kar payı ve patent hakkı gelirlerinin tahakkuk ve ölçümüne ilişkin esasları belirlemektedir²⁰⁹.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Bu standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklamakta ve bu standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlamaktadır. Bu standart mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüer gibi işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır²¹⁰.

Örnek uygulama²¹¹: Bir turizm acentesi kar tanesi oteli adına bir haftalık tatil paketini 2.000 TL üzerinden satılmaktadır. Turizm acentesinin komisyon oranı %10, KDV oranı %18 dir. Acente şubat ayı içerisinde toplam 40.000 TL tutarında satış gerçekleştirmiştir. Otel hizmet sunumunu da şubat ayı içerisinde gerçekleştirmiştir. Mart ayı başında otele ödeme yapılmıştır.

Satış gerçekleştiğinde acente aşağıdaki kaydı yapacaktır.

102 BANKALAR HS.	47.200	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		4.000
391 HESAPLANAN KDV		720
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		42.480

²⁰⁹ Nalan Akdoğan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C-6, S-3, s., 41, Eylül-2004

²¹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 453.

²¹¹ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.88

Otele ödeme yapıldığında,

329 DİĞ. TİCARİ BORÇLAR	42.480	
102 BANKALAR HS.		42.480

Otelin yapacağı muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır. Satış gerçekleştiği ve hizmet sunumunun tamamlandığı anda,

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	47.200	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		40.000
391 HESAPLANAN KDV		7200

7600 PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERLERİ	4.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	720	
127 DİĞ TİCARİ ALACAKLAR		4.720
Acente Komisyon Faturasını Otele Gönderiyor		

102 BANKALAR	42.480	
127 DİĞ TİCARİ ALACAKLAR		42.480
Acente Otelin Parasını Gönderdiğinde.		

3.12. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

19 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesini ve konuya ilişkin finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaları düzenler²¹².

²¹² Evcı, a.g.e.s.116

Bu standart; bir işletmenin, çalışanın yapmış olduğu hizmete karşılık ileride ödeyeceği faydalara ilişkin yükümlülüğün ve çalışanın yapmış olduğu hizmetten doğan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılmasına ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektedir. Ülkemizde birçok firma çalışanlara sağlanan faydaları ölçmemekte ve kayda almamaktadır. Bu sebeple standart, ülkemizdeki mevcut uygulamaya farklılık getirmiştir²¹³.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi), çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılımlar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler ile işten çıkarma tazminatları çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındadır. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar girmekle birlikte, söz konusu faydalar doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişiler veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilmektedir. Bir çalışan işletmeye tam zamanlı, yarı zamanlı, sürekli, iş bazında veya geçici hizmet sağlayabilir. Bu standart açısından, “çalışanlar” ifadesi kapsamına yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de girmektedir²¹⁴.

²¹³ Akdoğan, a.g.e., s., 46,

²¹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 465-466.

Kısa vadeli ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulama²¹⁵:

Bir işletmenin her biri yıllık beş iş günü ücretli hastalık izni hakkına sahip 100 çalışanı bulunmaktadır. Kullanılmayan hastalık izni bir takvim yılına taşınabilmektedir. Hastalık izni öncelikle cari yılın hakkından düşülmekte ve arda kalan bakiye geçmiş yıldan ileriye taşınmaktadır(LIFO çerçevesinde). 30 Aralık 20X1' de, çalışan başına ortalama kullanılmamış hak iki gündür. İşletme, geçerli olacağı beklenen geçmiş deneyimlerini esas almak suretiyle, 92 çalışanın 20X2 yılında beş günden fazla hastalık izni alamayacağını ve kalan 8 çalışandan her birinin ortalama altı buçuk gün hastalık izni alacağını tahmin etmektedir.

İşletme, 31 Aralık 20X1 birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak 12 gün (8 çalışandan her birisi için bir buçuk gün) daha hastalık izni ödeyeceği tahmininde bulunur. Dolayısıyla, işletme 12 günlük hastalık izni ücreti çerçevesinde hesaplayacağı borç tutarını finansal tablolarına yansıtır.

100 çalışan x 5 gün = 500 gün ücretli hastalık izin hakkı

100 çalışan x 2 gün = 200 gün kullanılmayan gün sayısı (20X1 yılı)

8 çalışan x (6,5 gün – 5 gün) = 12 gün (20X2 yılı) veya

20X2 yılı tahmini

92 çalışan x 5 gün = 460 gün

8 çalışan x 6,5 gün = 52 gün

512 gün

İzin ücretinin 60 TL / gün olacağı varsayımına göre:

Yıl sonu itibariyle kullanılmayan gün sayısı 200 gün olmasına rağmen, izleyen dönemde bu izin hakkının ancak 12 günlük kısmının kullanılacağı tahmin edilmektedir. Dolayısıyla, işletmenin 20X1 yılında verilen hizmetten dolayı gelecek

²¹⁵ Özerhan, Yanık, a.g.e.480

dönemde ödenmesi olası olan 12x60 TL = 720 TL hastalık izin ücretini 31.12.20X1 tarihi itibariyle gider yazması ve borç olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Çalışanların pazarlama bölümünde hizmet verdiği varsayımına göre aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

31.12.2008	
760 PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERLERİ	720
373 MALİYET GİDER KARŞILIĞI veya	720
379 DİĞER BORÇLAR VE GİDER	
KARŞILIĞI HESABI	

Çalışanların 20X1 yılında kullanmadıkları izin hakkının 15 günlük kısmını 20X2 yılında kullandığını varsayarak, bunun 12 günlük kısmı “373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI”, hesabından mahsup edilir, geriye kalan 3 günlük kısım ise (3 gün x 60 TL = 180 TL) “681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI” hesabına kaydedilir(izin hakkının bir yıl süreyle ileriye taşındığı varsayımıyla).

Yukarıdaki örnekte, çalışanların belirsiz bir süre için ücretli izinlerini sonraki döneme devretme ve nakit talep etme hakları olsaydı, bu durumda 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle, 12 gün üzerinden değil, 200 gün üzerinden tahakkuk edilmesi gerekirdi.

3.13. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Standardın amacı, devlet tarafından işletmelere yapılan devlet bağışlarının ve çeşitli biçimlerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili hususları düzenlemektir. Devlet bağışları, bazen para yardımı, sübvansiyon ve prim gibi diğer adlarla da isimlendirilmektedirler²¹⁶.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanmaktadır. Bu

²¹⁶ Akgül., Akay., a.g.e., s., 106.

standart, fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar, işletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları (sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir), devletin bir işletmeye iştirak etmesi, "TMS41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri gibi konuları kapsamamaktadır²¹⁷.

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmesi gibi koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmemektedir. Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilememektedir. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir²¹⁸.

3.14. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri

Bu standardın amacı, yabancı paralı işlemlerin, yurtdışındaki faaliyetlerin ve yabancı para birimi cinsinden düzenlenen finansal tabloların raporlama para birimine nasıl çevrileceği ve finansal tablolarda nasıl raporlanacağına ilişkin esasları düzenlemektir. Bu kapsamda, çeviri işlemi yapılırken hangi döviz kuru ya da

²¹⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 519.

²¹⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 520-521.

kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standartta ele alınmaktadır²¹⁹.

Bu standardın kapsamında "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" ve TFRS 9 Finansal Araçlar" Standartlarının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde; işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi gibi durumlar yer almaktadır²²⁰.

Konu ile ilgili aşağıdaki gibi bir örnek sunulabilir²²¹;

İşletme Aralık ayında 10.000 \$ karşılığı mal satın almıştır. İşlem tarihindeki kur 1 \$= 1.3. TL dir. Dönem sonunda stokların tamamı işletmenin deposunda bulunmakta olup piyasa değeri 11.000 \$ dır. Kapanış kuru 1\$=1.5. TL dir. İşletme stoklarını maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük oranı ile değerlemektedir.

Maliyet bedeli (10.000 x 1.3)	13.000 TL
Net Gerçekleşebilir Değer (11.000 x 1.5)	16.500 TL

Bu durumda stokların maliyet değeri net gerçekleşebilir değerden daha düşük olduğu için, maliyet bedeli dikkate alınmaktadır. Bu örnekte piyasa değerinin 9.000 \$, ve kapanış kurunun da 1.2 TL olması durumunda;

Maliyet bedeli (10.000 x 1.3)	13.000 TL
Net Gerçekleşebilir Değer (9.000 x 1.2)	10.800 TL

Bu durumda net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden daha düşük olduğu için, net gerçekleşebilir değer dikkate alınır ve stoklar finansal durum tablosunda 10.800 olarak raporlanır.

²¹⁹ Özerhan, Yanık., "IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS.", s., 695, Türmob Yayınları, Ankara-2010.

²²⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 529.

²²¹ Özerhan, Yanık., a.g.e., s.,700.

3.15. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 23 Kapsamında Uygulamalar 23 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir²²².

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygulamaktadırlar. Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamında yer almamaktadır. Bu standardın uygulanması, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin bir canlı varlık, ya da çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar için işletmelerce varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak gerekli değildir²²³.

"TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri, "TMS 17 Kiralama İşlemleri" standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları gibi durumlar borçlanma maliyetleri arasında sayılabilmektedir²²⁴.

Belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi ve belirli bir harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi bazı durumlarda zor olabilmektedir. Örneğin; bu tür bir güçlük, finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlarda meydana gelmektedir. Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandığı durumlarda da güçlükler ortaya çıkmaktadır. Diğer zorluklar ise, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren

²²² Evcı, a.g.e. s.128

²²³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 545.

²²⁴ Özerhan, Yanık, a.g.e., s., 429.

bir grubun, döviz üzerinden veya döviz endeksli olarak kullandığı krediler ile döviz kurlarında dalgalanmalar olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, özellikli varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zor olmakta ve yorum yapılmasını gerektirmektedir²²⁵.

Özellikli varlıklar durumu hariç, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulama²²⁶:02 Temmuz 2008 tarihinde C Bankası'ndan 20.000 TL, %19,25 faizle kredi alınmıştır. Kredinin vadesi 31 Ocak 2009 tarihinde sona erecektir. Ana para ve faiz ödemesi vade sonunda yapılacaktır.

Mevcut uygulamaya göre hesaplama aşağıdaki şekilde yapılır;

$$20.000 \times 19,25 \times 182$$

$$= 1.919 \text{ TL}$$

36.500

31.12.2008

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.919	
300 BANKA KREDİLERİ		1.919
İşlenmiş Olan Faizin Dönem Giderlerinin Aktarılması		

TMS 39' a göre hesaplama aşağıdaki şekilde yapılır.

Vade sonunda toplam ödenecek tutar(gelecekteki değer):

$$20.000 \times 19,25 \times 213$$

$$+ 20.000 = 22.246 \text{ TL}$$

36500

²²⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 547.

²²⁶ Özerhan, Yanık, a.g.e. s.431

Vade sonunda ödenecek tutarın bilanço tarihi itibariyle bugünkü değeri:

$$22.246^{182/213}$$

$$20.000 \times \left[\left(\frac{22.246^{182/213}}{20.000} \right) - 1 \right] = 1.904 \text{ TL}$$

31.12.2008	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.904
127 DİĞ TİCARİ ALACAKLAR	1.904

Vade bitiminde aşağıdaki kayıt yapılır.

31.01.2009	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	342
300 BANKA GİDERLERİ	21.904
102 BANKALAR HS.	22.246

3.16. TMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları

İşletmelerin ilişkili taraflarla olan işlemleri, işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını etkilemektedir. İlişkili Taraf Açıklamaları başlıklı 24 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, bu noktaya dikkat çekmek ve konuyla ilgili finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaları düzenlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir²²⁷.

Bu standardın amacı, işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır. İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin belirlenmesinde; işletme ile ilişkili tarafları

²²⁷ Evcı, a.g.e.s.141

arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin belirlenmesinde; söz konusu kalemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamaların tespit edilmesinde bu standart uygulanmaktadır. Bu standart, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin; "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" standardı çerçevesinde sunulan bir ana ortaklık, ortak girişimci ya da yatırımcıya ait konsolide ve bireysel finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte bu standart ayrı finansal tablolara da uygulanmaktadır. Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanmaktadır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir²²⁸.

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını çoğu kez bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu hallerde işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunmaktadır. Bir ilişkili taraf ilişkisi, işletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu üzerinde etkili olabilir, ilişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların yapmayacağı işlemler içerisine girebilirler. Örneğin, ana ortaklığına maliyet bedelinden ürün satan bir işletme, diğer bir müşteriye aynı koşullarda satış yapmayabilir. Ayrıca, ilişkili taraflar arasındaki işlemler ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlerle aynı tutarlarda gerçekleşmeyebilir²²⁹.

İşletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu, ilişkili taraf işlemleri gerçekleşmemiş olsa bile ilişkili taraflarla olan ilişkilerden etkilenebilmektedir. Yalnızca ilişkinin var olması bile bir işletmenin diğer taraflarla olan işlemlerini etkilemeye yeterli olabilir. Örneğin bir bağlı ortaklık, ticari ilişkide bulunduğu bir işletmeyle aynı alanda faaliyet gösteren bir başka bağlı ortaklığın ana ortaklığı tarafından satın alınması üzerine, söz konusu işletme ile olan ilişkisine son verebilir. Yada bir taraf diğer bir tarafın önemli etkisinden dolayı bir faaliyeti gerçekleştirmekten kaçınabilir. Örneğin, bir bağlı ortaklığa araştırma ve geliştirme

²²⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 553.

²²⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 390.

faaliyetinde bulunmaması konusunda ana ortaklığı tarafından talimat verilmiş olabilir²³⁰.

Bu nedenle, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilmektedir²³¹.

3.17. TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

Bu standardın amacı, emeklilik planlarının değerlendirme esasları ve ilgili finansal tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir²³².

Bireysel emeklilik sistemi son yıllarda sosyal güvenlik sisteminin sorunlarını azaltan bir uygulama olarak gündeme gelmiştir. Türkiye’de bireysel emeklilik sisteminin uygulanmaya başlaması, kamu sosyal güvenlik sisteminin iyileştirilmesi açısından atılmış önemli bir adımdır. Ancak işletmeler emeklilik sistemi çerçevesinde çalışanlara sağlanan haklara ilişkin tutarların muhasebeleştirilmesinde karmaşık bir süreçle karşılaşmaktadır²³³.

Emeklilik fayda planları, bazen, "emeklilik planları", "süper emeklilik planları" ya da "emeklilik fayda planları" gibi farklı isimlerle de adlandırılmaktadır. Bu standart emeklilik fayda planını, katılımcıların işverenlerinden ayrı olarak raporlama yapan bir işletme olarak ele almaktadır. Bu standartta aksi öngörülmemiş olmadıkça, diğer tüm standartlar emeklilik fayda planlarının finansal tablolarına uygulanmaktadır. Bu standart; planın, bir grup olarak tüm katılımcılara yönelik muhasebeleştirilme ve raporlama konularını düzenler. Katılımcıların emeklilik fayda haklarının kendilerine bireysel olarak raporlanmasını düzenlemez. "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardı, ilgili işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini düzenlemektedir. Dolayısıyla, bu standart TMS 19'u tamamlamaktadır. Emeklilik fayda planları; tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları şeklinde olabilmektedir. Bu planların büyük

²³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 554.

²³¹ Gençoğlu, a.g.e., s. 391.

²³² Akgül., Akay., a.g.e., s., 131.

²³³ Gençoğlu, a.g.e., s. 280-281.

bir bölümü, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik faydalarının ödendiği, ayrı bir yasal kişilikleri olan ya da olmayan veya birtakım mütevellileri bulunan ya da bulunmayan ayrı bazı fonlar oluşturulmasını gerektirir. Bu standart, bu tür fonların oluşturulup oluşturulmadığı ve mütevellileri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın uygulanmaktadır. Sigorta şirketleri aracılığıyla yapılan varlık yatırımlarını içeren emeklilik fayda planları da, özel yatırım anlaşmalarının aynı muhasebe ve fonlama yöntemlerini gerektirmektedir. Dolayısıyla, söz konusu emeklilik fayda planları, ilgili sigorta şirketi ile yapılan anlaşmanın belirli bir katılımcı veya katılımcılar grubu adına yapılmış olduğu ve sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin sadece sigorta şirketinin sorumluluğunda bulunduğu haller dışında yine bu standardın kapsamındadır²³⁴.

3.18. TMS-27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bir ekonomik bütün içinde yer alan birden fazla şirketin mali durumunu gösteren muhasebe raporları konsolide mali tablolar olarak ifade edilmektedir²³⁵.

Bu standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirlemektedir. İşletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan şerefiye de dahil olmak üzere, işletme birleşmeleri ile ilgili muhasebeleştirme yöntemleri ve bunların konsolidasyon üzerindeki etkileri bu standart kapsamında yer alamamaktadır. Bu standart, herhangi bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel finansal tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanmaktadır²³⁶.

Örnek uygulama²³⁷: A işletmesi B işletmesinin % 90 hissesini, 120.600 TL satın alıyor. Satın alma öncesi A ve B şirketlerinin Bilançoları aşağıdaki gibidir. (Elde etme öncesi).

²³⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 563.

²³⁵ Gençoğlu, a.g.e., s. 356.

²³⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 575.

²³⁷ Özerhan, Yamık, a.g.e. s.607

Tablo 3.11 : A ve B Şirketlerinin Bilançoları

Kalemler	A Şirketi	B Şirketi
VARLIKLAR		
Kasa	30.900	37.400
Ticari Alacaklar (net)	34.200	9.100
Stoklar	22.900	16.100
Maddi Duran Varlıklar	200.000	50.000
Birikmiş Amortisman	(21.000)	(10.000)
Haklar	-	10.000
Toplam Varlıklar	267.000	112.600
Yabancı Kaynaklar		
Ticari Borçlar (net)	4.000	6.600
Çıkarılmış Tahviller	100.000	-
Sermaye	115.000	65.000
Geçmiş yıl karları	48.000	41.000
Toplam Kaynaklar	267.000	112.600

Elde etme tarihinde B şirketinin tanımlanabilir varlık ve borçlarının defter değerleri ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.12 :B Şirketinin Tanımlanabilir Varlık ve Borçlarının, Defter ile Gerçeğe Uygun Tablo Değerleri

Kalemler	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Farklar
Kasa	37.400	37.400	-
Ticari Alacaklar (net)	9.100	9.100	-
Stoklar	16.100	17.100	1.000
Maddi Duran Varlıklar (net)*	40.000	48.000	8.000
Haklar	10.000	13.000	3.000
Ticari Borçlar (net)	(6.600)	(6.600)	-
Net Tanımlanabilir Varlıklar	106.000	118.000	12.000

*Maddi duran varlıklar %20 oranı üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır.

Bu varlıkların yenileme maliyeti 60.000 TL, buna bağlı olarak birikmiş amortismanı 12.000 TL olarak tespit edilmiş olup, gerçeğe uygun değeri 48.000 TL' dir.

Şerefiye aşağıdaki gibi hesaplanır:

Transfer edilen bedel	120.600
Kontrol gücü olmayan paylar	
(118.000 x 0.10)	11.800
Tanımlanabilir net varlıklar	<u>(118.000)</u>
Şerefiye	14.400

Elde etme tarihinde Konsolide Finansal Durum Tablosu (Bilanço) aşağıdaki gibi düzenlenir.

Tablo 3.13 : Konsolide Finansal Durum Tablosu

Kalemler	A Şirketi	B Şirketi	Eleminasyon		Konsolide Bilanço
			Borç	Alacak	
Kasa	30.900	37.400	-	-	68.300
Ticari Alacaklar	34.200	9.100	-	-	43.300
Stoklar	22.900	16.100	1.000	-	40.000
Bağlı Ortaklıklar	120.600	-	-	120.600	-
Maddi Dur. Varl.	200.000	50.000	10.000	-	260.000
Birikmiş Amort.	(21.000)	(10.000)	-	2.000	(33.000)
Şerefiye	-	-	14.400	-	14.400
Haklar	-	10.000	3.000	-	13.000
Toplam Varlıklar	387.600	112.600	-	-	406.000
Ticari Borçlar	4.000	6.600	-	-	10.600
Çıkarılmış Tah.	100.000	-	-	-	100.000
Sermaye	235.600	65.000	65.000	-	235.600
Geçmiş Yıl Karları	48.000	41.000	41.000	-	48.000
Azınlık Payları	-	-	-	11.800	11.800
Toplam Kaynaklar	387.600	112.600	134.400	134.400	406.000

Kontrol gücü olmayan payların hesaplanması aşağıdaki gibidir.

Sermaye $65.000 \times 0.10 = 6.500$

Geçmiş Yıl Karları $41.000 \times 0.10 = 4.100$

Gerçeğe Uygun Değer Farkı $12.000 \times 0.10 = \underline{1.200}$

11.800

Eliminasyon Kaydı:

STOKLAR	1.000	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	10.000	
ŞEREFİYE	14.400	
HAKLAR	3.000	
SERMAYE	65.000	
GEÇMİŞ YIL KARLARI	41.000	
BAĞLI ORTAKLIKLAR		120.600
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.000
AZINLIK PAYLARI		11.800

3.19. TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu standardın amacı, iştiraklerdeki yatırımların bir yatırımcı tarafından nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin usul ve esasları tespit etmektir²³⁸.

Bir işletmenin, yatırım yapılan bir iştirakin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücünü yitirmesi durumunda, bu işletme söz konusu iştirakteki önemli etkisini kaybeder, önemli etkinin kaybedilmesi, sahiplik düzeylerinde mutlak veya göreceli bir değişim ile birlikte veya böyle bir değişiklik gerçekleşmeksizin de meydana gelebilir. Örneğin, bir iştirakin; devletin, mahkemenin, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi

²³⁸ Akgül., Akay., a.g.e., s., 138.

durumunda önemli etki ortadan kalkabilir, önemli etkinin ortadan kalkması, sözleşmeye bağlı bir anlaşma sonucunda da gerçekleşebilir²³⁹.

Örnek: AK A.Ş. aynı sektörde olmayan bir başka şirket olan BAK A.Ş.'nin % 36'sına sahiptir. AK A.Ş.'nin başka bağlı ortaklığı veya iştiraki veya müşterek yönetime tabi şirketi bulunmamaktadır. Aşağıdaki durumlara göre, AK A.Ş. hangi durumda bireysel finansal tablo düzenlenecektir. Hangi durumlarda konsolide finansal tablo ve bireysel finansal tablo düzenleyecektir. Hangi finansal tablolarda iştirakinin özkaynak yöntemine göre, hangi finansal tablolarını maliyet ve gerçeğe uygun değerle değerleyecektir, bu sorulara açıklık getirilecektir²⁴⁰.

a) AK A.Ş. halka açık olmayan veya SPK denetimine tabi olmayan bir şirkettir.

A.K A.Ş. menkul kıymetleri borsada işlem görmediği için, özkaynak yöntemini kullanmak zorunda değildir. BAK A.Ş.'ine yapılan yatırım maliyet bedeli veya IAS 39 hükümlerine göre değerlendirilmeye tabi tutulur.

b) AK A.Ş. halka açık şirkettir. Ancak hisse senetleri borsada işlem görmemektedir. Finansal raporlama açısından IFRS'leri uygulamamakta, SPK' nin Seri XI, No: 1 numaralı tebliğine göre raporlama yapmaktadır.

Yatırımcı işletmenin, menkul kıymetlerin borsada işlem görmemesi veya görmesi için başvuruda bulunmaması durumunda özkaynak yöntemini kullanması zorunlu değildir.

c) AK A.Ş. halka açık şirkettir. Hisse senetleri de borsada işlem görmektedir. Dolayısıyla IFRS'lere göre raporlamak yapmaktadır.

Bu durumda, öz kaynak yönteminin kullanılması zorunludur.

d) Hisse senetleri borsada işlem görmekte olan AK A.Ş. başka bir şirketin (TAK A.Ş.) iştirakidir. TAK A.Ş. halka açık bir şirket değildir, örneğin bir bankadır.

Halka kapalı bir işletmenin bağlı ortaklığı olan AK A.Ş.'nin özkaynak yöntemini kullanması zorunludur. Çünkü TAK A.Ş.'nin konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu yoktur.

²³⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 323-325-326.

²⁴⁰ Örtün., Kaval., Karapınar., A., a.g.e., s. 438.

Eğer TAK A.Ş. bir banka ise, konsolide finansal tablo düzenlemekle yükümlüdür. Bu durumda, AK AŞ başka bir işletmenin bağlı ortaklığı statüsünde olduğu için, azınlık hakları sahiplerinden onay almak koşulu ile özkaynak yöntemini uygulamak zorunda değildir.

3.20. TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu standardın amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir²⁴¹.

Bu standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanmaktadır. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olmaktadır. Aynı yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler bu standardı aynı tarihten itibaren uygulamaktadır. Bu standart, raporlama yapılan para birimine sahip olan ülkede yüksek enflasyonun mevcut olduğunun tespit edildiği raporlama döneminin başından itibaren tüm işletmelerin finansal tablolarına uygulanmaktadır²⁴².

İşletmeler, finansal tablolarını, genel fiyat düzeyindeki değişimlerden ya da kayıtlarda yer alan varlık ya da borçların özel fiyatlarındaki artışlardan bağımsız olarak, tarihi maliyet esasına göre hazırlamaktadır. Bu durumun istisnasını, işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmek zorunda olduğu ya da ölçmeyi tercih ettiği varlık ve borçlar oluşturmaktadır. Örneğin, maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirilebilir; biyolojik varlıkların da gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeleri gerekir. Bununla beraber bazı işletmeler, elde tutulan varlıkların özel fiyatlarındaki değişimlerin etkisini yansıtan cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış finansal tablolar sunmaktadır. Parasal kalemler hali

²⁴¹ Akgül, Akay., a.g.e., s., 141.

²⁴² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 603.

hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler. Parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir. Parasal olmayan kalemlerin çoğu, maliyet değerlerinden ya da amortisman düşülmüş maliyet değerinden taşınmakta, dolayısıyla elde etme tarihindeki cari tutarlardan gösterilmektedir. Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti veya amortisman düşülmüş düzeltilmiş maliyeti; tarihi maliyet ve birikmiş amortisman bir genel fiyat endeksindeki elde etme tarihinden raporlama dönemi sonuna {bilanço tarihine) kadar olan sürede gerçekleşen değişimin etkisinin yansıtılmasıyla belirlenmektedir. Örneğin, maddi duran varlıklar, hammadde ve ticari mallar, şerefiye, patent ticari marka ve benzeri varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilmektedir. Yarı mamuller ve mamuller satın alma ve üretim maliyetlerinin oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilmektedir. Bir parasal olmayan kalemin düzeltilmiş değeri, eğer geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, ilgili standartlar çerçevesinde azaltılır. Örneğin, maddi duran varlıkların, şerefiyenin, patent ve ticari markaların düzeltilmiş tutarları geri kazanılabilir tutarına, stokların düzeltilmiş tutarları da net gerçekleşebilir değerine indirilir²⁴³.

3.21. TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu standart uyarınca yapılmaktadır²⁴⁴.

Standartın amacı, faaliyet, şekil ve yapısına bakılmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının ne şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanmasıdır²⁴⁵.

Standartta iş ortaklıkları, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişim olarak tanımlanmaktadır²⁴⁶.

²⁴³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 604-605-606.

²⁴⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 613.

²⁴⁵ Akgül., Akay., a.g.e., s., 153.

²⁴⁶ Evcı, a.g.e.s.52

İş ortaklarını faaliyetleri ve yapıları açısından üç şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar, müştereken kontrol edilen işletmelerdir²⁴⁷.

Ortak girişimci tarafından müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payın muhasebeleştirilmesinde; iş ortaklığının kendine özgü yapısı veya biçiminden ziyade, anlaşmanın ekonomik gerçekliği ve özünü yansıtması gerekmektedir. Müştereken kontrol edilen bir işletmede ortak girişimci, girişimin varlık ve yükümlülüklerindeki payları aracılığı ile gelecekteki ekonomik yararlarıdaki payı üzerinde kontrole sahiptir. Ortak girişimcinin oransal konsolidasyon uygulaması, finansal durum tablosunun (bilançonun) müştereken kontrol ettiği varlıklardaki payını ve müştereken sorumlu olduğu yükümlülüklerden payını içermesi anlamına gelmektedir. Ortak girişimcinin kapsamlı gelir tablosu, müştereken kontrol edilen işletmenin gelir ve giderlerindeki payını içermektedir. Oransal konsolidasyon uygulanırken farklı raporlama biçimleri kullanılabilir. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin her birinden payına düşen kısmını kendi finansal tablolarında satır satır benzer kalemler ile birleştirebilir²⁴⁸. Konuyla ilgili bir örnek aşağıda verilmiştir.

A ve B şirketi müştereken kontrol edilen varlık olarak 300.000 TL ödeyerek bir binayı satın almışlardır. Her iki şirket %50 paya sahiptir. Bina kiraya verilmiş ve 2009 yılı kira geliri olarak 60.000 TL tahsil edilmiştir. Binanın faydalı ömrü 50 yıl olup, normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır²⁴⁹.

Ortak girişimci A'nın yevmiye kayıtları şu şekildedir.

252 BİNALAR HS.	150.000
252.90 Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar	
102 BANKALAR HS.	150.000

²⁴⁷ Özerhan, Yanık, a.g.e., s., 670.

²⁴⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 604-605-606.

²⁴⁹ Özerhan., Yanık., a.g.e., s.,679-680.

102 BANKALAR HS.	30.000	
649 DİĞ FAAL. OLAĞAN GİD. VE KAR.		30.000
649.90 Müştereken Kontrol Edilen		
Varlıklar Kira Geliri		

3.22. TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının, bilanço veya bilanço dışı finansal enstrümanların işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akımları üzerindeki etkilerini daha iyi anlamalarının sağlanmasıdır²⁵⁰.

Bu standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır. Bu standartta yer alan ilkeler, "TFRS 9 Finansal Araçlar" ve "TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme" standartlarında yer alan finansal varlık ve borçların muhasebeleştirilme ve ölçümüne ilişkin ilkeler ile bunlara ilişkin bilginin kamuoyuna açıklanmasına yönelik olarak "TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar" standardında yer alan ilkeleri tamamlamaktadır²⁵¹.

Para (nakit) bir finansal varlıktır; çünkü bir değişim aracını temsil etmekte ve dolayısıyla bütün işlemlerin ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasında esas teşkil etmektedir. Bir banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat bir finansal varlıktır; çünkü sahibine, sözleşmeden doğan, kuruluştan nakit çekme veya bakiyesine karşılık, kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç keşide etme hakkını temsil etmektedir. Gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını temsil eden finansal varlıklar ile gelecekte sözleşmeye bağlı nakit ödeme yükümlülüğünü temsil eden finansal

²⁵⁰ Akgül., Akay., a.g.e., s., 158.

²⁵¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 629.

borçların bilinen örnekleri; ticari alacaklar ve borçlar; alacak ve borç senetleri; kredi alacak ve borçları ve alacak ve borç tahvilleridir. Finansal aracın diğer bir çeşidi, nakit dışındaki bir finansal varlığın elde edilecek veya vazgeçilecek ekonomik fayda olarak kararlaştırıldığı araçlardır. Örneğin, devlet tahvili olarak ödenecek bir borç senedi, hamiline, sözleşmeye bağlı olarak nakit değil devlet tahvili alma hakkı vermektedir. Senedi düzenleyene ise sözleşmeye bağlı olarak nakit değil devlet tahvili verme yükümlülüğü doğurur. Tahviller finansal varlıklardır; çünkü tahvili çıkaran devletin nakit ödeme yükümlülüğünü temsil ederler. Bu nedenle senet, senet hamilinin finansal varlığı, senedi düzenleyenin ise finansal borcudur²⁵².

Konuyu daha iyi açıklayabilmek için aşağıdaki gibi bir örnek verilebilir;

1.12.2005'te spekülasyon amaçla 899,10-TL'den bir adet TR tanımlı 30.06.2006 vadeli, 1.000-TL nominal bedelli hazine bonosu satın alınmıştır²⁵³.

- a) Alış işlemi sonucunda;
- b) 31.12.2005 tarihinde;
 - Eğer borsa fiyatı 920-TL olsaydı,
 - Eğer borsa fiyatı 890-TL olsaydı değerlendirme kayıtları nasıl yapılırdı?

Çözüm:

- a) Alım anındaki kayıt:

01.12.2005

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	899,10	
112.10 Maliyet Bedeli		
136 DİĞER ALACAKLAR		899,10
136.10 Aracı Kurum		
Alış Kaydı		

²⁵² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 650.

²⁵³ Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 503-504.

b) 31.12.2005 tarihinde değerlemeler

- Eğer borsa fiyatı 920TL olsaydı:

31.12.2005

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	20,90	
112.20 Borsa Değer Artışı		
64X MENKUL KIYMETLER BORSA		20,90
DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		
Değerleme Kaydı (920 – 899,10 = 20,90)		

Vergi ile ilgili olarak düzeltme kaydı yapılması gerekmez. Çünkü VUK 269 maddesine göre bu tür borçlanma araçları borsa rayici ile değerlendirilir.

- Eğer borsa fiyatı 890-TL olsaydı:

01.12.2005

65X MENKUL KIYMETLER BORSA DEĞ. AZALIŞ	9,10	
ZARARLARI		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET		9,10
BONOLARI		
112.20 Borsa Değerleme Farkları		
Değerleme Kaydı (899,10 – 890 = 9,10)		

3.23. TMS-33 Hisse Başına Kazanç

33 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı; işletmelerin finansal raporlarının dönemler itibariyle ve diğer işletme finansal raporları ile karşılaştırmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın hesaplanması ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları düzenlemektedir²⁵⁴.

²⁵⁴ Evcı, a.g.e. s.148

Bu standardın amacı; aynı hesap döneminde farklı işletmeler arasında ve aynı işletmenin farklı hesap dönemleri arasında performans karşılaştırmalarının yapılabilmesi için hisse başına karın hesaplanması ve sunumuna ilişkin ilkelerin oluşturulmasıdır²⁵⁵.

Bu standart bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları, bir grubun ana ortaklık ile konsolide edilmiş finansal tablolarında uygulanmaktadır. Hisse başına kazanç tutarını kamuoyuna açıklayan bir işletme, söz konusu tutarı bu standarda göre hesaplamakta ve kamuoyuna açıklamaktadır. Bir işletmenin, hem konsolide hem de bireysel finansal tablolarını "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" standardına göre hazırlayıp sunması durumunda, bu standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların, sadece, konsolide bilgiler çerçevesinde sunulması gerekmektedir²⁵⁶.

3.24. TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama

34 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, ara dönem özet veya ayrıntılı finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin ilke ve esasları düzenler.

Finansal tabloların niteliklerinden ikisi zamanlılık ve güvenilir bilgidir. İşletmenin, finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler konusunda zamanında bilgi verilmesi, finansal tablo kullanıcılarının daha doğru karar almasını sağlayıcı bir unsurdur²⁵⁷.

Standartta hangi işletmelerin ara dönem finansal tablolarını raporlayacağı ya da işletmelerin hangi sıklıkla finansal raporları düzenlemesi gerektiği belirtilmemiştir²⁵⁸. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörmektedir. Bu standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda

²⁵⁵ Akgül., Akay., a.g.e., s., 161.

²⁵⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 667.

²⁵⁷ Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 553.

²⁵⁸ Evcı, a.g.e.s.150

uygulanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) halka açık işletmelerin bu standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik etmektedir. Halka açık işletmeler özellikle,

- En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve
- Ara dönem finansal raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi hususlarında teşvik edilmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyum açısından ara dönem veya yıllık finansal tabloların her biri, kendi başına ayrıca değerlendirilmektedir. Bir işletmenin hesap dönemi içinde ara finansal tablo düzenlememesi veya bu standart ile uyumlu olmayan ara dönem finansal tablo düzenlemesi, başka bir aykırı uygulama olmadığı sürece, işletmenin yıllık finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olmasına engel oluşturmamaktadır. Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu sayılabilmesi için bu standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekmektedir²⁵⁹.

Zaman ve maliyet unsurları göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla bir işletmenin ara dönemlerde yıllık finansal tablolarındaki bilgilere kıyasla daha az bilgi sunması öngörülebilir veya işletme bu yöntemi seçebilir. Bu standart özet finansal tablolar ve seçilmiş dipnotlardan oluşan ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlamaktadır. Ara dönem finansal raporlama ile en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Bu çerçevede, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılmakta ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılmaktadır²⁶⁰.

3.25. TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

36 numaralı Türkiye Muhasebe standardı; varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir değerinin altına düşmesi halinde, değer düşüklüğü zararının nasıl

²⁵⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 693.

²⁶⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 694.

muhasebeleştirileceği, ne zaman iptal edileceği ve kamuoyuna açıklanması gereken bilgileri düzenler²⁶¹.

Bu standardın amacı; varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından yüksek olması o varlığın değer düşüklüğüne uğradığının bir göstergesidir. Bu standartta değer düşüklüğüne uğramış varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar açıklanmaktadır²⁶².

Bu standart, "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar; "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" standardında tanımlanan iştirakler ve TMS 31 İş Ortaklıklarından Paylar" standardında tanımlanan iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanmaktadır. Diğer finansal varlıklarda ki değer düşüklüklerine ilişkin olarak TMS 39 hükümleri esas alınmaktadır²⁶³.

Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade etmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülmektedir. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Değer düşüklüğü için tahmin edilen tutar, varlığın kayıtlı değerinden büyükse işletme bunu bir yükümlülük olarak mali tablolarına almaktadır²⁶⁴.

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmektedir. Anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin (ilgili

²⁶¹ Evcı, a.g.e.s.132

²⁶² Özerhan., Yanık., a.g.e., s., 337.

²⁶³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 709.

²⁶⁴ Gençoğlu , a.g.e., s. 254.

varlığın nakit yaratan birimi) geri kazanılabilir tutarını tespit eder. Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilememektedir (örneğin, varlığın kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışlarının önemsiz bir düzeyde olacağını tahmin edilememesi durumunda) ve varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmadığı durumlarda varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmemektedir. Bu gibi durumlarda, kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar, sadece varlığın nakit yaratan birimi için belirlenebilmektedir. Örneğin²⁶⁵; bir maden şirketi, madencilik faaliyetlerini desteklemek için özel bir demiryoluna sahiptir. Özel demiryolu sadece hurda değerinden satılabilir ve madenin diğer varlıklarından kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmamaktadır. Özel demiryolunun geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değildir; çünkü kullanım değeri belirlenemez ve muhtemelen hurda değerinden farklıdır. Bu nedenle işletme, özel demiryolunun ait olduğu nakit yaratan birimin, yani bir bütün olarak madenin, geri kazanılabilir tutarını tahmin eder²⁶⁶.

3.26. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır²⁶⁷.

İşletmenin bilançolarının süslenmesinde kullanılacak yöntemlerden birisi de borçların gizlenmesidir. Normal borçlar işletme dışından herhangi bir kurumla somut bir mal ve hizmet alımına dayanmakta ve bir belge ile kanıtlanabilir olmaktadır. Ancak bazı işlemlerde somut bir mal-para-borç trafiği olmamakta, daha önce yapılan herhangi bir işlemin sonucu veya bir sözleşmenin ceza şartlarından birisi doğmakta ve işletmeyi sorumluluk altına sokmaktadır²⁶⁸.

²⁶⁵ Özerhan, Yanık, a.g.e. s.345

²⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 723.

²⁶⁷ Gençoğlu, a.g.e., s. 274.

²⁶⁸, Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 571.

Standarda göre karşılıklar gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar standart kapsamında değildir²⁶⁹.

Bu standart karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlamaktadır. Bazı ülkelerde, "karşılıklar" terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir. Bu standardın konusuna girmezler²⁷⁰.

Bilanço tarihindeki mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için karşılık olarak tahakkuk ettirilen tutar, gerekli olan harcamanın en iyi tahmini olmalıdır. Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan harcamanın en iyi tahmini, bir işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla bilanço tarihinde ödeyeceği veya üçüncü kişilere devredeceği makul tutardır. Birçok olay ve durum için kaçınılmaz olan riskler ve belirsizlikler, bir karşılığın en iyi tahminine ulaşmasında dikkate alınmalıdır²⁷¹.

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınmaktadır. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekmektedir. Fakat belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmamaktadır. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutan, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir²⁷².

Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, "beklenen

²⁶⁹ Gençoğlu , a.g.e., s. 274.

²⁷⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 756.

²⁷¹ Akgül., Akay., a.g.e., s., 182.

²⁷² Gençoğlu , a.g.e., s. 275.

değer"dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılmaktadır. Örnek verilecek olursa, bir işletme, satmış olduğu ürünleri, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin onarım maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 1000 TL'yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 4000 TL'yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %75'inin hatasız olacağı, %20'sinin küçük hatalar içereceği, %5'inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir. İşletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak değerlendirmelidir²⁷³.

Onarımların maliyetinin beklenen değeri: $(\%75 \times 0) + (\%20 \times 1000 \text{ TL}) + (\%5 \times 4000 \text{ TL}) = 400$. Koşullu yükümlülükler (borçlar), geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, işletmenin kontrolünde olmayan olaylara bağlı olan ve finansal tablolara yansıtılmayan bir yükümlülüktür²⁷⁴.

Koşullu borç kavramının tam karşıtı ise koşullu varlıklardır²⁷⁵. Koşullu varlıklar ise geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıklardır. Koşullu varlıklar genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olanağını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur²⁷⁶. İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve

²⁷³ Gençoğlu , a.g.e., s. 276.

²⁷⁴ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 469.

²⁷⁵ Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 574.

²⁷⁶ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 473.

finansal tablolara yansıtılması uygundur. Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, finansal tablo dipnotlarında açıklanmaktadır. Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılmaktadır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında göstermektedir²⁷⁷.

İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini uygulamaktadır;

- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve
- Başka bir standart ile düzenlenmiş olan.

Bu standart “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulanmamaktadır. Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmamaktadır.

3.27. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS-38 Maddi olmayan duran varlıklar, 1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. Bu standart, daha önceden yayımlanmış olan UMS 4 Amortisman Muhasebesi'nin maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hükümleri ile UMS 9 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri'nin yerine geçmektedir²⁷⁸.

²⁷⁷ Gençoğlu , a.g.e., s. 278.

²⁷⁸ Berberoğlu, a.g.e.s.127

Maddi olmayan duran varlıklar, “fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan” varlıklar olarak tanımlanmaktadır²⁷⁹.

Bu standardın amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir. Bu standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır²⁸⁰;

- Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;
- "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" standardı) ve
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Bazen bir varlığın maddi varlık mı, yoksa maddi olmayan varlık mı olduğu konusunda tereddüde düşülmektedir. Çünkü varlığın fiziki varlığı da söz konusudur²⁸¹.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir²⁸².

²⁷⁹ Örtten., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 590.

²⁸⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 777.

²⁸¹ Örtten., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 591.

²⁸² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 778.

İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunmaktadır. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Bu standart, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanmaktadır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır. Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre muhasebeleştirmektedir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu standardın kapsamına alınmıştır²⁸³.

3.28. TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal tablolarında, finansal araçlar hakkında kayda alma, değerlendirme ve açıklanacak bilgiler konusundaki prensipleri oluşturmaktır²⁸⁴.

Bu standart, bir işletmenin beklenen alım, satım veya kullanım gereksinimleri çerçevesinde finansal olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve elde tutulmaya devam edilenler hariç olmak üzere, nakit veya başka bir finansal araçla ya da sözleşmeler birer finansal araçmış gibi finansal araçların karşılıklı olarak birbirleriyle takas edilmeleri suretiyle net

²⁸³ Gençoğlu, a.g.e., s. 221.

²⁸⁴ Akgül., Akay., a.g.e., s., 191.

olarak ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelere uygulanmaktadır²⁸⁵.

3.29. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu standardın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir²⁸⁶. Bu standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanmaktadır. Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu standart kapsamındadır. "TMS 17 Kiralama işlemleri" standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu standardın kapsamına girmemektedir²⁸⁷;

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

Bu standart aşağıdakiler için uygulanmaz;

- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar ve
- Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

²⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 815.

²⁸⁶ Örtün., Kaval., Karapınar., a.g.e., s. 607.

²⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 911.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulmaktadır. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmaktadır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırmaktadır²⁸⁸. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya idari amaçlar için kullanılması), sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı uygulanmaktadır²⁸⁹.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir²⁹⁰;

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulmaktadır. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz

²⁸⁸ Gençoğlu , a.g.e., s. 261.

²⁸⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 912.

²⁹⁰ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 308.

bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür²⁹¹.

3.30. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler

41 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar ile kamuya açıklanması gereken bilgileri belirler²⁹².

Bu standardın amacı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntem ve açıklamaların ortaya konulmasıdır²⁹³. Bu standart, canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler gibi varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bu standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmaktadır. Bunun sonrasında, "TMS 2 Stoklar" standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlememektedir (örneğin, üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işletme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır²⁹⁴. Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar)²⁹⁵.

Örnek uygulama²⁹⁶: Besicilik yapan "A" İşletmesinin aktifleri içindeki inek, 01.10.2009 tarihinde doğum yapmıştır. Hayvan pazarında yeni doğan buzağuların 680 TL' ye alınıp satıldığı belirlenmiştir. Öte yandan işletmenin hayvan pazarına uzaklığı da dikkate alındığında buzağının satılmak üzere hayvan pazarına

²⁹¹ Gençoğlu , a.g.e., s. 262.

²⁹² Evcı, a.g.e.s.103

²⁹³ Özerhan, Yanık., a.g.e., s., 761.

²⁹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 935.

²⁹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 943.

²⁹⁶ Özerhan, Yanık, a.g.e.s.773

götürülmesi için 25 TL nakliye gideri ve 5 TL komisyon ödeneceği varsayımı altında yeni doğan buzağının gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi belirlenecektir.

Buzağının piyasa değeri	680 TL
(-) Satış maliyetleri	(30) TL
• Nakliye gideri	25
• Komisyon gideri	5
<hr/>	
Buzağının gerçeğe uygun değeri	650 TL

Buzağının doğumu, işletme için bir kazanç niteliğindedir. Standartta ilk muhasebeleştirme sırasında doğan kazanç ile ifade edilmek istenen de budur. Söz konusu buzağının yevmiye defterindeki kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

01.10.2009

212 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	650	
212.10 Taşıyıcı Büyükbaş Hayvanlar		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME		650
FARKLARI		
606.010 Olgunlaşmamış Büyükbaş		
Hayvanlar Değer Artışları		

Buraya kadar kısaca sunmaya çalıştığımız standartlar uygulamaya geçtiğinde kısmi bir belirsizlik ve bocalanma yaşanması gayet doğaldır. Özellikle uygulayıcılar olarak muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki düşünceleri önem arz etmektedir. Çalışmamızın bir sonraki bölümünde bu konuyu irdelemek üzere yaptığımız araştırma yer almaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KARS İLİNDE UYGULANABİLİRLİLİĞİNE DAİR ALAN UYGULAMASI

Türkiye Muhasebe Standartları'nın, Kars ilinde uygulanabilirliğine dair bilgi edinilmesi amaçlanan çalışmanın uygulama kısmında, çalışmanın amacı ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulan değişkenler, yapılan anket çalışmasından elde edilen cevaplar ışığında istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

4.1. Çalışmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kitlesi, Kars ili merkezinde aktif faaliyette bulunan, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek elemanlarından oluşmaktadır. Araştırma tam sayım yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda Kars ili merkezinde bulunan 28 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve buralarda çalışan toplam 22 büro personeline yüz yüze görüşmek suretiyle toplam 50 adet anket yapılmıştır. Anketlerin geri dönüş oranı % 100 olarak gerçekleşmiştir.

4.2. Çalışmanın Yöntemi

Araştırmada amaca yönelik hazırlanan bir anket formu kullanılmıştır. Kullanılan anket, belirlenen değişkenleri içeren önermelerden oluşan 5'li Likert Ölçeği formundadır. Hazırlanan anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan meslek elemanlarının meslek unvanı, cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, mükellef sayısı, gelir düzeyi ve mesleki tecrübesi gibi demografik özellikleri tanımlanmaktadır. Anketin ikinci bölümünde firma ile ilgili bilgiler derlenmiştir. Anketin üçüncü bölümünde ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye'de uygulanabilirliğine dair değişkenleri ifade eden 22 adet önerme cümlesi oluşturulmuştur.

4.2.1. Çalışmanın Değişkenleri

Araştırmanın değişkenlerini Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye’de uygulanabilirliğine dair hazırlanan 5 adet kavram oluşturmaktadır. Bu değişkenler:

- Standartlar Faktörü,
- Eğitim Faktörü,
- Uygulanabilirlik Beklentileri,
- Kültür Faktörü,
- Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü,

Hazırlanan anket formundaki 22 adet önermeden; 4 adedi Standartlar Faktörü, 4 adedi Eğitim Faktörü, 6 adedi Uygulanabilirlik Beklentileri, 4 adedi Kültür Faktörü ve 4 adedi Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörünü yansıtır şekilde düzenlenmiştir.

4.2.2. Çalışmanın Analiz Yöntemi

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS for Windows 17.0 paket programı kullanılmıştır. Yapılan bütün analizlerde aksi belirtilmedikçe güven düzeyi %95 kabul edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri test edilirken, bağımsız örneklem için “tek yönlü varyans analizi” (One-Way ANOVA) ve Pearson Korelasyon Analizi (Pearson Corelation) uygulanmıştır. Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test için Alfa katsayısı (coefficient alpha) hesaplanmış; test sonucunda $\alpha = 0,7801$ değerine ulaşılmıştır.

4.3. Çalışmanın Hipotezleri

Çalışmada, öncelikle 7 adet çalışma sorusu ele alınmış olup, her bir soru için sıfır ve alternatif hipotezler belirlenmiştir. Bu hipotezlerin test edilmesinden sonra, korelasyon analizinin sonuçlarından hareketle, aralarında ilişki bulunan faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H_i: Meslek mensuplarının pozisyonlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_{ii}: Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_{iii}: Meslek mensuplarının eğitim seviyelerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_{iv}: Meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_v: Meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_{vi}: Meslek mensuplarının yaşlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.

H_{vii}: TMS Standartlarının uygulanmasını etkileyen faktörler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4.3.1. Ankete Katılanların Demografik Özellikleri

Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.1 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
SMMM	28	56.0	56.0
BÜRO PERSONELİ	22	44.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Çalışma kapsamındaki meslek elemanlarının ünvanlarına göre dağılımına bakıldığında %44 Büro Personeline nazaran, % 56 ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri çoğunlukta olduğu görülmektedir (Tablo 4.1).

Tablo 4.2 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
18-24	7	14.0	14.0
25-31	8	16.0	30.0
32-38	16	32.0	62.0
39-45	7	14.0	76.0
46 ve Üzeri	12	24.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yaşlarına bakıldığında orta yaş olarak değerlendirilen 32-38 yaşa arası kişilerin çoğunlukta olduğu gözlenmektedir ve

bunlara ait oran % 32'dir. Daha sonra bunları sırasıyla % 24 ile 46 ve üzeri, % 16 ile de 25-31 yaş arası meslek mensupları takip etmektedir (Tablo 4.2). Buradan muhasebe alanında yaşça daha tecrübeli kişilerin çalıştığı sonucuna ulaşabiliriz.

Tablo 4.3 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
Erkek	33	66.0	66.0
Kadın	17	34.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Tablo 4.3'e bakıldığında, ankete katılanların çok büyük bir kısmının erkeklerden oluştuğunu görmekteyiz. Erkekler için oran % 66 iken kadınların oranı % 34'te kalmıştır.

Tablo 4.4 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Eğitimlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
Lise ve Altı	13	26.0	26.0
Yüksekokul	8	16.0	42.0
Üniversite	29	58.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Tablo 4.4'e bakıldığında meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre dağılımları şu şekilde gerçekleşmiştir. Üniversite mezunu % 58, Yüksekokul mezunu % 16 ve Lise ve altı mezunu % 26 olmuştur.

Tablo 4.5 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Bölümlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
Muhasebe, İşletme vd.	6	12.0	12.0
İşletme	21	42.0	54.0
İktisat	12	24.0	78.0
Diğer(Tic.Lisesi ve Yüksekokul)	8	16.0	94.0
Genel lise	3	6.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Ankete katılan meslek mensuplarının mezun oldukları bölümlerine göre dağılımına bakıldığında (Tablo 4.5) İşletme mezunlarının % 42 ile ilk sırada yer aldıkları görülmektedir. Bunu daha sonra % 24 ile iktisat ve % 16 ile Diğer(Ticaret lisesi ve Yüksekokul) % 12 Muhasebe, İşletme vd. % 6 Genel lise izlemektedir.

Tablo 4.6 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Tecrübelerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
1 Yıdan az	3	6.0	6.0
1-3 Yıl	8	16.0	22.0
4-6 Yıl	4	8.0	30.0
7-9 Yıl	1	2.0	32.0
10 Yıl ve üzeri	34	68.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Meslek mensuplarının tecrübelerine göre dağılımına bakıldığında (Tablo 4.6) % 68 gibi büyük bir oranla 10 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanların önde olduğu görülmektedir. Daha sonra % 16 ile 1-3 yıl arası tecrübeye sahip olanlar gelmektedir.

Tablo 4.7 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
1-5 Yıl	3	6.0	6.0
6-10 Yıl	2	4.0	10.0
11-15 Yıl	16	32.0	42.0
16-20 Yıl	8	16.0	58.0
21 Yıl ve üzeri	21	42.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Meslek mensuplarının faaliyet sürelerine göre dağılımına bakıldığında (Tablo 4.7) % 42'lik bir oranla 21 yıl ve üzeri faaliyet gösterenlerin ilk sırada oldukları gözlemlenmiştir. Daha sonra % 32 ile 15-15 yıl arası ve % 16 ile 16-20 yıl arası faaliyet gösteren meslek mensupları gelmektedir.

Tablo 4.8 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
1-5	2	4.0	4.0
11-15	1	2.0	6.0
16-20	3	6.0	12.0
21 ve üstü	44	88.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Mükellef sayısı dağılımında meslek mensuplarının % 88'inin 21'den fazla mükellefi, % 6'sının ise 16-20 arası mükellefinin olduğu gözlemlenmiştir (Tablo 4.8).

Tablo 4.9 : Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Pozisyonlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Birikimli Yüzde
Firma Sahibi	28	56.0	56.0
Çalışan	22	44.0	100.0
Toplam	50	100.0	

Anket kapsamındaki meslek mensuplarının pozisyonlarının % 56'sının firma sahibi % 44'ünün ise firma çalışanı olduğu görülmüştür (Tablo 4.9).

4.3.2. TMS Faktörlerinin ve Anket Sorularının Analizi

Araştırma kapsamında oluşturulan faktörlerin ortalamaları ve standart sapmaları Tablo 4.10'da yer almaktadır.

Tablo 4.10 : TMS Faktörlerinin Ortalama ve Standart Sapmaları

Faktörler	Değişken Sayısı	Değişken Ortalamaları	Standart Sapma
Standartlar Faktörü	4	3.9150	0.28842
Eğitim Faktörü	4	2.8750	0.49034
Uygulanabilirlik Faktörü	6	3.5833	0.33376
Kültür Faktörü	4	2.4550	0.48627
Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü	4	3.5200	0.37403

Bütün faktörler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, TMS Faktörlerinin ortalamalar açısından “ortaya yakın” duyarlılık düzeylerini işaret ettiği gözlenmektedir. Bununla birlikte, TMS Faktörlerinden, Standartlar Faktörü, Uygulanabilirlik Faktörü ve Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin, “değişken ortalamaları değerlerinin”, Eğitim Faktörü ve Kültür Faktörüne oranla daha iyi dereceleri ifade ettiği de görülmektedir.

Standartlar Faktörünü temsil eden sorulara verilen cevapların ortalamaları, 3.9150 ile en yüksek seviyededir. Buradan Standartlar Faktörü ile ilgili muhasebecilerin TMS ilkelerine duyarlılık düzeylerinin “iyiye yakın” seviyede olduğunu, yani muhasebecilerin bu faktöre ilişkin cevaplarının “katılıyorum” düzeyinde olduğunu söyleyebiliriz. Sonuçlara göre en düşük ortalama değer, 2.4550 ile “Kültür Faktörüne” aittir. Buradan Kültür Faktörüne ilişkin seviyenin, “kötü” olduğu yani bu faktöre ilişkin cevapların “katılmıyorum” düzeyinde olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Faktörlere ait standart sapmalara baktığımızda yapılan analizler ile paralel bir görüntü sergiledikleri görülmektedir. En düşük standart sapma 0.28842 ile “Standartlar Faktöründe” saptanmıştır. “Uygulanabilirlik Faktörünün” standart sapması da 0.33376 olarak gerçekleşmiştir. Diğer faktörlerin standart sapmaları da kabul sınırları içerisinde olmalarına rağmen “Standartlar Faktörü” ve “Uygulanabilirlik Faktörlerine” oranla daha yüksek değerlerde çıkmışlardır.

Faktörlerin ortalama ve standart sapmaları inceledikten sonra, her bir faktöre ait soruların analizi yapılacaktır. Aşağıdaki tablolarda her faktöre ilişkin sorular kendi içlerinde gruplandırılmış ve her sorunun ortalaması, standart sapması ve frekans ve yüzde dağılımı verilmiştir.

Tablo 4.11 : Standartlar Faktörüne İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Cevaplar									
			Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
			Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
S1	3.92	0.566	6	12	34	68	10	20	0	0	0	0
S2	4.10	0.416	7	14	41	82	2	4	0	0	0	0
S3	3.88	0.627	6	12	33	66	10	20	1	2	0	0
S4	3.76	0.657	4	8	32	64	12	24	2	4	0	0

Tablo 4.11'e bakıldığında Standartlar Faktörüne ilişkin sorulara verilen cevapların "katılıyorum" ve "kararsızım" seviyelerinde yığıldıkları ancak "katılıyorum" cevaplarının daha çok olduğu görülmektedir. Ayrıca, faktörün Tablo 4.10'daki genel ortalamasının 3,91 olması ve standart sapmanın 0,28842 olarak gerçekleşmesi de cevapların "katılıyorum" seviyesinde gerçekleştiğini doğrular niteliktedir. Buradan hareketle, ankete katılan cevaplayıcıların Standartlar Faktörüne ilişkin cevaplarının "katılıyorum" seviyesinde gerçekleştiği sonucuna ulaşılabılır.

Tablo 4.12 : Eğitim Faktörüne İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Cevaplar									
			Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
			Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
E1	4.14	0.572	11	22	36	72	2	4	1	2	0	0
E2	2.42	0.758	0	0	6	12	11	22	31	62	2	4
E3	2.32	1.019	1	2	9	18	3	6	29	58	8	16
E4	2.62	0.901	0	0	10	20	15	30	21	42	4	8

Eğitim Faktörüne ilişkin soruların analiz edildiği tabloya bakıldığında (Tablo 4.12) E2, E3 ve E4. sorulara ilişkin cevapların “katılmıyorum” seviyesinde E1. soruya ilişkin cevapların ise “katılıyorum” seviyesinde yığıldığı görülmektedir. Eğitim Faktörüne ilişkin genel ortalamaya bakıldığında (Tablo 4.10), bu faktöre ilişkin cevapların “katılmıyorum” düzeyinde olduğunu göstermektedir. Faktöre ait standart sapma da bunu destekler niteliktedir.

Tablo 4.13 : Uygulanabilirlik Faktörüne İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Cevaplar									
			Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
			Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
U1	3.96	0.699	10	20	29	58	10	20	1	2	0	0
U2	2.42	0.859	0	0	8	16	9	18	29	58	4	8
U3	3.98	0.685	10	20	30	60	9	18	4	8	0	0
U4	3.24	0.916	2	4	22	44	12	24	1	2	0	0
U5	3.80	0.808	8	16	28	56	10	20	4	8	0	0
U6	4.10	0.505	9	18	37	74	4	8	0	0	0	0

Uygulanabilirlik Faktörüne ilişkin soruların analiz edildiği Tablo 4.13’de görüldüğü üzere U2. Ve U4. sorulara ilişkin verilen cevaplar haricinde diğer sorulara verilen cevapların “katılıyorum” seviyesinde olduğu saptanmıştır. Bu da Uygulanabilirlik Faktörüne ilişkin ortalamanın “katılıyorum” cevabına daha yakın bir sonucu ortaya koyduğunu göstermektedir. Faktöre ilişkin Tablo 4.10’daki standart sapma ve ortalama da bunu destekler niteliktedir. Bu da cevaplayıcıların Uygulanabilirlik Faktörüne ilişkin cevaplarının, bu faktöre “katılıyorum” seviyesinde bir duyarlılık olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.14 : Kùltür Faktörüne İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Cevaplar									
			Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
			Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
K1	2.12	0.594	0	0	0	0	12	24	32	64	6	12
K2	2.32	0.741	0	0	4	8	12	24	30	60	4	8
K3	2.80	1.030	1	2	14	28	14	28	16	32	5	10
K4	2.58	0.906	0	0	10	20	13	26	23	46	4	8

Tablo 4.14’de Kùltür Faktörüne ilişkin soruların analizi gösterilmiştir. Genel olarak faktöre ilişkin sorulara verilen cevapların frekans dağılımına bakıldığında “katılmıyorum” düzeyinde bir yığılma olduğu görülmektedir. Faktörün Tablo 4.10’deki genel ortalamasını 2,4550 olması ve standart sapmanın 0,48627 olarak gerçekleşmesi de cevapların “katılmıyorum” seviyesinde gerçekleştiğini desteklemektedir.

Tablo 4.15 : Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Cevaplar									
			Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
			Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
EKO 1	3.84	0.584	3	6	38	76	7	14	2	4	0	0
EKO 2	4.26	0.664	18	36	28	56	3	6	1	2	0	0
EKO 3	2.54	0.734	0	0	5	10	19	38	24	48	2	4
EKO 4	3.44	0.837	2	4	26	52	15	30	6	12	1	2

Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin soruların analiz edildiği Tablo 4.15’de de görüldüğü üzere EKO3. soruya ilişkin cevaplar haricinde diğer sorulara verilen cevapların “katılıyorum” seviyesinde olduğu saptanmıştır. Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin ortalama “katılıyorum” cevabına daha yakın bir sonucu ortaya koymaktadır. Faktöre ilişkin Tablo 4.10’daki standart sapmanın 0.37403 ve ortalamasının da 3.52 olması bunu destekler niteliktedir. Dolayısı ile meslek mensuplarının Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin cevapları, bu faktöre “katılıyorum” seviyesinde bir duyarlılık düzeyini gösterdiği söylenebilir.

4.3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu sonuçlar ışığında çalışmanın hipotezlerinin test edilmesi için analizler yapılmıştır. Yapılan analizlerde hipotezler 0,05 önem seviyesinde test edilmiştir. Muhasebe Meslek mensuplarının demografik özellikleri ile TMS faktörleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı, yani demografik özellikler farklılaştıkça TMS faktörlerine verilen cevaplarda bir farklılık oluşup oluşmadığı analiz edilecektir. Bu analizde, demografik özelliklerden cinsiyet, eğitim düzeyi, firmadaki pozisyonu, yaş, mesleki tecrübe ve mükellef sayısı test edilirken “tek yönlü varyans analizi” (Oneway ANOVA) kullanılmıştır. Tablo 4.16.’da, çalışmanın ilk hipotezi olan (H1: Meslek mensuplarının pozisyonlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.) testi için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 4.16 : Firmadaki Pozisyon İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	1.252	0.269
EĞİTİM FAKTÖRÜ	0.333	0.567
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	1.303	0.259
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	0.023	0.881
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	0.021	0.887

Tablo 4.16’daki P değerlerine bakıldığında, faktörlerden hiçbirinde hesaplanan P değerinin 0.05’ten küçük bir değere sahip olmadığı görülmektedir. Buradan, meslek mensuplarının firmadaki pozisyonları ile TMS faktörleri arasında % 5 seviyesinde anlamlı bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Böylece

“Meslek mensuplarının pozisyonlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır” şeklindeki H₁ hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 4.17 : Cinsiyet İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	1.547	0.220
EĞİTİM FAKTÖRÜ	0.280	0.599
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	1.257	0.268
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	0.087	0.769
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	5.623	0.022

Çalışmanın ikinci hipotezinin (H₁: Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır) test sonuçlarının bulunduğu Tablo 4.17'ye bakıldığında, P değerlerinin yalnızca “Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü” için hesaplanmış olanı 0.05'ten küçük olduğu görülmektedir. Buradan, meslek mensuplarının cinsiyetleri ile TMS faktörlerinden “Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü” arasında % 5 seviyesinde anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Bu durumda, “Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre TMS

Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır” şeklindeki H₁₁ hipotezi “Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü ” hariç diğer faktörler için reddedilmektedir.

Tablo 4.18 : Eğitim Düzeyi İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	0.598	0.554
EĞTİM FAKTÖRÜ	1.324	0.276
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	1.817	0.174
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	2.548	0.089
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	0.450	0.640

Araştırmanın nc hipotezinin (H₁₁: Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır) testi için yapılan One-Way ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler Tablo 4.18’de gösterilmiştir. Tablo 4.18’de gösterilen P değerleri göz önüne alındığında faktörlerden hiçbirinde hesaplanan P değerinin 0.05’ten küçük bir değere sahip olmadığı görülmektedir. Buradan, meslek mensuplarının “Eğitim Düzeyleri” ile TMS faktörleri arasında % 5 seviyesinde anlamlı bir fark gözlenmediği sonucuna

ulaşılabilir. Bu durumda, “Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır” seklindeki H₁₁₁ hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 4.19 : Mükellef Sayısı İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	0.500	0.684
EĞİTİM FAKTÖRÜ	1.329	0.276
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	2.371	0.083
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	1.794	0.162
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	0.752	0.527

Çalışmanın dördüncü hipotezi için yapılan test sonuçları Tablo 4.19’da gösterilmiştir. Tabloda belirtilen veriler işığında mükellef sayısı ile TMS faktörleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit amacıyla P değerleri incelendiğinde 0.05’ten küçük bir değerle karşılaşılmamaktadır. Bu, % 5 önem seviyesinde mükellef sayısı ile TMS faktörleri arasında anlamlı bir ilişki olmadığını ifade etmektedir.

Sonuç olarak, meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır ifadesini barındıran H_{1v} hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmanın beşinci hipotezinin (H_v: Meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 4.20’de gösterilmiştir.

Tablo 4.20 : Mesleki Deneyim İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	0.164	0.956
EĞİTİM FAKTÖRÜ	2.842	0.035
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	0.847	0.503
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	0.623	0.648
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	0.865	0.492

Tablo 4.20’de gösterilen P değerleri göz önüne alındığında faktörlerden hiçbirinde hesaplanan P değerinin 0.05’ten küçük bir değere sahip olmadığı görülmektedir. Buradan, meslek mensuplarının “Mesleki Deneyimleri” ile TMS faktörleri arasında % 5 seviyesinde anlamlı bir fark gözlenmediği sonucuna

ulaşılabilir. Bu durumda, “Meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır” seklindeki H_v hipotezi reddedilmektedir.

Araştırmanın altıncı hipotezinin (H_{v1}: Meslek mensuplarının yaşlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır.) testi için yapılan analiz sonuçları Tablo 4.21’de gösterilmiştir.

Tablo 4.21 : Yaş İle TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

	F	P
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	1.308	0.281
EĞİTİM FAKTÖRÜ	4.897	0.002
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	0.300	0.877
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	1.195	0.326
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	1.550	0.204

H_{v1} hipotezinin testi için elde edilen veriler incelendiğinde Tablo 4.21’de gösterilen P değerlerinin yalnızca “Eğitim Faktörü ” için hesaplanmış olanı 0.05’ten küçük olduğu görülmektedir. Buradan, meslek mensuplarının yaşları ile TMS

faktörlerinden “Eğitim Faktörü ” arasında % 5 seviyesinde anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Bu durumda, “Meslek mensuplarının yaşlarına göre TMS Uygulanabilirliği üzerine görüşleri farklılaşmaktadır” şeklindeki H_{v1} hipotezi “Eğitim Faktörü ” hariç diğer faktörler için reddedilmektedir.

Araştırmanın yedinci ve son hipotezinin (H_{v11}: TMS Standartlarının uygulanmasını etkileyene faktörler arasında anlamlı bir ilişki vardır.) testi için faktörler arasındaki korelasyon değerleri hesaplanmış ve Tablo 4.22’de gösterilmiştir

Yapılan korelasyon analizi sonucunda % 1 anlamlılık düzeyinde aralarında ilişki bulunan faktörler tabloda belirtilmiştir. Faktörler arasındaki ilişkiye bakıldığında, % 1 anlamlılık düzeyinde; “Eğitim Faktörü” ile “Kültür Faktörü” arasında ve “Eğitim Faktörü” ile “Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü” arasında çift yönlü bir anlamlılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunlar dışındaki faktörler arasında herhangi anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Buradan hareketle çalışmanın son hipotezi olan “H_{v11}: TMS Standartlarının uygulanmasını etkileyen faktörler arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi kabul edilir.

Tablo 4.22 : TMS Faktörleri Arasındaki İlişki

		FAKTÖRLER				
FAKTÖRLER	UYGULANAN KORELASYON TESTİ	STANDARTLAR FAKTÖRÜ	EĞİTİM FAKTÖRÜ	UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	KÜLTÜR FAKTÖRÜ	EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	Pearson Korelasyon	1	-0.032	0.004	-0.155	-0.220
	Anlamlılık (Çift Yönlü)		0.828	0.976	.282	0.124
EĞİTİM FAKTÖRÜ	Pearson Korelasyon	-0.032	1	0.247	0,366**	0,376**
	Anlamlılık (Çift Yönlü)	0.828		0.084	0.009	0.007
UYGULANABİLİRLİK FAKTÖRÜ	Pearson Korelasyon	0.004	0.247	1	-0.018	0.163
	Anlamlılık (Çift Yönlü)	0.976	0.084		0.899	0.257
KÜLTÜR FAKTÖRÜ	Pearson Korelasyon	-0.155	0,366**	-0.018	1	-0.030
	Anlamlılık (Çift Yönlü)	0.282	0.009	0.899		0.836
EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ	Pearson Korelasyon	-0.220	0,376**	0.163	-0.030	1
	Anlamlılık (Çift Yönlü)	0.124	0.007	0.257	0.836	

****.** % 1 Anlamlılık Düzeyinde (Çift Yönlü) Bir İlişki Vardır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Dünya ekonomilerinin giderek artan boyutta sınır ötesi fon akımlarıyla karşı karşıya kalması finansal tabloları kullananların yeni finansal raporlama güçlükleriyle karşılaşmasına neden olmaktadır. Böylece, günümüz de sermaye piyasalarında finansal muhasebe ve raporlama standartlarının harmonizasyonu bir zorunluluk haline gelmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama sistemleri, bu gelişen piyasaların etkinliğini destekleyebilecek veya bu etkinliğin azalmasına sebep olabilecek önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal piyasaların küreselleşmesi ve özellikle internet olmak üzere iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçların önemini gündeme taşımıştır.

Uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe ve finansal raporlama sisteminin bulunması; yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından yatırım fırsatlarının karşılaştırılabilmesine, hatta işletmenin kuvvetli ve zayıf yönleri ile işletmenin karşı karşıya bulunduğu fırsatlar ve riskler hakkında işletme yönetimlerinde daha iyi bilgi sahibi olunmasına ve böylece rakiplerle daha avantajlı koşullarda rekabet edilebilmesine imkan tanımaktadır. Düzenlenen raporların doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olması için en önemli rol muhasebe meslek sahiplerine düşmektedir. Çünkü çağımızda muhasebe, sadece ekonomik ve finansal olayları bir takım belgelere dayandırarak kaydetmekle kalmayıp, aynı zamanda mali sonuçlar doğuran olayların ve faaliyetlerin tespiti, yorumlanması ve analizini de üstlenmektedir.

Muhasebe alanında standartların amacı, işletmelerin hem dönemler itibariyle hem de diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmalarını sağlayarak yatırımcıya yönlendirme sağlamak ve finansal piyasaların şeffaf ve güvenilir olmasına yardımcı olmaktır. Belirtilen unsura uygun olarak muhasebe ve yönetim alanlarında dünyada kabul görmüş belli başlı standartlar bulunmaktadır. Bunlar temel olarak uluslararası

muhasebe ve uluslararası finansal raporlama standartları, muhasebe denetimi standartları, iç denetim standartları, risk yönetimi standartları gibi standartlardır.

Muhasebe uygulamaları için birçok ülkenin, yerel hukuk kurallarıyla desteklenmiş genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Bazı ülkeler ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) tarafından yayınlanmış ve yayınlanmakta olan standartları kabul etmiş ya da kabul etmek üzere hazırlık yapmaktadırlar.

Bu çalışmada, muhasebe standartlarının uluslararası alanda uyumlaştırma sürecinin nasıl işlediği, hangi ülke, kurum ve kuruluşların çalışmalarının bulunduğu, bu çalışmaların günümüzde hangi düzeye ulaştığı, yaşanan ekonomik gelişmelerden nasıl etkilendiği ve özellikle Türkiye’de uyumlaştırma çalışmalarının hangi kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülerek ne aşamaya getirildiği incelenmiştir. Yapılan düzenlemeler ve yapılması planlanan düzenlemeler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Yapılan uygulama çalışmasında ise, Kars ilinde bulunan muhasebeci ve meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir. Toplamda 50 kişi ile yapılan anket sonuçlarında eğitim düzeyleri, cinsiyet ve mesleki tecrübelerine göre bilgiler sağlandıktan sonra, çalışma hipotezlerini test etmeye yönelik sorulara yer verilmiştir.

Çalışmada göze çarpan önemli sonuçlar şu şekildedir; araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlası (% 56) serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahiptir. Göze çarpan bir diğer sonuç da ankete katılanların çoğunun (% 32) 32-38 yaşa arasında oldukları ve cevaplayıcıların % 66’sının erkeklerden oluştuğudur.

Üniversite mezunlarının oranının % 58 olduğu bir diğer önemli sonuçtur. Ankete katılanların mezuniyet bölümlerine bakıldığında % 42’lik bir oranla işletme mezunlarının ilk sırayı aldıkları görülmektedir. Cevaplayıcıların % 68’inin 10 yıl ve üzeri tecrübesi bulunmakta ve % 88 gibi büyük bir oranında 21 ve üzeri mükellefe sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının % 80'i TMS' lerde ayrıntılı değerleme ölçütlerinin kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceğini düşünmektedir. Yine % 96 gibi büyük bir oranla TMS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulamasının güç olduğunu düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının % 78'i Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaptığı Türkçe çevirileri tutarlı ve anlaşılır bulmamıştır. Cevaplayıcıların % 94 gibi büyük bir oranı TMS' nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci sayısının yeterli olmadığını düşünmektedirler. Meslek mensuplarının '% 62'si TMS konusunda teorik bilgi düzeyini yeterli bulmamakta % 22'si ise bilgi düzeyleri konusunda kararsız olduklarını belirtmektedirler.

Uluslararası Muhasebe Standartlarında ayrıntılı değerlendirme ölçütleri çıkartılarak daha sade hale getirilmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çeviriler yeniden gözden geçirilip piyasa koşullarına ve beklentilere göre düzenlenmesi, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği kolaylaştıracaktır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanabilirliğini etkileyen bir diğer unsur ise eğitim faktörüdür. Söz konusu standartların teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci sayısı artırılır, konu ile ilgili örneklendirici kitap, bildiri gibi yayınların sayısı artırılır ve bu konudaki eğitim ve seminer sayısı artırılıp bu eğitimlere muhasebe meslek mensuplarının katılımı teşvik edilir ise standartların uygulanabilirliği açısından önemli katkılar sağlayacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluklarının artacağı, bununla beraber muhasebe mesleğine ilginin de artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Genel olarak bakıldığında Türkiye Muhasebe Standartları'nın Kars ili muhasebe meslek mensupları tarafından benimsendiği, söz konusu standartlara ilişkin yukarıda bahsi geçen önlemlerin alınması sonucunda çok olumlu sonuçlar alınacağı düşünülmektedir. Bunun için gerek devlet birimlerinin, gerek TÜRMOB'un gerekse yerel yönetimlerin bir bütün ve koordineli bir çalışma yapması uygulanabilirlik sürecini oldukça olumlu etkileyecektir.

Sonuç olarak, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanabilirliği, yeterliliği, Şeffaf ve güvenilir olması finansal piyasalara olan güven unsurunun oluŐmasında temel faktör olacaktır. Bu açıdan gelişen bir ekonomik sistemi tesis etmek, sağlam bir devlet yapısının oluŐmasını arzulamak için meslek mensupları tarafından yönlendirilen finansal piyasaların en temel aktörleri olan işletmeleri, muhasebe standartlarının uygulandığı çalışma sisteminin içerisinde organize edip, üretim hacimlerini arttırmalarına, istihdam yapmalarına ve yatırımı teşvik edip markalaŐmaları yolunda gayret sarf edilmelidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDOĞAN Nalan ve TENKER Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007.
- AKGÜL Başak Ataman ve AKAY Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004.
- AKIN Ahmet, **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komiteleri ve Uyum Komitesinin rolü ve Sorumlulukları**, İstanbul, 2003.
- AKSOY Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- CEMALCILAR Özgül ve ÖNCE Saime, **Muhasebenin Kurumsal Yapısı**, Anadolu Üni. Yay., Eskişehir, 1999.
- CİVAN Mehmet ve KARA Ekrem, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Çözümlü Uygulamalar**, Gaziantep, 2005.
- DURMUŞ Ahmet Hayri, **Uluslararası Muhasebe Standartları(1-31)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın No.7, İstanbul, 1992.
- EPSTEIN Barry J. and Eva K. Jermakowicz, **Interpretation and application of international financial reporting standarts**, John Wiley and Sons Inc, 2007.
- FRİTZ Susanne and Christina Lammne, **The International Harmonisation Process of Accounting Standards**, , International Master Program Strategy and Culture, 2003.

- GENÇOĞLU Ümit Gücenme, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, TürkmenKitabevi, İstanbul, 2007.
- GÖKÇEN Gürbüz, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2009.
- GÖKÇEN Gürbüz., AKGÜL Başak Ataman ve ÇAKICI Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- GÖKDENİZ Ümit, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul, 2006.
- GREUNING H. Van, **International Financial Reporting Standards**, The World Bank, Washington, Fourth Edition, 2006.
- HAYLE Joe B., Thomas F.Schafer and Timothy S. Douppnik, **Advanced Accounting**, International Edition, Virginia: McGraw-Hill, 2004.
- İBİŞ Cemal vd., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Açıklamalar ve Uygulamalar)**, Euromat Entegre Matbaacılık, İstanbul, 2009.
- MUTHUPANDIAN K.S., **International Financial Reporting Standards- Changing Fundamentals**, Theb Chartered Accountant, 2006.
- ÖKTEN Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS) Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2009.
- ÖZERHAN Yıldız., YANIK Serap., **“IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS”**., Türmob Yayınları, Ankara-2010.
- ÖZAL Özcan, YILDIRIM Oya ve TEK Nergis, **Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, İzmir, 1996.
- ÖZARHAN Yıldız ve YANIK Serap, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları – 377, Ankara, 2010.
- PACTER Paul, **International Finance and Accounting Handbook**, Ed. Frederick D.S.Choi, 3.Edition, USA, John Wiley & Sons.Inc, 2003.
- SAĞLAM Necdet. ŞENGEL Salim ve ÖZTÜRK Bünyamin, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

- SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Ankara, Eylül 1994.
- SEVİM Şerafettin, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yay., Haziran 2005.
- SODAN Baki, **Yönetim Muhasebesi**, Seçkin Yayınları., İstanbul, 2007.
- TMSK YAYINLARI -5, **Türkiye Muhasebe Standartları TMS / TFRS 2010**, Fersa Matbaası, Ankara 2010.
- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 7, 2005.
- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU, **TMS-Türkiye Muhasebe Standartları**, 2010.
- UFRS Cep Kitapçığı**, Deloitte UFRS Yayınları, 2007.
- YALKIN Yüksel Koç, **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Turhan Kitabevi, Ankara 1998
- ATAMAN Akgül, Başak., AKAY Hüseyin, **“Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004.
- GÜCENME Gençoğlu., Ümit, **“Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”**, Türkmen Kitapevi, 2007
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS” “Türkiye Muhasebe Standartları”**, TMSK Yayınları-5, Ankara-2010.

SÜRELİ YAYINLAR / MAKALELER

- AKDOĞAN, Nalan., “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C-6, S-3, Eylül-2004.
- AKDOĞAN Nalan, “**Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri**”, Mali Çözüm Dergisi, (80), Mart Nisan 2007.
- AKDOĞAN Nalan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6(3), Eylül 2004.
- AKSOY Tamer., “**Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi**”, Mali Çözüm Dergisi, (71), 2005.
- ASLAN Sinan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: Ifrs 1-5**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 4(13), 2004.
- AYBOĞA Hanifi., “**Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(8), 2002.
- BOSTANCI Serpil, “**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, Mali Çözüm Dergisi, 59(12), Mayıs Haziran 2002.
- ÇANKAYA Fikret, “**Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması**”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6), 2007.
- DUNN, Lawrence J., “**Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Cultural Boundaries: An Examination of 201 Company Financial Reports**”, International Journal of Auditing, (6), 2002.
- ERDOĞAN Melih, “**Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine**

- Etkileri**”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2(4), Aralık 2000
- GÜRDAL Kadir, “**Yeni Ekonomi Kavram ve Yeni Muhasebe Anlayışı**”,
Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2004.
- HANNS Martin W, Schoenfeld, “**International Accounting: development, issues, and future directions**”, Journal of International Business Studies, 1981.
- HEFFES Ellen M. and C. De Mesa Graziano, “**Accounting Without Borders: Has its time come?**”, Financial Executive, 23(7), September 2007.
- HİKMET Nazım, “**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler**”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, (10), 2001.
- İBİŞ Cemal ve Serdar Özkan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS’ye Genel Bakış**”, Mali Çözüm Dergisi, 74(2), Ocak-Mart 2006.
- KİRACI Murat ve Tunç Köse, “**Iasc, Fasb ve Tmudesk’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma**”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı No:, Haziran 2002.
- KWOK Chiu C. and David Sharp, “**Power and international accounting setting**”, Accounting, Auditing&Accountability Journal, 18(1), 74–99, 2005.
- ÖZULUCAN Abitter ve Zeki Doğan, “**Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku’na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması**”, Vergi Dünyası Dergisi, (203),Temmuz 1998.
- SAYAR Zafer, “**Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, 2002.
- SOLAŞ Çiğdem, “**Avrupa Topluluğunda Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması**”, İİTİA İşletme Fakültesi, İstatistik ve Kontitatif Araştırmalar Enstitüsü Yayını, no:82/1, İstanbul, 1982.
- TOKAY Hüseyin, Ali Deran ve Rafet Aktaş, “**Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 7(4), 2005.

- TÜRKKOT Mustafa, “**Finansal Muhasebede Uluslararası Muhasebe Standartları**”, Yaklaşım Dergisi, (148), Nisan 2005.
- TYRRALL David et al, “**The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan** ”, The International Journal of Accounting, (42), 2007.
- ULUSAN Hikmet, “**Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ ye Uyum**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 5(15), 2005.
- UYANIK Namık Kemal, “**Muhasebe, Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler**”, E-Yaklaşım, (17), Aralık, 2004.
- UYSAL Özgür Öymen, “**Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 5(17), 2006.
- ÜSTÜNDAĞ Saim, “**Global Muhasebe Standartlarına Doğru**”, Active, Ocak-Şubat, 2003.
- ÜSTÜNDAĞ Saim, “**Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 2000.
- YALKIN Yüksel Koç, “**Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2001.

RAPORLAR VE BİLDİRİLER

AKDOĞAN Nalan, “**Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması ve Vergi İlişkisi**”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayını No: 33, 2004.

İBİŞ Cemal ve Ayça Akarçay , “**IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci**”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, İstanbul, 2003.

USLU Selçuk, “**Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler**”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiri Kitabı, TURMOB Yayınları, (199), Ankara, 2003.

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu, 2007.

TEZLER

- AYDOĞAN Ertan, **Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2007.
- BERBEROĞLU P.Başak, **Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması**, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, Antalya 2002.
- DEMİREL Burcu, **Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması ve Antalya yöresindeki Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma**, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Antalya 2003.
- EVCİ SAMET, **Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar**, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2008.
- SEÇGEN Begüm, **Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumu**, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1998.
- ŞENSOY Hatice Belgin, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durum**, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008.
- TİRE Hilal, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile karşılaştırılması**, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000.

İNTERNET KAYNAKLARI

FRİTZ Susanne, “**The International Process of Accounting Standards**”,
<http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>, (27 Şubat 2011).

http://www.bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc
(09 Aralık 2011)

IASB,<http://www.iasb.org/Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards/IFRS+and+IAS+Summaries+English/IFRS+and+IAS+Summaries+English.htm>, (25 Şubat 2011).

IAS, <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#old>, (01 Mart 2011).

IAS, <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Trustees/About+the+Trustees.htm>,
(11 Mart 2011).

SEVİĞ Veysi, **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Görevleri**, Dünya Gazetesi,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=38&Itemid=38World Bank, (01 Nisan 2011).

TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu**, 2007 “Genel Bilgiler”,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, (12 Mart 2011).

TMSK, “**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kanuni Dayanağı**”,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=17&Itemid=38, (13 Mart 2011).

TMSK,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=259%3Atmstfrssti2011&lang=tr&Itemid=69, (02 Eylül 2011).

TMSK,http://www.tmsk.org.tr/images/images/stories/IFRS_Dunya.jpg(2.Mayıs.2011)

TMSK,[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171
&Itemid=69&lang=tr](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69&lang=tr) (19 Aralık 2011)

TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 1, 2000; “**Uluslararası Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci**”,

<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc>, (25 Mart 2011).

TÜRMOB, “**Genel Bilgiler**”, <http://turmob.org.tr>, (12 Mart 2011).

TÜRMOB, “**Uluslararası Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci**”,
<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc>, (01 Mart 2011).

UNCTAD, “**About International Standards of Accounting and Reporting (ISAR**

<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1>,(02
Mart 2011).

World Bank Group,

[http://siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/193413
2113684388481 3/IFRS-Overview-TURK.doc](http://siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/19341321136843884813/IFRS-Overview-TURK.doc), (02 Mart 2011)

EKLER

EK-I

ANKET ÇALIŞMA FORMU

Aşağıdaki sorulara vereceğiniz yanıtlar, yalnızca bu araştırmanın amaçları doğrultusunda kullanılacaktır ve her kişinin verdiği özel bilgi gizli kalacaktır. Araştırmada sağlıklı bilgi toplanması ve doğru bir değerlendirme yapılması için lütfen samimi ve içten yanıt veriniz. Çalışmaya katıldığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Özgür GÖKTAŞ

Kafkas Üniversitesi

İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Öğrencisi

e-posta:ozgurgoktas@hotmail.com

DEMOGRAFİK BİLGİLER

1.Mesleki Ünvanınız

SM	1
SMMM	2
YMM	3
BÜRO PERSONELİ	4

2.Yaşınız

18-24	1
25-31	2
32-38	3
39-45	4
46 ve üzeri	5
3. Cinsiyetiniz	
Erkek	1
Kadın	2
4.Eğitim Düzeyiniz	
Lise ve altı	1
Yüksekokul	2
Üniversite	3
Y.Lisans	4
Doktora ve üzeri	5
5.Çalışma şekliniz	
Bağımlı	1
Bağımsız	2
6.Mezun olduğunuz bölüm	
Muhasebe, İşletme vd.	1
İşletme	2
İktisat	3
Maliye	4
Diğer(Ticaret Lisesi ve Yüksekokul)	5
Genel Lise	6
7.Mesleki Deneyiminiz	
1 yıldan az	1

1-3 yıl	2
4-6 yıl	3
7-9 yıl	4
10 yıl ve üzeri	5
II.FİRMA BİLGİLERİ	
1.Firmanız kaç yıldır faaliyet göstermektedir?	
1-5 yıl	1
6-10 yıl	2
11-15 yıl	3
16-20 yıl	4
21 yıl ve üzeri	5
2. Mükellef sayınız kaçtır?	
1-5	1
6-10	2
11-15	3
16-20	4
21 ve daha fazla	5
3.Çalışan sayınız kaçtır?	
0-2	1
3-5	2
6-8	3
9-11	4
12 ve üzeri	5
4.Firmadaki pozisyonunuz?	
Firma sahibi	1
Çalışan	2

**III.ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS)
VEUYGULANMASINA İLİŞKİN SORULAR**

1.STANDARTLAR FAKTÖRÜ

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katlıyorum	Kesinlikle Katlıyorum
1.TMS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin(gerçeğe uygun değer v.b) kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
2.TMS ilke ve uygulamaları zor, karmaşık ve uygulanması güçtür.	1	2	3	4	5
3.TMS'lerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yapılan Türkçe çevirileri terminolojik olarak tutarlı ve anlamlı değildir.	1	2	3	4	5
4.TMS' ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli takip ederim	1	2	3	4	5

2.EĞİTİM FAKTÖRÜ

1.TMS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen /meslek mensubu sayısı yeterli değildir.	1	2	3	4	5
2.TMS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	1	2	3	4	5
3.TMS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum.	1	2	3	4	5
4. TMS' lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap,bildiri v.b. yayınların sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5

3.UYGULANABİLİRLİK BEKLENTİLERİ

1.TMS'ler meslek mensuplarının iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır.	1	2	3	4	5
2. TMS'ler muhasebe uygulamalarını ve meleğin gelişimini olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
3. Gelecekte TMS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı söyleyebilirim.	1	2	3	4	5
4. Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5
5.TMS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine ilgi artacaktır.	1	2	3	4	5
6. TMS'lerin muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini arttıracığı düşünüyorum.	1	2	3	4	5

4. KÜLTÜR FAKTÖRÜ

1.TMS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
2. TMS'ler ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olacaktır.	1	2	3	4	5
3. TMS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikaları bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	1	2	3	4	5
4. TMS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları tarihli maliyete göre daha az yararlı olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5

5.EKONOMİK VE HUKUKİ ÇEVRE FAKTÖRÜ

1.TMS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
2. İşletme sahipleri, TMS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir	1	2	3	4	5
3. Muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız TMS ile uyumludur.	1	2	3	4	5
4.Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS'ler uyum içindedir.	1	2	3	4	5
Anketi doldurarak bilimsel bir çalışmaya destek verdiğiniz için çok teşekkür ederim.					

ÖZGEÇMİŞ

1979 yılında Kars ilinde doğdu.

1993 yılında Kars Halitpaşa İlköğretim okulu'nu bitirdi.

1996 yılında Kars Cumhuriyet Lisesini bitirdi.

2000 yılında Ankara Fatih Üniversitesi Ankara Meslek Yüksek Okulu Bilgisayarlı Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümünden mezun oldu.

2002 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu.

2006 yılında Vakıflar Bankası T.A.O Kars Şubesinde Memur olarak göreve başladı.

2009 yılında Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisansa başladı.

2012 yılında Vakıflar Bankası T.A.O Kars Şubesinde Yetkili Yardımcısı ünvanı ile Bireysel Portföy Yöneticisi rolünde görev yapmaktadır.