

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

**TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS
40) ve SPK MUHASEBE STANDARTLARININ IFRS
İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Dilek ŞAHİN

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN

EKİM-2007

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

**TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS
40) ve SPK MUHASEBE STANDARTLARININ IFRS
İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Dilek ŞAHİN

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 09/10/2007 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

Jüri Üyesi

Jüri Üyesi

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Dilek ŞAHİN

09.10.2007

ÖNSÖZ

“TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması” adlı çalışma, kapsam dahilindeki muhasebe standartlarının benzerlik ve farklılık açısından karşılaştırılmasına yöneliktir. Bu çalışma, ilgili kişi ve kuruluşlara uygulama ve teorik açıdan kolaylık sağlayacaktır. Bu çalışmanın gerçekleşmesinde, gerekli her türlü desteği sağlayan değerli hocam sayın Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN’e, yol göstericiliğini ve desteğini eksik etmeyen değerli hocam sayın Doç. Dr. Selahattin KARABINAR’a ve bulunduğum konuma gelmemde maddi ve manevi desteğini hep arkamda hissettiğim aileme, dostlarıma ve Canan TANER’e şükranlarımı ve sevgilerimi sunar çok teşekkür ederim.

Dilek ŞAHİN

9 Ekim 2007

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
ÖZET	v
SUMMARY	vi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	5
1.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	5
1.2. Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bakış.....	8
1.3. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırmanın Gerekliliği.....	13
BÖLÜM 2: MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK DÜNYA'DA ve TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR	17
2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Dünya'da Yapılan Çalışmalar	17
2.1.1.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD'de Yapılan Çalışmalar	18
2.1.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere'de Yapılan Çalışmalar	20
2.1.3.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya'da Yapılan Çalışmalar	22
2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye'de Yapılan Çalışmalar	23
2.2.1.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	26
2.2.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	29

2.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar	33
2.3.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar	33
2.3.2. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	35
2.3.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar	38

BÖLÜM 3: IASC/IASB, TMSK ve SPK MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 1)	46
3.2. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 2)	81
3.3. Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 7)	91
3.4. Hasıllara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 18)	104
3.5. İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 24)	112
3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 40)	123

SONUÇ

KAYNAKLAR

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

KISALTMALAR

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

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

Tezin Başlığı: TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması	
Tezin Yazarı: Dilek Şahin	Danışman: Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN
Kabul Tarihi: 9 Ekim 2007	Sayfa Sayısı: VI (ön kısım) + 164 (tez) + 4 (ekler)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları incelenerek çalışma kapsamındaki standartların benzerlik ve farklılık yönlerinden karşılaştırılması amaçlanmaktadır.</p> <p>Bu kapsamda, yayınlanan muhasebe standartlarından işletmelerde uygulanması en fazla olan; finansal tabloların sunuluşu, stoklar, nakit akım tablosu, hasılat, ilişkili taraflar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebe standartları IASC/IASB, TMSK ve SPK muhasebe standartları açısından karşılaştırılmıştır.</p> <p>Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe standartlarının tanımı, önemi, ulusal ve uluslar arası boyutu incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de ve Dünya’da muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yapan kuruluşlara değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde, IAS/TMS 1, IAS/TMS 2, IAS/TMS 7, IAS/TMS 18, IAS/TMS 24 ve IAS/TMS 40 kısımları IASC/IASB, TMSK ve SPK muhasebe standartları açısından karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölüm çalışmanın asıl amacını oluşturan bölümdür.</p> <p>Karşılaştırılan muhasebe standartları büyük ölçüde birbirleri ile örtüşmektedir. Bununla birlikte, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, her ülkenin muhasebe uygulamalarının ve vergisel yapısının farklı olmasıdır.</p>	
Anahtar kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları	

Sakarya University Institute of Social Science Abstract of master's Thesis

Title of the Thesis: TFRS (TAS 1, TAS 2, TAS 7, TAS 18, TAS 24, TAS 40) And Of The CMB Accounting Standards Compare With IFRS

Author: Dilek Şahin **Supervisor:** Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN

Date: 9 October 2007 **Nu. of pages:** VI(pre text) +164 (main body) +4 (appendices)

Department: Business **Subfield:** Accounting and Financing

In this study, International Accounting/Financial Reporting Standards, Turkish Accounting/Financial Reporting Standards and the Accounting Standards of the Capital Market Board were examined and a comparison in terms of similarities and differences were aimed for the standards within the scope of this study.

Within this scope, the most commonly implemented accounting standards of the standards published; presentation of financial statements, inventories, cash flow statements, revenue, related party disclosures and investment property accounting standards IASC/IASB, TASB and CMB were compared in terms of accounting standards.

The definition of accounting standards, its importance, its national and international aspects was examined in the first part of this study. The establishments in Turkey and in the World which conduct studies in accounting standards are mentioned in the second part of the study. In the third part of the study, the parts of the IAS/TAS 1, IAS/TAS 2, IAS/TAS 7, IAS/TAS 18, IAS/TAS 24 and IAS/TAS 40 and IASC/IASB, TASB and CMB were compared in terms of the accounting standards. The third part is the key part which explains the purpose of the study.

The compared accounting standards are more or less the same as each other. However, some differences were noticed in terms of form and content. The reason for that is because every country's accounting practises and the taxing structure are different.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, the Accounting Standards of the Capital Market Board

GİRİŞ

Muhasebe, bir işletmenin finansal durumunu anlamlı, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bir şekilde izleyen, sınıflandıran, belgelere dayandıran, kaydeden ve bunları finansal tablo ilgililerine açıklayan bir sistemdir. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının belirli kurallara dayanması gerekmektedir. Muhasebe uygulamaları kaynağını, muhasebedeki temel kavramlardan, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ve muhasebe standartlarından almaktadır.

Birçok alanda olduğu gibi ekonomi alanında da globalleşme süreci başlamış ve bu süreç ülkeler arasındaki ekonomik sınırları ortadan kaldırmıştır. Ekonomi alanında yaşanan bu küreselleşme, ekonomileri birbirlerine bağlı hale getirmektedir. Küreselleşme ile birlikte finansal bilgilerin, hem ulusal, hem de uluslararası açıdan uyumlu olması gerekmektedir.

Çalışmanın Önemi

Ülkeler açısından farklı standart uygulaması uluslararası alanda sermaye hareketlerini engellemektedir. Çünkü ulusal açıdan düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılammamaktadır. Yatırımcı, sermayesini değerlendirirken, kendisini güvende hissettiği, diğer bir ifadeyle, vergisel ve muhasebe uygulamaları açısından çeşitli sorunlarla karşılaşmayacağı ülkelere yatırım yapmak ister. Bu nedenle finansal tabloların karşılaştırılabilir, tutarlı, şeffaf ve anlaşılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Ülkemizde; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu ve Sigorta mevzuatında yer alan muhasebe ve raporlamaya ilişkin farklı hükümler, işletmelerin farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemesine neden olmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgiler uygulanan standartlar açısından doğru olsalar bile karşılaştırılabilir olma niteliğini kaybetmektedirler.

İşletmeler hem yurt içinde hem de yurt dışında faaliyet göstermektedirler. Bu faaliyetler sonucu işletmelerde hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, anlamlı, tam ve zamanlı olması gerekmektedir. Çünkü işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar finansal tablolardaki bilgileri esas alarak karar alırlar. Muhasebe verilerinin belirli nitelikleri taşıması ve finansal tablo kullanıcıları açısından temel oluşturması için

finansal tabloların muhasebe kavramlarına, ilkelerine ve standartlarına uygun olması gerekmektedir.

Çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, finansal piyasaların evrenselleşmesi, ekonomi ve teknoloji alanında yaşanan gelişim ve değişimler muhasebe uygulamalarının güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında ulusal düzenlemelerin uyumlaştırılarak uluslararası standartların oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Örneğin; bir işletme; TTK'na uygun bilanço olarak ticari bilanço, vergi kanunlarına uygun bilanço olarak vergi bilançosu, SPK ve mevzuatına uygun bilanço olarak SPK bilançosu ve yurt dışı bağlantılı çalışıyor ise uluslararası muhasebe standartlarına uygun bilanço düzenlemek zorundadır. Bu durum, işletmeler açısından çok başlı bir uygulama ortaya çıkarmaktadır. Bir işletme, birden fazla finansal tablo düzenlemek zorunda kalmaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları açısından Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Vergi Kanunları ve Bankalar Kanununda değişik düzenlemeler yer almaktadır.

Farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tüm ülkelerde aynı biçimde uygulanması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır.

Bu amaçla, 1973 yılında IASC (International Accounting Standards Committee- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) oluşturulmuştur. Komite 1975 yılından itibaren de IAS'ı (International Accounting Standards- Uluslararası Muhasebe Standartları) hazırlamaktadır.

Finansal bilgilerin evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi açısından finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması gerekmektedir. Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılmasında, IASC/IASB ve IOSCO büyük rol oynamaktadır. Bu çerçevede, IASC/IASB'nin çalışmaları, uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi için çok önemlidir.

Çalışmanın konusu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülkemizde uygulanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarına uyumunun araştırılmasıdır.

Günümüzde finansal raporlama süreci önemli değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler küresel anlamda muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Bununla birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ülkeler açısından uygulanmasında bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülkeler tarafından kullanımında karşılaşılan en büyük engel ise, her ülkenin kendi mevcut yasalarıdır.

Türkiye'de özellikle 1980'li yıllardan sonra yabancı sermaye girişinin hızlanması ve yapılan yatırımlardaki hızlı artış muhasebe uygulamalarında değişikliği kaçınılmaz hale getirmiştir. Globalleşmenin ekonomik sınırları ortadan kaldırması uluslararası alanda muhasebe standartlarının oluşmasını gerekli kılmıştır. Yapılan yatırımlar açısından muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin uluslararası kriterlere uygun olması gerekmektedir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları incelenerek çalışma kapsamındaki standartların karşılaştırılması ve bu çerçevede benzerlik ve farklılık yönlerinden ele alınması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın Sınırlamaları

31 adet TMS/IAS, 8 adet TFRS/IFRS ve 34 adet SPK Muhasebe Standardı olmakla birlikte, çalışmanın kapsamını aşacağı için çalışmada işletmeler tarafından uygulanması gereken altı standart çalışma kapsamına alınmıştır.

Çalışmanın Kapsamı

Bu amaçla, çalışmada, Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7), Hasıllara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18), İlişkili Taraflara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı

(TMS 40) olmak üzere 6 adet standart karşılaştırmalı olarak incelemeye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır:

Çalışmanın birinci bölümünde; muhasebe standartlarına yönelik genel bilgiler verilmekte olup, muhasebe standartlarının tanımı ve önemine değinildikten sonra, muhasebe standartlarının ulusal ve uluslararası boyutu ile muhasebe standartlarında harmonizasyonun gerekliliği konuları ele alınacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; muhasebe standartlarına yönelik Dünya’da ve Türkiye’de yapılan çalışmalara değinilecektir. İlk olarak Dünya’da, Amerika Birleşik Devletleri’nde, İngiltere’de ve Almanya’da yapılan çalışmalara değinilecek, daha sonra Türkiye’de, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalara değinilecektir. Son olarak, muhasebe standartları ile ilgili önemli çalışmalar yapmış Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Avrupa Birliği ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) tarafından yapılan çalışmalara değinilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; çalışma kapsamında bulunan Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı incelemeye tabi tutulacaktır.

BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe; bir iktisadi işletme ile ilgili ekonomik sonuç doğuran olay ve işlemleri izleyen, sınıflandıran, belgelere dayandıran, kaydeden ve bunları finansal tablo ve raporlara bağlayarak ilgililere sunan bir bilgi üretim ve iletim sistemidir (Sayar, 2002:77). Üretilen bilgiye ulaşmak için en temel yol muhasebe sisteminden geçmektedir. Bu nedenle, işletmenin finansal durumu hakkında ilgili taraflar açısından doğru bilgiye ulaşmak çok önemlidir.

Muhasebe, ilgililerin menfaatlerini korumaya, hakların bilinçli ve etkin olarak kullanılmasına, gelecekteki hisse senedi ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasası ilgililerinin aldatılmasını önlemeye hizmet ederek, kamuyu aydınlatma sisteminin kendinden beklenenleri yerine getirebilmesinin temel koşullarından birisi olan kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve birbirleri ile karşılaştırılabilir niteliklere sahip olmasını sağlamaktadır (Sönmez, 2003e:12).

Muhasebenin temel kabul görmüş kavramlarından süreklilik kavramı gereği işletmelerin yaşamlarının sürekli olduğu kabul edilmektedir (Kurt, 2003:91). Bu çerçevede, işletmelerin gelecekle ilgili alacağı kararlar çok büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin doğru kararlar alması da güvenilir finansal tablolara bağlıdır. Doğru, karşılaştırmaya elverişli, tam ve ihtiyaca uygun finansal tablo düzenlenmesi işletmenin sürekliliğini etkilemektedir.

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslar arası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir (Akdoğan, 2006:2).

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde, ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir (Özkök, 2000:87). Bu durum, yatırımcı açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu

risklerden en önemlisi; yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yeterince anlaşılabilmesidir. Bu nedenle, yatırımcı açısından ekonomik koşulların, muhasebe ve vergisel düzenlemelerin en iyi şekilde kavranabilmesi çok büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkündür (Akgül ve Akay,2004:4).

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, işletme yöneticilerine, kredi kuruluşlarına ve devlete bilgi sağlama fonksiyonunu üstlenen muhasebe; sermaye piyasaları açısından da kamuyu aydınlatma sisteminin çok önemli bir bölümünü oluşturmaktadır (Üstündağ, 2000:31).

Muhasebenin bu fonksiyonunu en iyi şekilde yerine getirebilmesi için üretilen bilginin doğru olması ve gerçeği yansıtması, belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması gerekmektedir. Muhasebe standartları, mali tablo ve raporlar ile bunlara esas olan mali verilerin standart kurallara göre işlenmesini ve bunlara dayanılarak çıkarılan mali tablo ve raporlarda yeknesaklığı sağlamaktadır (Sönmez, 2003c:1).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklarda ele alabiliriz (Kiracı ve Köse, 2002:49):

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

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler. Muhasebe standartları açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur (Sönmez, 2004a:1).

Muhasebe politikaları finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için seçenekler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yöntemler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünüdür (Sönmez, 2004c:2).

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkilidir (Üstündağ, 2000:31).

Türkiye’de de 90’lı yıllardan bu yana, tüm işletmeler için uygulanabilir ve dünya standartlarına uygun muhasebe ilke ve politikaları oluşturulmaya çalışılmaktadır (Yalkın ve diğ., 2006:292).

Bir ülkeye ilişkin muhasebe standartları, o ülkedeki muhasebe verilerinin, tablolarının üretimine temel alındıklarından, o ülkenin ”Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (Generally Accepted Accounting Principles)” oluştururlar (Yalkın, 2002:3).

Finansal piyasalarda muhasebenin beklenen yararı vermesi kaliteli muhasebe standartları oluşturulması ve uygulanması ile mümkün olacaktır. Günümüzde globalleşen bir dünyada finansal piyasalar entegre bir yapıya bürünmekte, bu ortam içinde yeterli pay alabilmek için ulusal düzeydeki düzenlemeler önem kazanmaktadır (Sönmez, 2003b:16).

Kaliteli muhasebe standartlarının kesin bir tanımı bulunmamakla birlikte; yatırım kararlarında finansal bilgilerin kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmeleri, belli bir kavramsal çerçeve içerisinde birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şekinden çok ekonomik önemini yansıtmaları, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanmasını teminen alternatif uygulamalardan kaçınmaları, açık ve anlaşılır olmaları, uluslararası kabul görmüş ilkelerle uyumlu olmaları, değişen ihtiyaçlara paralel olarak yenilenmeleri ve standartların uygulanmasını sağlamak üzere gerekli yaptırım mekanizmalarının

kurulmuş olması, kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri arasında sayılmaktadır (Üstündağ, 2000:43).

Muhasebe standartları, mali tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esas ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir (Yalkın, 2002: 2).

Finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebe de ortak dil anlayışını getirmiştir (Akdoğan, 2007:101).

Dünyadaki muhasebe uygulamalarına paralel olarak, muhasebe de ortak dilin oluşturulması amacıyla, Türkiye muhasebe standartlarının da uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu olması gerekir (Akdoğan, 2007:108).

Muhasebe standartlarının küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan en önemli halkayı oluşturması ve “muhasebe alanındaki en önemli mesleki grupların ya da çıkar gruplarının, farklı biçimlerde, meşru normların olduğu konumlarda yer alması” nedeniyle, uluslararası muhasebe standartları daha fazla önem kazanmaktadır (Uysal, 2006:90).

1.2. Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Finansal sonuçların tam ve gerçeğe uygun olarak finansal tablolarda raporlanması, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararların doğru ve etkin olmasını sağlayacağından, ekonomide kaynakların dağılmasına da yardımcı olur (Bayazıtlı, 2003:15).

Kaliteli muhasebe standartlarından anlaşılan; finansal bilgilerin kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmesi, belli bir kavramsal çerçeve içerisinde birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şeklinden çok ekonomik özünü yansıtmaları, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanması, açık ve anlaşılır olmalarıdır (Sönmez, 2003b:16).

Küreselleşme işletmelerin yerel pazarlardan çıkıp uluslararası pazarlarda faaliyet göstermelerine neden olmuştur. İşletmelerin uluslararası pazarlara açılmaları, faaliyet

gösterdikleri ülkelerdeki vergi ve muhasebe uygulamalarının farklı olması nedeniyle, bağlı bulunduğu ana işletmenin finansal raporları ile karşılaştırma yapabilmesini güçleştirmiştir (Uyar ve Çelik, 2006: 6).

Küresel finansal raporlama standartlarının geliştirilmesinin uluslararası yatırımları artırmasının yanı sıra gelişmekte olan piyasalara daha uzun vadeli fonların akmasına da yardımcı olacağı tahmin edilmektedir. Tüm piyasalarda ve ülkelerde aynı kalitede bilginin üretilmesi bilgi eksikliğinden kaynaklanan dalgalanmaları azaltıcı etkiye sahip olacaktır (Çelik, 2006:2).

Finansal raporlar arasındaki uyum ne kadar fazla olursa, finansal tablo kullanıcıları için o kadar faydalı olacaktır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu, standartların oluşturulmasıdır. Böylece, finansal raporlar arasındaki farklılıklar sınırlandırılmaktadır (Uluslan, 2005:11).

Muhasebe uygulamalarında uyuma duyulan bu ihtiyaç, gerek ülkelerin kendi içinde ve gerekse uluslararası kuruluşların, ülkeler arasında uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalarına başlamasına yol açmıştır. Ulusal uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar, çoğunlukla, meslek kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Ancak, meslek kuruluşlarının olmadığı ve/veya etkin olmadığı ülkelerde ise devlet eliyle yürütülmektedir (Karapınar, 2001:96).

Muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında dünyada en çok kabul gören muhasebe standartları olarak “uluslararası muhasebe standartları” bilinmektedir (Doğan, 2004:13).

Türkiye'nin de gerek Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bir ülke olması, gerekse SPK ve BDDK'nın IOSCO'nun üyeleri olmaları nedeniyle; ülkemizde 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir (Yalkın ve diğ., 2006:291).

Standartlar, sadece finansal raporlama amaçlarının başarılması aracı değildir; aynı zamanda, standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma amacıdır. Şirketler, özellikle de çok uluslu şirketler, farklı olan ve bazen birbirleri ile çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır. Bu yüzden, şirketler açısından standartların uyumunun sağlanması faydalı olacaktır (Uluslan, 2005:11).

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları genellikle vergi yasalarına dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde muhasebe uygulamalarının yasalara uygun muhasebe hizmeti vermek amacına yöneldiğini söyleyebiliriz (Tokay, 1999:50).

Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden Türk Ticaret Kanunu'nda yer almasına rağmen, vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur (Üstünel, 2003:1).

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır (Üstündağ, 2000:32).

Özetle, standardizasyon evrensel tekdüzeliğe yol açarken, uyumlaştırma karşılaştırılabilirliğin artırılması ve toplam farklılığın azaltılması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir (Uluslan, 2005:12).

Uyumlaştırma (harmonisation), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir. Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükselmesi, finansal tablo kullanıcılarının sağladığı faydayı artırır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer. Standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur (Aksoy, 2005:185).

Konu ile ilgili bazı örnekler aşağıda verilmiştir:

Bilindiği üzere, hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile SPK muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006:26).

Diğer bir örnek ise; Amerikan New York Borsası'na (New York Stock Exchange) 1993 yılında ilk Alman firması olarak başvuran Daimler-Benz, Almanya'da uygulanan standartlar doğrultusunda hazırladığı mali tablolarını Amerikan sistemine uyumlaştırmak için 6 ay gibi bir zamana ihtiyaç duymuştur. Bu dönemin sonunda çıkan tablo iki ülkede uygulanan muhasebe standartlarının farklılığını yansıtması açısından önemlidir. 1993 yılı sonu itibariyle Almanya'da uygulanan standartlara göre firmanın karı 615 milyon mark iken Amerikan standartlarında firmanın 1.8 milyar mark zararı olmuştur (Özkök, 2000:87-88).

Yukarıda verilen örneklerden anlaşılacağı üzere ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Bu zorluğun aşılması uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının uygulanması ile mümkün olabilecektir.

Özellikle, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin 2005 yılından itibaren bu standartları kullanmalarının zorunlu hale getirileceği dikkate alındığında uluslararası muhasebe standartlarının önemi bir kat daha artacaktır (Doğan, 2004:13).

IFRS'lere geçişin işletmelere getireceği fırsatları şu şekilde belirlemek mümkündür (Aslan, 2004:57-58):

- Yeni uygulama ile birlikte; finansal tablo düzenleme ve finansal muhasebe yönetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak işletme içi yönetim raporlama sistemlerini yeniden şekillendirme,
- İşletme ve yönetici performansı değerlendirme ölçütleri geliştirme,
- İşletmenin finansal yapısının diğer performans göstergeleri ile birlikte, analizcilere, yatırımcılara ve hisse senedi sahiplerine iletişimini iyileştirme,
- Sermaye maliyetini azaltma.

IFRS'lere geçişin sağlayacağı en önemli avantaj; özellikle uluslararası alanda işletmelerin ülkeler arası raporlama maliyetlerini azaltmasıdır. Standartların esas çıkış noktası da burasıdır.

Hangi düzeyde olursa olsun, uyum taraftarları uyumun yararlarını 4 ana grupta toplamaktadır. Bunlar (Uluslararası, 2005:17);

- a) Çok uluslu şirketlerde artan maliyet tasarrufu sağlanması,
- b) Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması,
- c) Yüksek kaliteli muhasebe standartları ve uygulamalarının geniş bir alana yayılması ve
- d) Ünelere sınırlı kaynaklarla düşük maliyetli finansal muhasebe standartlarının temin edilmesidir.

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte ekonomik sınırlar ortadan kalkmıştır. Şirketler arası yatırımların artarak devam etmesi uluslararası alanda muhasebe standartlarının oluşmasını gerekli kılmaktadır. Türkiye'de de özellikle 1980'li yıllardan sonra bu gelişmelere paralel olarak yabancı sermaye girişi ile uluslararası yatırımlarda görülen artış, şirket bilançolarında yer alan kalemler ve bu kalemlere ilişkin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin uluslararası kriterlere uygun olması gereğini ortaya çıkarmıştır (Uyar, 2001:65).

Muhasebenin bu alanındaki gelişmelerini birçok faktör etkilemiştir. Bunları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kiracı ve Köse, 2002:51):

- Ticaret ve sanayide uluslararası düzeydeki artış,
- Ulusal işletmelerin yabancı veya çok uluslu şirketlerle yapmış olduğu birleşmelerdeki artışlar,
- Uluslararası para ve sermaye piyasasının ulusal işletmeler nezdinde öneminin ve etkinliğinin artması,
- Yabancı kişi ve kuruluşların ulusal işletmelere yapmış oldukları yatırımlardaki artışlar,

- Ulusal işletmelerin yabancı işletmelerle olan karşılıklı taahhüt işlemlerinde görülen artışlar.

Dünya’da uzun yıllardır muhasebe alanında çalışmalar yürütülerek; muhasebe uygulamalarında ve raporlamalarda gerçeğe uygun ve anlamlı bilgi sunulmaya çalışılmaktadır (Yalkın ve diğ., 2006:292).

Ülkemizde ve dış ülkelerde oluşturulan muhasebe standartları; finansal tabloların tutarlı, karşılaştırılabilir, açık ve güvenilir finansal bilgi sunan bir raporlama sistemi sağlaması amacına hizmet etmektedir.

IFRS’lere dönüşüm, bir muhasebe ilkeleri setinden, diğer muhasebe ilkeleri setine geçmekten daha fazla anlam taşımaktadır. Bu dönüşüm, finansal muhasebe açıklama zorunluluklarında ve finansal raporlamada önemli farklılıklara yol açmaktadır. Dönüşüm aşlında teknik bir uygulama olmanın dışında, işletmenin yatırımcıları, hisse senedi sahipleri ve rakipleri gözünde yeniden değerlendirilmesi fırsatını veren bir yapılanma niteliği taşımaktadır (Aslan, 2004:57).

Uluslararası Muhasebe Standartlarının dünya çapında kabul görmesinin kazandırdığı yararlardan dolayı, ulusal ticarete uygunluğundan, karşılaştırılabilirlik ve uyum kolaylığından dolayı, uluslararası muhasebe standartlarını kullanan ülke sayısı giderek artmaktadır (Durmuş, 1994:5).

Türkiye’de finansal raporlama standartlarının uygulamasına kolay biçimde geçişin sağlanabilmesi için, muhasebe ve denetim mesleğini yapanların eğitilmesi büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2007:116).

1.3. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırmanın Gerekliliği

Finansal bilgilerin kaliteli ve karşılaştırmaya elverişli olması sadece ulusal değil uluslararası ölçekte de bir gerekliliktir (Çelik, 2006:2). Çünkü işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal bilgilerin niteliği ve içeriği finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir.

Finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “muhasebe standartları” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır (Kiracı ve Köse, 2002:48).

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, şirketler bakımından sermaye piyasalarından fon toplanması sürecini, yatırımcılar bakımından yüksek getiri elde edilecek yatırım kararlarının alınmasını güçleştirmektedir (Çelik, 2006:5). Bu nedenle uluslararası alanda genel kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulması ve tek bir muhasebe dilinde raporlama standartlarının hazırlanması gerekmektedir.

Ülkemiz dahil dünya çapında birçok ülkedeki yetkili organlarla çok çeşitli düzenleyici kurum ve kuruluşun UMS/UFRS'nin uygulanmasına yönelik attığı ve atmakta olduğu ciddi adımlar ile ulusal ve uluslararası yasal düzenleme çerçevelerindeki gelişmeler göz önüne alındığında, UMS/UFRS'nin, günümüz küresel muhasebe standartları seti anlamında genel kabul görür hale geldiği anlaşılmaktadır (Aksoy, 2005:182).

IAS/IFRS'ye uyumu engelleyen (zorlaştıran) bazı faktörleri şöyle sıralayabiliriz:

- Farklı ekonomik yapıların olması,
- Muhasebe sisteminde farklı vergi uygulamalarının olması,
- Bazı standartların karmaşık yapıda olması nedeniyle yeterince anlaşılabilmesi,
- IAS/IFRS'nin uygulanmasındaki eğitim yetersizliği.

Küresel finansal raporlama standartlarının oluşturulamaması yatırımların etkinliği açısından olumsuz etkilere sahiptir. Bu durum Türkiye'deki 2001 finansal krizinde açık bir şekilde yaşanmış, gelişmekte olan bir piyasa olarak Türkiye'deki şirketlerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin tam ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasının önemi ortaya çıkmıştır. Farklı değerler ile raporlamanın nereden kaynaklandığının saptanması ve yatırımcılara olası etkilerinin ortaya konulması küresel finansal raporlama standartlarının gerekliliğini açıklamak bakımından da önem taşır (Çelik,2006:2).

Mali raporların, şeffaf, kolayca anlaşılabilir ve birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasının globalleşen dünya ekonomisi için büyük önemi vardır. Kolayca anlaşılabilir ve birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikteki mali raporlar ancak Uluslararası Muhasebe Standartları ile sağlanabilir (Sönmez, 2003e:2).

Bankalar, Sigorta şirketleri ve SPK'nın diğer işletmelerin de bu standartları zorunlu olarak uygulamalarını sağlamak için T.T.K.'nin diğer mali kesim işletmelerinde TMS esaslı finansal tabloların hazırlanması zorunluluğu uygulamaya girmiştir (Akdoğan, 2007:116).

Uluslararası uyumlaştırma ile sağlanabilecek avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bekçi ve Özdemir, 2007:305):

Devlet ve uluslararası standart belirleyiciler açısından;

- ✓ Ülkelerin, uluslararası muhasebe standartlarına tam entegrasyonu, zaman ve para tasarrufu sağlar,
- ✓ Çok uluslu işletmelerin anlaşılması zor, yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyemeyecekleri transfer fiyatlarının tespit edilmesini sağlar,
- ✓ Yabancı ülkelere geliri olan çok uluslu işletmeleri de kapsayacak biçimde, yatırımcıların vergi yükümlülüklerini hesaplamayı kolaylaştırır.
- ✓ Standartları yayınlanmaya gücü yetmeyen ülkelere, yüksek kalitede ve iyi araştırılmış standartlara erişebilmeleri sağlanır,
- ✓ Farklı ülkelerdeki girişimlerin yönetimlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar,
- ✓ Uluslar arası yatırımcıların dış yatırımları kolayca izlemesini mümkün kılan UMS'nın benimsenmesiyle, uluslar arası yatırımları çekme konusunda hükümetlere yardımcı olacaktır.

Bölgesel ekonomik gruplar açısından;

- ✓ Yaygın muhasebe uygulamaları aracılığıyla ticaretin artırılmasına,
- ✓ Çeşitli işletmelerin performansları üzerine anlamlı verilerin derlemesine yardımcı olur.

Çok uluslu işletmeler açısından;

- ✓ Uluslar arası yatırımcılara farklı ülkelerdeki yatırım portföylerinin kullanışlı ve anlamlı bir şekilde karşılaştırılmalarını sağlar,

- ✓ İşletme içi finansal bilgi iletişimine destek olmasıyla, daha iyi yönetim kontrolünün geliştirilmesini sağlar,
- ✓ Birleşme ve devralmalarda, yabancı işletmelerin değerlemelerinin daha doğru biçimde gerçekleştirilmesini sağlar,
- ✓ Denizaşırı menkul kıymet borsalarının ihtiyacı olan raporlamayla uyumu kolaylaştırma,
- ✓ Denetim maliyetlerinin azaltılmasında başarı sağlama ve kolaylık sağlama,
- ✓ Muhasebe çalışanları sınır dışında kolayca transfer edilebilmesi şeklinde yararları olacaktır.

BÖLÜM 2: MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde ve dış dünyada oluşturulan muhasebe standartları; finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali bilgi sunan bir mali raporlama sistemi sağlama amacındadır. Standartlar, ekonomik etkinlik ve mali istikrar için gerekli olup, nitelik olarak yüksek kaliteye sahip olmalı, güçlü bir altyapı ile desteklenmelidir (Sönmez, 2003a:2).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:465).

Muhasebe standartları ve uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklar; hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır (Üstündağ, 2000:36).

2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Dünya'da Yapılan Çalışmalar

Dünya'da gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ülkelerin muhasebe standartları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:8).

Son yıllarda muhasebe standartlarının ve muhasebe denetim standartlarının küreselleşmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır. ABD'de ve İngiltere'de Financial Accounting Standards Board (FASB / Muhasebe Standartları Kurulu), yine ABD'de International Accounting Standards Board (IASB / Uluslararası Muhasebe Standartları

Kurulu) 2005 yılında uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmişlerdir (Demir ve Öztekin, 2006:32).

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya da genel kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olması için üzerinde durulması gereken konular şöyle özetlenmektedir (Sönmez, 2003b:1).

1. Finansal bilgiler karşılaştırılabilir, şeffaf ve objektif olmalıdır.
2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına kullanıcıya sağlayacağı yararlar açıkça ortaya konulmalıdır.
3. Kullanıcının bu standartlarının uygulanmasında katlanacağı maliyetin ne olacağı açıklanmalıdır.
4. Standartlar oluşturulurken ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınmalı ve bu konuda ortak tartışmalar yapılmalıdır.
5. Denetim standartlarının kalitesi mutlak surette yüksek tutulmalıdır.
6. Finansal bilgiler mali analize imkan verebilecek açıklıkta olmalıdır.

2.1.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD’de Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan muhasebe standartları “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın; ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri “kural bazlı”dır.

ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır (Sanlı, 2002:3).

SEC 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulmuştur. 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir (Üstündağ, 2000:37).

SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'dür (Başpınar, 2004:43).

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir (Akgül ve Akay, 2004:9).

FASB, 1973 yılında APB deneyiminde farkına varılan yetersizliklere çözüm getirme amacıyla kurulmuştur (Sanlı, 2002:3).

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir (Başpınar, 2004:43).

FASB tarafından belirlenen muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC'in resmi desteği bulunmasına karşın, FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılımının sağlanmasına ve getirilen düzenlenmeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir (Sanlı, 2002: 4).

FASB tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında izlenen yöntem ve aşamalar şöyledir (Üstündağ, 2000:39-40):

1. Düzenleme yapılacak konuların FASB gündemine alınması,

2. Standart oluşturma süreci:

- n alışma grubunun oluşturulması,
- Çalışma grubunun oluşturulması,
- Tartışma metninin hazırlanması,
- Basın toplantısı ile kamuya duyurma,
- Sözlü ve yazılı önerilerin değerlendirilmesi,
- FASB toplantıları,
- Son taslağın hazırlanması,
- Nihai metnin hazırlanması.

Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında, ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile UFRS’nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:465).

2.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere’de Yapılan alışmalar

İngiltere’de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir (Akgül ve Akay, 2004:11).

1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee) olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) adını almıştır (Başpınar, 2004:44).

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır (Üstündağ, 2000: 41).

ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması 1990'lı yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, ASC'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır (Akgül ve Akay, 2004:11).

Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile getirilmiştir. Bu Kanun hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir (Üstündağ, 2000:41).

İngiltere'de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur (Başpınar, 2004:44).

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board -ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması ile yetkili kuruluştur. ASB tarafından standartların oluşturulmasında, ilgili çevrelerin katılımını öngören bir yöntem izlenmektedir (Akgül ve Akay, 2004:12).

İngiltere'de oluşturulan yeni sistemde yer alan kuruluşların faaliyetleri sırasında ve getirdikleri düzenlemelerde vergi sistemini dikkate almadıkları, finansal raporlamanın vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik muhasebe uygulamalarından tamamen ayrıldığı gözlenmektedir (Üstündağ, 2000:42).

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlikler göstermektedir. Ancak, İngiltere sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir. İngiltere ve ABD'de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütü hakim iken, bu yapının değiştirilerek sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil, finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin de

sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir (Başpınar, 2004:45).

2.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya'da Yapılan Çalışmalar

Almanya'da muhasebe standartları düzenlenmesi sisteminde belirleyici olan husus yasal düzenlemelerin finansal raporlamayla ilgili esasları yönlendirmesidir (Üstündağ, 2000:42).

Almanya'da kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir tarihi vardır. Günümüzde ise, düzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB'nin 4. 7. ve 8. direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan hukuku etkilemiştir (Akgül ve Akay, 2004:13).

Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış; yalnızca, Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants) muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayınlamıştır (Başpınar, 2004:45).

Almanya'da 1 Mayıs 1998'de yürürlüğe giren bir kanun ile muhasebe standartları oluşturmakla görevli, Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Rechnungs Standarde Komitee - DRSC) adında bir özel sektör standart oluşturucu kuruluşun oluşturulması öngörülmüştür (Üstündağ, 2000:43).

DRSC'in kurulmasını müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır (Akgül ve Akay, 2004:13).

DRSC, standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüş alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasıyla danışma komitelerinin kurulmasını öngörmektedir (Başpınar, 2004:46).

Almanya'daki gelişmelerde diğer ülkelerdeki deneyimlerin ulusal/uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında harmonizasyon girişimlerinin yasama tarafından yapılan düzenlemelerden çok düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğunu göstermesi etkili olmuştur (Üstündağ, 2000:43).

DRSC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında Amerikan modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından önemlidir (Akgül ve Akay, 2004:14).

2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Ülkemizdeki gibi finansal piyasalarda yaşanan kriz dönemlerinde muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatmadaki etkinliği ve “kalitesi” tartışılabilmektedir. Kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri; finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap vermeleri, açık ve anlaşılır olmaları, standartların birbirleriyle tutarlı olmalarıdır (Sönmez, 2003b:2).

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelere örnek alınan yasalar ve uygulamalar etkili olmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:474).

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2004:46).

Türkiye’de muhasebe alanına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır. TTK’nın hükümleri uygulamaya yeterince yansımamıştır. Vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve

belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur (Sönmez, 2003c:1-2).

Türkiye’de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS’e uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının IAS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir (İbiş ve Akarçay, 2003:8).

Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının birlikte ele alınmasının altında yatan temel neden Türkiye’nin Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) bir üyesi olmasıdır. Bu Federasyonun tüm üye ülkelerde benimsenmiş Muhasebe Standartlarını ortak bir platforma getirilmesi yolunda çalışmalar yapmaktadır. Böylece ortak bir platformun oluşturulması aynı muhasebe anlayışı ve dilinin kullanılması, muhasebe standartlarını düzenleyenlerin, uluslararası finansman sağlayan kuruluşların ve uluslararası yatırımcıların işlerini önemli ölçüde azaltacak ve tüm bu işlemlerle ilgili büyük bir zaman tasarrufu sağlayacaktır (Kardeş, 2001:58).

Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarındaki gelişmelere rağmen, standartlar bazı eleştiriler de almaktadır. Standartlara göre düzenlenmiş finansal tabloların kullanıcılar için asgari bilgiyi içerdiğini, bu bilgilerin arttırılabileceğini ve tablo kullanıcılarına daha kapsamlı ve kaliteli bilgi sunulacağını ileri sürülmektedir (Sönmez, 2003c:2).

Ülkemizin uluslararası uyumu ise yasal düzenlemelerin, uluslararası uygulamalara olan uyumu ile yakından ilişkilidir. Bu bakımdan yasal düzenlemeler ile uluslararası uygulamalar arasındaki bağ, uyum konusunda en önemli faktör olarak ortaya çıkmaktadır (Karapınar, 2001:97).

TTK ve vergi mevzuatının yanı sıra, muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemine ilişkin gelişmeler; “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından hazırlanan tek düzen muhasebe sistemi, bankalara ilişkin,

sigorta şirketlerine ilişkin SPK tarafından yapılan düzenlemeler, Maliye Bakanlığı'nca MSUGT ile yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır. Bunlara ek olarak 9.2.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından TİMUEDESK oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından Türkiye Muhasebe Standartları adı altında muhasebe standartları yayımlanmaktadır (Sönmez, 2003c:2).

TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini sürdüren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TİMUEDESK)'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir (Sönmez, 2004b:3).

Ayrıca, TİMUEDESK'in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır (İbiş, 2001:10).

TİMUEDESK, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalarla önemli bir altyapı oluşturulmuştur (Yalkın, 2002:6).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir (Akgül ve Akay, 2004:14).

Bu kuruluşlar arasında;

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yer almaktadır.

Bu kuruluşlardan bazıları aşağıda incelenmiştir.

2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Ynelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan alışmalar

Buğun Dünya da teknolojidaki ilerlemelerle sermaye piyasalarının ve işletmelerin küreselleşmesi, uluslararası muhasebe standartlarının ve bunların açıklamalarının doğru ve güvenilir olması üzerinde baskılar oluşurmaktadır (Sönmez, 2003b:1).

Farklı ülkelerdeki farklı kurallara uyma zorunluluğu, uluslararası şirketlere ilave maliyetler getirmektedir. Örneğin, bir şirketin bağlı olduğu ortaklık farklı bir ülkede ise ve bağlı ortaklık uluslararası bir borsada işlem görüyorsa bu şirket için üç değişik muhasebe standardına göre finansal tablolar hazırlanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır (Sönmez, 2004c:80).

Özellikle okuluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında temel rol oynayan muhasebe prensipleri, şirketlerin buldukları ülkelere göre farklılık arz etmekte bu durum da hazırlayıcılar ve kullanıcılara büyük zorluk doğurmaktadır (Sönmez, 2004c:80).

SPK'nun 16 ve 22/e maddeleri ile SPK'ya muhasebe standartları belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlanmakta olup düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esasların uygulanabilmesi öngörülmektedir (Sayar, 2002:78-79).

Ülkemizde de IOSCO'nun  yesi olan SPK, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak (seri XI,No:25 tebliği) UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur (Aksoy, 2005:190).

SPK muhasebe standartlarının sadece Kanun kapsamındaki ortaklıklarca uygulama zorunluluğunun bulunması, bu standartların sınırlı sayıdaki ortaklıkların mali tablolarında tek düzenliği sağlayabilmektedir (Sayar, 2002:79).

Seri:XI, No: 25 sayılı Tebliğ kapsamında bulunan; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senedi borsada işlem görsün ya da görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yukarıda yer verilen işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler, Tebliğ uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır (SPK, 2003a:1).

Ülkemizde menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören veya belirli bir sayının üzerinde ortak sayısının olduğu işletmelerde UMS ve UFRS'dan esinlenerek hazırlanmış muhasebe ve raporlama standartları uygulanmaktadır (Pekdemir, 2007:113).

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır. Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır (Başpınar, 2004:48):

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

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

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

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

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır (Akgül ve Akay, 2004:18).

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

Farklı standart uygulaması uluslararası sermaye hareketlerinde önemli bir engel oluşturmaktadır. Yerel standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılammakta ve bu şirketlerin hisse senetleri uluslararası

borsalarda işlem görmemektedir. Bunun için, finansal tabloların gerçek, şeffaf, tutarlı , anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmaları şarttır (Üstünel, 2005:18).

Uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak finansal tablolar düzenlemeleri gerekmektedir (Yalkın ve diğ., 2006:293).

2.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde, muhasebe standartları açısından en önemli adımlardan bir tanesi de, muhasebe mesleğinin örgütlenmesinden sonra 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) kurulmasıdır (Yalkın, 2002:4). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde kurulmuş ve günümüze kadar toplam 15 adet muhasebe standardı yayınlamıştır.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Başpınar, 2004:50).

TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini sürdüren T.Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK, ulusal muhasebe standartlarını saptarken, Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmakta ve saptanan standartların uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması ilkelerini göz önünde bulundurmaktadır (Sönmez, 2004a:1).

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Yalkın, 2001:3):

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

Ülkemizde muhasebe standartları hazırlayıp, yayınlayan TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek ve ayrıca, meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını yayınlamaktır (Sönmez, 2003a:2).

TMUDESK, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur ve yayınladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır (Akgül ve Akay, 2004:22).

Ülkemizdeki ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, hkmetin de bu yöndeki niyet ve IMF'e olan taahhütlerini de dikkate alarak, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IFRS / IAS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir (stnel, 2005:19). Kurul tarafından 31 adet TMS, 7 adet TFRS ve yorumlar yayınlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'da; Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB'le yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe

çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2006:6).

Muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi fazladır. Bu yüzden, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun örgütlenmesi ve faaliyetleri önemli bir başlangıç olmuştur (Sönmez, 2003b:17).

Finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uyulacağına dair hükümler konmuş; ancak bu standartların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olacağı hususu vurgulanmıştır (Üstünel, 2005:19).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olarak yasal düzenleme ile yetkilendirilmiştir” (Seviğ, 2006a:1).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu geçmişte yapılan çalışmalarını değerlendirerek TMSUDSK tarafından yayınlanmış bulunan “Türkiye Muhasebe Standartlarını” taslak metin olarak kabul edip, bunları gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Bu yolla tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımı mümkün olabilecek, gerekli değişiklikler yapılan standartlar “genel kabul görmüş” niteliğine kavuşabilecektir (Sönmez, 2003a:2).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında’ki yönetmeliğin dokuzuncu maddesi ile belirlenen görevleri şunlardır (Seviğ, 2006b):

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye muhasebe standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının 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 alınmasını sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerekteğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilicinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK, yukarıda belirtilen temel görevi doğrultusunda 2005 yılı başından itibaren UMS Uluslar arası Muhasebe Standartları ve UFRS Uluslar arası Finansal raporlama Standartlarına paralel olarak ve aynı numaraları oluşturacak şekilde TMS Türkiye Muhasebe Standartları ve TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları şeklinde hazırlayıp ve seri olarak Resmi Gazetede yayınlamaktadır (Pekdemir, 2007:111).

TMSK, ayrıca KOBİ'ler için ayrı bir muhasebe standart taslağı hazırlamıştır. Bu standart, özde yayımlanmış muhasebe standartları setine benzemekle beraber, daha basit, muhasebe standartlarının özeti niteliğindedir (Akdoğan, 2007:107).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, uluslararası alanda ortak muhasebe dili olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması ve Türkiye genelinde uygulamaya geçirilmesi halinde Türkiye'nin bu konuda Avrupa ve dünya ile entegrasyonu sağlanabilir (İbiş ve Akarçay, 2003:9).

Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde yer alan muhasebe ve raporlamaya ilişkin farklı hükümler, ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemesine yol açmaktadır. Bu finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar dahi karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmektedirler (Üstünel, 2005:18).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS ile ilgili olarak halen çalışmalarını sürdürmektedir (Saban ve Genç, 2005:133).

2.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar

2.3.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Son yıllarda yaşanan globalleşme ile birlikte birçok alanda olduğu gibi sermaye piyasaları da küreselleşme sürecinden etkilenmiştir. Muhasebe standartlarının uluslararası uyumunun sağlanması konusunda çalışmalar yapan kuruluşlardan bir diğeri de; Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'dür.

Sermaye piyasalarının globalleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraççılar menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup, iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaya başlamıştır (Üstündağ, 2000:51).

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), ABD'deki 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 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir (İbiş ve Akarçay, 2003:2).

IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "uluslararası halka arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin (ve dolayısıyla farklı muhasebe standartlarının) sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirlenmiştir (Üstündağ, 2000:52).

IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır (İbiş ve Akarçay, 2003:2).

1989 yılında Dünya Menkul Kıymet Borsaları ile ilgili düzenlemeleri yapan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) belirli koşulların yerine getirilmesi (yeni standartların belirlenmesi, uygulamada firmalara tanınan insiyatifin daraltılması ve açıklık-kamuoyu aydınlatma prensibine daha fazla önem verilmesi) halinde IASC tarafından kabul edilen standartları (IAS) destekleme kararı almıştır (Özkök, 2000:93).

Uluslararası piyasalardaki gelişmeyi engelleyen ve önemli bir konu olarak düşünülen muhasebe isteklerindeki farklılıkların giderilmesine yönelik olarak 1995 yılında Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonu (IOSCO) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) arasında bir anlaşma imzalanmıştır. Yapılan bu anlaşmaya göre, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uygunluğunun sağlanması için "Core Standards" adı verilen temel nitelikteki standartların tespit edilerek uyum çalışmalarının tamamlanması amaçlanmıştır (Sönmez, 2004c:80).

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), IASC/IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir. Bu doğrultuda, Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine

uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UMS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005:188).

IOSCO uluslararası muhasebe standartlarının etkin olarak kullanılabilmesi için tek bir çerçeveye dayalı bir bütün oluşturması gereği, böyle bir projenin teknik uzmanlık ve kaynak gerektirmesi nedeniyle bu misyonu benimsemiş ve birçok ülkeden uzmanlarla çalışmakta olan IASB'nin daha etkin çalışacağı görüşü, bir özel sektör kuruluşu olan IASB'nin ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayabilecek olmasından dolayı muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, IASB'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir (İbiş ve Akarçay, 2003:4).

IASC/IASB'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere Mayıs 2000'de IASC/IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır (Uluslan, 2005:18).

IOSCO ve IASC'ın ortak girişimleri, muhasebe standartlarının uyum çabalarını önemli bir aşamaya taşımaktadır (Akgül ve Akay, 2004:30).

IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınır ötesi kote edilen halka arzlarda çok uluslu şirketlerin UFRS'yi kullanmalarına izin vermesi yönündeki tavsiyesi, UFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığına göstergelerinden birisidir (Aksoy, 2005:188).

2.3.2. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır (Üstündağ, 2000:50).

AB'nde muhasebe uyumlaştırması; şirketler hukuku uyumlaştırma programının bir parçasıdır. Avrupa sermaye pazarının gelişmesinde, üye ülkeler arasında ticarete, işletmeler arası ilişkilerde, şirket devir ve birleşmelerinde muhasebe uyumlaştırılması bir çerçeve oluşturmaktadır (Sağlam, 2004:49).

AB şirketler hukuku uyumlaştırmasında kullanılan enstrümanlar genellikle direktiflerdir. Direktif üye ülkelere atıf edilen yasal enstrümanlardır. Bu uyumlaştırma tekniği dünyanın başka bir yerinde kullanılmamakta ve diğer tekniklerin hazırlanış ve etkileri yönünden farklılık göstermektedir (Sağlam, 2004:49-50).

Avrupa Birliği üyeleri arasında farklı muhasebe standartları uygulamalarını en aza indirmek amacıyla Birlik tarafından birçok Direktif yayınlanmıştır (Özkök, 2000:91).

Uluslararası muhasebe standartları öncesi, muhasebe uygulamaları direktifler aracılığıyla yapılmaktaydı. Bu direktifleri şöyle verebiliriz (Yükçü, 2006:176):

- Hesapların yayımlanması hakkında birinci direktif (1968).
- Şirketlerin yıllık finansal tabloları hakkında dördüncü direktif (1978).
- Konsolide finansal tablolar hakkında yedinci direktif (1983).
- Bağımsız finansal denetim hakkında sekizinci direktif (1984).
- Kredi kuruluşlarının yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında banka hesapları direktifi (1986).
- Şube hesapları hakkında onbirinci direktif (1989).
- Dördüncü ve yedinci direktiflerin kapsam ve uygulamalarında değişiklik yapılması hakkında SME/GmbH&CoKG direktifi (1990).
- Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında sigorta hesapları direktifi (1991).

Avrupa Birliği'nce "Dördüncü Direktif" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Direktif" konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Direktif"te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili konular yer almaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:459).

Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı; muhasebe kurallarını AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmasıdır (Sağlam, 2004:51).

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:459);

- Direktifler teknik olarak eksiklikler taşıdığı için, üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması ve ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi,
- Muhasebe ile ilgili direktifler yayımlandıkları tarihten itibaren, gerekli değişiklikler yapılmadığından güncelliğin sağlanamaması,
- Kalite geliştirici mekanizmalar oluşturulmadığı için muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması,
- Birçok üye ülke ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurduğu için direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması,
- Büyük Avrupa şirketlerinin AB Muhasebe Standartları'na uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

Söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde durulmuş 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir (Akgül ve Akay, 2004:34).

Bir dizi halinde getirilen bu düzenlemeler neticesinde UMS/UFRS, AB bünyesinde uygulanan ortak muhasebe standartları seti olarak genel kabul görmüştür. AB, bu yönde 2005 yılı başında UMS'yi uygulama kararı almış ve AB'de kayıtlı şirketlerin, 2005'ten itibaren UFRS'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamaları gerekeceğini belirten bir düzenleme önermiştir (Aksoy, 2005:192-193).

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 tarihinde yayınladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde IAS/IFRS'ye uyumlu muhasebe standartlarının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır (Ulus, 2005:18).

2005 yılında AB üyesi ülkelerde borsaya kote olan şirketler International Accounting Standards (IAS/ Uluslar arası Muhasebe Standartları) ve (IFRS/Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları) uygulamasına geçmişlerdir (Demir ve Öztekin, 2006:33).

UFRS'nin küresel standartlar seti olma yolunda mesafe katettiği görülen gelişmeler dikkate alındığında, AB yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye ülkeler hem de üyelik sürecindeki ülkemiz açısından önem arz etmektedir (Aksoy, 2005:190).

2.3.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu (IASC) 29 Haziran 1973'de, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda ile Amerika Birleşik Devletlerinde önde gelen muhasebe mesleği ile ilgili kuruluşların yaptıkları bir anlaşma sonucu kurulmuştur (Durmuş, 1992: 4). Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi'nin genel amacı; uluslar arası muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanmasıdır.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir örgüt olarak IASC, etkili küresel ve bölgesel aktörlerle kurmuş olduğu özel ilişkileri nedeniyle, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneği içinde işlev görmektedir (Uysal, 2006:87).

Türk Muhasebe standartlarının saptanmasında esas alınan uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Kurulu (IASC) tarafından hazırlanmaktadır. IASC, İngiltere'de yerleşik, bağımsız ve özel sektör tarafından finanse edilen standart yapıcı bir örgüttür. Kurulun temel görevi, kamu çıkarı doğrultusunda yüksek kalitede, anlaşılır ve yaptırım gücü olan global muhasebe standartları oluşturarak genel nitelikli tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilginin sunumunu sağlamaktır (Sönmez, 2004a:2).

IASC/IASB tarafından oluşturulan standartlar ilke bazlıdır. İlke bazlı standartlar, ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan, kurallar ve ilkeler arasında bir denge oluşturmayı hedefleyen ve işlemlerin şeklini değil özünü yansıtan standartlardır (Ulusan, 2005:17-18).

IAS/IFRS'lerin Dünya'da kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olabilmesi için üzerinde durulması gereken konulardan birisi, yukarıda belirtildiği gibi standartlar oluşturulurken ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınması ve bu konuda ortak çalışmalar yapılmasıdır. Zira, IASC/IASB'nin yeniden yapılandırılmasında göz önünde tutulan en önemli faktör, ulusal standart koyucularla yakın işbirliği içinde çalışarak çıkarılan standartların tüm dünyada kolaylıkla benimsenmesinin sağlanması olmuştur (Uluslan, 2005:25).

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinde yön verici bir aktör olarak üstlendiği liderlik rolünün geniş bir kabul görmesi nedeniyle, yayımlanan standartlar, dikkate değer sayıda üye ülke tarafından bir biçimde kabul görmektedir (Uysal, 2006:93).

Uluslararası muhasebe standartlarının önemini vurgulayan IASC Başkanı Michael Sharpe XV. Dünya Muhasebe Kongresi'nde 28.10.1997 tarihli toplantıdaki tebliğinde özetle şu hususları işaret etmiştir (Sönmez, 2004a:2).

- Gelecekte küreselleşme temeldir ve kaçınılmazdır. Bu da tüm dünya için Tekdüzen muhasebeyi şart kılar.
- Yatırımcılar, kendilerinin anladıkları ve güvendikleri piyasalara yatırımda bulunurlar. Bu nedenle, uluslararası muhasebe standartlarını kabul eden ve finansal raporlamada bunları esas alan ülkeler avantajlı duruma geçer.
- Tüm uluslararası örgütler, ülkeler arasındaki sermaye akışındaki engelleri kaldırmak ve dünya çapında tasarrufların etkin bir biçimde tahsisine yardımcı olmak için IASC'ın yaptığı çalışmalarını desteklemektedirler.
- 21. yüzyılda bir muhasebe rönesansı beklenmektedir. Tüm dünyada uygulanabilecek şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama standartları istenmektedir.

IASC'nin, her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS'a yaklaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması amacıyla Mart 2001 tarihinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'da (IASCF), muhasebe

standartlarının uluslararası harmonizasyonu çalışmaları konusunda önemli bir adım olarak kabul edilmektedir (Tetik ve Demirel, 2004:127).

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır (Başpınar, 2004:53).

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır. IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu / International Federation of Accountants) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:36-37).

Ülkeler tarafından uyulması zorunluluğu olmaması nedeniyle başlangıçta fazla önem taşımayan bu standartlar, özellikle 1980'lerin ikinci yarısından itibaren ülke sınırlarının eski katılığını yitirmesinin ve uluslararası düzeyde finansal raporlama ihtiyacının artmasının doğal sonucu olarak daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Başpınar, 2004:54).

Şu ana kadar yayımlanmış 8 adet UFRS(IFRS) ve 31 adet UMS(IAS) kodlu muhasebe standardı olmak üzere toplam 38 adet standart ve Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunuluşu ile ilgili Kavramsal Çerçeve yürürlükte bulunmaktadır. Ayrıca uluslararası muhasebe standartları ile ilgili olarak 16 yorum yayımlanmıştır (Akdoğan, 2006:6).

IASCF'nin ilgili kuruluşu olan IASB (International Accounting Standards Board- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında daha önce çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları'nı ve ilgili yorumlarını onaylamıştır. Bundan sonra IASB tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Mali Raporlama Standartları"ni oluşturacaktır (Tetik ve Demirel, 2004:127).

Önceleri IASC ve Mayıs 2000'den sonra IASB olan Kurulun, gelişiminde kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli olaylar aşağıdaki gibidir (IASB, 2007):

- IASC ilk standart taslağını 1974'de yayınlamış ve bu taslak, "UMS-1, Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı"
- 1976 yılında dünyanın en büyük on banka ve finansal kuruluşlarının yöneticileri IASC ile birlikte çalışmaya karar vermişler ve banka ve finansal kuruluşlarda mali tablolar konusunda standart hazırlama projesi başlatmışlardır.
- 1977 yılında IFAC kurulmuş ve IASC ile yakın ilişkiye girerek her iki kurumun özerk bir şekilde çalışması benimsenmiştir.
- 1979 yılında IASC ve OECD muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır.
- 1980 yılında banka ve finansal kuruluşlarda, finansal tablolar konulu standart taslağı yayınlanmıştır.
- Yine aynı yıl, Birleşmiş Milletler bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe ve raporlama ile ilgili hükümetler arası çalışma grubu ilk defa IASC'nin faaliyetlerini tanımış ve IASC ile birlikte işbirliği içinde olma konusunda karar verilmiştir.
- 1981 yılında Danışma Grubu oluşturulmuş ve ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını belirleyen örgütleri ziyaret edilmeye başlanmıştır.
- Yine aynı yılda, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'daki muhasebe standartlarını belirleyen otoritelerle birlikte Ertelenmiş Vergiler konusunda bir çalışma grubu oluşturulmuştur.
- 1982 yılında IASC ve IFAC müşterek çalışmaların genişletilmesi konusunda daha da ileriye gitmeleri için yeni bir işbirliğine girmişlerdir.
- 1984 yılında ilk defa ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile resmi görüşmelere başlanmıştır.
- 1985 yılında IASC, SEC'in Çokuluslu Şirketlerle İlgili Finansal Raporlama Konusundaki projesine tepki göstermiştir.

- 1986 yılında New York Borsası ve Uluslararası Barolar Birliği ile mali piyasaların küreselleşmesi hakkında ortak bir konferans düzenlenmiştir.
- 1987 yılında, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği projesi başlatılmıştır.
- Yine aynı yılda, IOSCO Danışma Grubuna katılarak Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği projesine destek vermiştir.
- Yine aynı yılda, IASC Uluslararası Muhasebe Standartları ilk defa bir bütün cilt olarak yayınlanmıştır.
- 1988 yılında Yatırım Araçlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması konusundaki proje çalışması, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte başlatılmıştır.
- Aynı yılda, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği konusunda standart taslağı yayınlandı.
- Aynı yılda ilk defa Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), IASC'ın Danışma Grubuna dahil edilmiştir ve FASB, IASC Yönetim Kuruluna gözlemci atanmıştır.
- Yine aynı yılda IASC standartlarının dünyadaki uygulanması üzerine yapılan bir araştırmanın sonuçları yayınlanmıştır.
- 1989 yılında, FEE ile IASC arasında yakınlaşmalar başlamış ve birlikte çalışmanın yararları üzerinde tartışmalar gerçekleştirilmiştir.
- Aynı yılda Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Genel Çerçeve kabul edilmiştir.
- IFAC kamu sektöründe UMS'lerin uygulanması konusunda yönerge yayınlamıştır.
- 1990 Yılında, daha önce standart taslağı olarak yayınlanan Finansal Tabloların Karşılaştırılması, niyet bildirisine dönüştürülerek yeniden yayınlanmıştır.
- Avrupa Komisyonu, IASC'ın Danışma Grubuna katılmış ve yönetim kuruluna bir gözlemci atanmıştır.

- 1991 yılında FASB'nin Çalışma Planı uluslararası standartlaşmayı desteklemeye başlamıştır.
- 1993 yılında IOSCO önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC'ın Nakit Akış Tabloları ile ilgili 7 No.lu Standardın IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarına bağlı işletmelerde uygulanması zorunlu kılınmıştır.
- Aynı yılda, 7 standart üzerinde değişiklik yapılarak Karşılaştırma projesine destek verilmiştir.
- 1994 yılında, SEC 3 adet UMS'yi kabul etmiştir.
- Aynı yıl, Dünya Bankası, Tarım İşlerinde Muhasebe projesine mali destek sağlamıştır.
- Aynı yıl, IOSCO 14 adet UMS'yi kabul etmiştir.
- Aynı yıl, Pay Başına Kar projesi konusunda FASB ile IASC ortak çalışma konusunda anlaşmıştır.
- 1995 yılında, IOSCO ile bazı önemli standartların 1999 yılına kadar hazırlanması konusunda anlaşma sağlanmıştır.
- UMS' göre ilk defa Alman Şirket Raporları hazırlanmaya başlamıştır.
- İsviçre'de Holding şirketlerde UMS uygulanmaya başlamıştır.
- Avrupa Komisyonu, IASC ile IOSCO anlaşmasına destek olmuştur.
- 1996 Yılında "Karşılıklar" konusunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır.
- Aynı yıl, Avrupa Birliği'nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin UMS'ye uygun hale getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.
- Aynı yıl, Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler konusunda taslak hazırlanmıştır.
- Aynı yılda, FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır.

- 1998 yılında, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya’da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki, büyük şirketlerin UMS’leri kullanmaları serbest bırakılmıştır.
- Aynı yıl, IASC’a üye ülke sayısı 100’ü geçmiştir.
- Önemli standartlar tamamlanmıştır.
- 1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC’ın standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir.
- Aynı yıl, IFAC bünyesinde oluşturulan Uluslararası Muhasebeciliği Geliştirme Forumu (IFAD), IASC’ın standartlarına bağlılık ve güven göstermiştir.
- Aynı yıl, Avrasya Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu, eski Sovyet Ülkelerinde IASC’ın standartlarının uyumlaştırılarak uygulanmasına karar vermiştir.
- Aynı yıl, FEE, IASC standartlarının tüm Avrupa’da uygulanması konusundaki ısrarlarını artırmıştır.
- 2000 yılında, Basel Komitesi IASC’a olan desteğini artırmıştır.
- Aynı yıl, IASC, IASB’a dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir.
- Aynı yıl, Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa’da IASC standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir.
- 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS’ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir.
- 2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir.

Tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan ABD ve İngiltere’deki Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile ABD’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (International Accounting Standards Board-IASB)18 Eylül 2002 tarihinde Amerikan Standartları (USGAAP) ile uluslararası muhasebe standartlarını (UMS/UFRS) yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak

belirtmeleri ve bu yönde bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur (Aksoy, 2005:187).

Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslar arası muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu nedenle, muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak için büyük bir görev üstlenmiştir (Akdoğan, 2006:3).

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, IFAC'tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'ninde üyesi olarak kabul edilmektedir (Uluslan, 2005:19).

1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla görev yapan kurulun bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar "Uluslar arası Muhasebe Standardı (IAS)" olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını miras olarak devir almış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe konan standartlar ise "Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı (IFRS)" adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (IAS ve IFRS'ler) de set olarak "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, finansal raporlama standartları kapsamında, uluslar arası muhasebe standartları (IAS), uluslar arası finansal raporlama standartları (IFRS) ve yorumlar yer almaktadır (Akdoğan, 2006:3).

BÖLÜM 3: IASC/IASB, TMSK VE SPK MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Kavramsal Çerçeve dışında, 31 adet IAS/TMS kodlu ve 8 adet IFRS/TFRS kodlu muhasebe standardı yayımlanmıştır. Bunlardan TMS 30, 2007 yılı itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. SPK muhasebe standardı açısından 34 adet yayımlanmış muhasebe standardı bulunmaktadır.

Çalışmanın amacı, ülkemizde uygulanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyumunun araştırılmasıdır.

Çalışma kapsamında, IASC/IASB, TMSK ve SPK muhasebe standartları açısından; Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı olmak üzere 6 adet muhasebe standardı benzerlik ve farklılık yönlerinden karşılaştırmalı olarak incelemeye tabi tutulacaktır.

Çalışmada incelenecek olan muhasebe standartları sırasıyla şöyledir:

1. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 1)
2. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 2)
3. Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 7)
4. Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 18)
5. İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 24)
6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 40)

3.1. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 1)

Standardın amacı, bir işletmenin finansal tablolarının sunuluş esaslarını, hem o işletmenin önceki döneme ait finansal tablolarıyla hem de başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir kılacak şekilde belirlemektir (Bostancı, 2003:1).

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı şu başlıklar altında karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur:

1. Birinci bölüm;

- Amaç,
- Kapsam,
- Mali Tabloların Amacı,
- Mali Tabloların Kapsamı,
- İşletmede Mali Tablo Hazırlanmasından Sorumlu Olanlar,
- Mali Tabloların Formatı ve Bu Kısımda Yer Alan Hükümler.

2. İkinci bölüm;

- Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu.

3. Üçüncü bölüm;

- Mali Tabloların Gerçeği Dürüst Bir Şekilde Yansıtması.
- İşletmenin Sürekliliği,
- Tahakkuk Esası,
- Gösterimde Tutarlılık,
- Önemlilik ve Topplulaştırma,
- Mahsup: Varlıklar ve Yükümlülükler,
- Mahsup: Gelirler ve Giderler.
- Mahsup: Diğer Faaliyetler,

- Mali Tablolarda Karşılaştırmalı Bilgi,
 - Mali Tabloların Yapısı ve İçeriği,
 - Mali Tablo Hazırlama Dönemi.
4. Dördüncü bölüm;
- Bilançonun Hazırlanması,
 - Bilançoda Cari ve Cari Olmayan Varlıklar Ayrımı,
 - Bilançoda Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler Ayrımı,
 - Bilançonun Tablo Kısmında Yer Alacak Bilgiler,
 - Bilançoda Ayrıca Gösterilme İçin Gerekli Şartlar,
 - Bilançonun Tablo Kısmında veya Dipnotlarında Gösterilecek Bilgiler: Genel İlkeler,
 - Öz Sermaye Kalemlerinin Gösterimi İle İlgili Özel Hükümler.
5. Beşinci bölüm;
- Dönem Kar ve Zararı,
 - Gelir Tablosunun Tablo Kısmında Bulunması Gerekli Bilgiler,
 - Gelir Tablosunun Tablo Kısmında veya Dipnotlarda Sunulması Gerekli Bilgiler,
 - Giderlerin Esaslarına Göre Gösterimi Yöntemi,
 - Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterimi Yöntemi,
 - Yöntemlerin Seçimi,
 - Gelir Tablosu Dipnotları,
 - Öz Sermaye Değişim Tablosu,
 - Nakit Akım Tablosu.
6. Altıncı bölüm,

- Dipnotların Yapısı,
- Dipnotların Sunumu,
- Dipnotlarda Muhasebe Politikalarının Sunumu,
- Önemli Değerleme Varsayımları,
- Diğer Açıklamalar.

**Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının
IASC/IASB, TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması**

	IAS (1)	TMS (1)	SPK(2.KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu standardın amacı, finansal tabloların hazırlanıp sunulmasına ilişkin genel açıklamalar yapmak ve gerek işletmenin önceki dönemleri itibariyle kendi finansal tabloları ve gerekse diğer işletmelerin finansal tabloları arasında karşılaştırılabilirliği sağlamaktır (Akgül ve Akay, 2004:42).	Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak açıklamaktır (TMSK, 2005e:2).	Bu kısımda, mali tabloların önceki dönemlerle ve diğer işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, işletmelerin hazırlayacakları mali tabloların şekil ve içeriği hakkında hükümlere yer verilmiştir (SPK, 2003b:16).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardının amacı aynıdır.
Kapsam	Standart banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından uygulanır. Genel amaçlı finansal tablolar, özel amaçlı bilgilere gereksinim duymayan kullanıcıların taleplerini karşılamak	Bu standart, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlanıp, sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolara uygulanacaktır. Genel amaçlı finansal tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını	Konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak mali tabloların bu kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur. Ancak, ara dönem mali tablolar için bu Tebliğin “Ara Mali Tablolar”	Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardı açısından IASC’ye göre; standart banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından

	<p>üzere düzenlenmektedir. Ara dönem özet finansal tablolara uygulanmayan standart, tek bir işletmeye veya bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarına aynı şekilde uygulanmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:42-43).</p>	<p>karşılıklı için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan kullanıcıların gereksinimlerini karşılamaya yönelik, tablolardır. Bu standart, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardında açıklandığı gibi, konsolide finansal tablolar veya bireysel finansal tablolar hazırlamak durumunda olup olmamalarına bakılmaksızın tüm işletmelere uygulanır (TMSK, 2005e:2).</p>	<p>başlıklı Kısımındaki esaslara uyulur. Bu Kısım tüm işletmelere uygulanır. Ancak bazı işletme türlerinin mali tabloları için bu Tebliğin diğer kısımlarında getirilen özel hükümler saklıdır (SPK, 2003b:16-17).</p>	<p>uygulanır. TMSK'ya göre; halka açık olsun ya da olmasın bu standarda göre hazırlanıp sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolara uygulanacaktır. SPK'ya göre; konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak mali tabloların bu kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur.</p>
<p>Mali Tabloların Amacı</p>	<p>Finansal tablolar, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemleri ve finansal durumu yansıtmaktadır. Genel amaçlı finansal tabloların amacı, işletmenin finansal pozisyonu, performansı ve nakit akışı</p>	<p>Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar</p>	<p>Mali tablolar, işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin, işletmenin mali durumunun ve işletmeyi etkileyen diğer olayların belirli bir yapı içerisinde sunulmasıdır. Mali tabloların, kullanıcıların ekonomik karar almalarında yardımcı olacak</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tabloların amacı aynıdır.</p>

	<p>hakkında bilgi sağlayarak, bunları ekonomik kararların alınımında kullanıcılara sunmaktır. Finansal tablolar, aynı zamanda, yönetimine sunulan kaynakların ne etkinlikte kullanıldığını göstermektedir. Bu amaca ulaşmak için, finansal tablolar, işletmeye ilişkin aşağıdaki bilgileri sağlamaktadır.</p> <p>a)Varlıklar b)Yabancı kaynaklar c)Özkaynaklar d)Gelir ve gider ile kar ve zarar e)Nakit akışları (Akgül ve Akay, 2004:43).</p>	<p>almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:</p> <p>a)Varlıklar; b)Yabancı kaynaklar; (veya borçlar) c)Özkaynaklar; d)Gelir ve giderler, karlar ve zararlar; e)Özkaynaklardaki diğer değişimler; ve f)Nakit akışları (TMSK, 2005e:3).</p>	<p>şekilde işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akımı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanması zorunludur. Bunu sağlamak üzere mali tablolar bir işletmenin;</p> <p>a)Varlıkları, b)Yükümlülükleri, c)Öz sermayesi, d)Gelir, gider, kazanç ve kayıpları, e)Öz sermayede gerçekleşen değişiklikleri, f)Nakit akımı, hakkında bilgi verecek şekilde düzenlenir (SPK, 2003b:17).</p>	
<p>Mali Tabloların Kapsamı</p>	<p>Standartta finansal tabloların aşağıdaki unsurları içereceği ifade edilmiştir. Bunlar:</p> <p>a)Bilanço</p>	<p>Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir:</p> <p>a)Bilanço; b)Gelir tablosu c)Aşağıdaki iki husustan birini gösteren</p>	<p>Mali tablolar aşağıdaki tablolardan oluşur:</p> <p>a)Bilanço, b)Gelir Tablosu, c)Nakit Akım Tablosu,</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında</p>

	<p>b)Gelir tablosu c)Özkaynaklar değişim tablosu d)Nakit akım tablosu e)Muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotlardır (Akgül ve Akay, 2004:44).</p>	<p>özkaynak değişimler tablosu (i)Özkaynaklardaki bütün değişiklikler, veya (ii)Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler. d)Nakit akış tablosu; ve e)Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar (TMSK, 2005e:3).</p>	<p>d)Öz Sermaye Değişim Tablosu. Dipnotlar ve dipnotlarda yer almak üzere muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar da ilgili mali tabloların bir parçasını oluşturur (SPK, 2003b:17).</p>	<p>yer alan mali tabloların kapsamı aynıdır.</p>
<p>İşletmede Mali Tablo Hazırlanmasından Sorumlu Olanlar</p>	<p>Finansal tabloların düzenlenmesinden ve sunulmasından, işletmenin yönetim kurulu ve/veya diğer yönetim organları sorumludur (Akgül ve Akay, 2004:43).</p>	<p>Finansal tabloların düzenlenmesinden ve sunulmasından, işletmenin yönetim kurulu ve/veya diğer yönetim organları sorumludur (Akgül ve Akay, 2004:43).</p>	<p>Mali tabloların bu Tebliğ hükümlerine göre hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletmenin yönetim kurulu sorumludur (SPK, 2003b:17).</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan işletmede mali tablo hazırlanmasından sorumlu olanlar kısmının hükümleri aynıdır.</p>
<p>Mali</p>	<p>İşletme,</p>	<p>İşletme,</p>	<p>İşletmeler mali</p>	<p>IASC, TMSK</p>

Tabloların Formatı ve Bu Kısımda Yer Alan Hükümler	finansal tablolarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlendiğini, finansal tablo dipnotlarında açıklamalıdır (Akgül ve Akay, 2004:44).	finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlendiğini, finansal tablo dipnotlarında açıklamalıdır (Akgül ve Akay, 2004:44).	tablolarını, bu Kısımda yer alan ilkelere uygun olarak düzenler (SPK, 2003b:18).	ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardının mali tabloların formatı ve bu kısımda yer alan hükümler kısmı aynıdır.
Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporu	İşletmeler, finansal tablolar dışında yönetim tarafından, işletmenin finansal pozisyonları ve finansal performansına ilişkin karşılaşılabileceği başlıca belirsizlikleri tanımlayan ve açıklayan finansal raporlar sunmaya teşvik edilmektedir (Akgül ve Akay, 2004:44).	Birçok işletme finansal tabloların dışında, yönetimin, işletmenin finansal performansı ve finansal durumu ve karşılaştığı temel belirsizliklerin ana esaslarını açıklayan, finansal değerlendirmesini de sunmaktadır (TMSK, 2005e:3).	Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun, işletmelerin iktisadi ve mali durumunu ve işletme faaliyetlerinin gelişimini gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtması şarttır (SPK, 2003b:18).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu kısmının hükümleri aynıdır.
Mali Tabloların Gerçeği Dürüst Bir Şekilde Yansıtması	Finansal tablolar, işletmenin finansal pozisyonunu, faaliyet performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır. Uluslararası Muhasebe	Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun işlemlerin	Mali tablolar, işletmenin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmak zorundadır. Gerekli dipnotlara da yer verilerek bu	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardının mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması

	Standartlarının uygulanması gerektiğinde ilave açıklamaların yapılması, bu tabloların gerçeğe uygun sunuluşunu sağlamaktadır (Akgül ve Akay, 2004:44).	sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların çerçevede belirtilen varlıklar, yabancı kaynaklar, gelir ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak, sunulması demektir. TMS'nin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı, varsayılr (TMSK, 2005e:5).	Tebliğdeki hükümler ile Kurulun muhasebe standartları açıklamaları çerçevesinde hazırlanan mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilir (SPK, 2003b:19).	kısmı ayındır.
İşletmenin Sürekliliği	Yönetimin, şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerini sona erdirmeye gibi bir amacı yoksa finansal tablolarını süreklilik kavramını göz önüne alarak düzenlemeli ve işletme faaliyetlerine kuşku düşürecek önemli olayların ve belirsizliklerin varolduğu görüşüne ulaşmışsa bu	Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye veya bunların yerine geçecek gerçekçi bir alternatifi yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir (TMSK, 2005e:7).	İşletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verildiği veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmadığı durumlar hariç, mali tablolar işletmenin sürekliliği ilkesi esas alınarak hazırlanır (SPK,	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan işletmenin sürekliliği kısmının hükümleri ayındır.

	belirsizlikleri dipnotlarda açıklamalıdır (Akgül ve Akay, 2004:46).		2003b:20).	
Tahakkuk Esası	Bir işletme, nakit akışı bilgileri dışındaki finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esası doğrultusunda düzenlemelidir (Akgül ve Akay, 2004:46).	İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler (TMSK, 2005e:7).	Nakit akımına ilişkin bilgiler hariç, bir işletmenin mali tabloları tahakkuk esasına göre hazırlanır (SPK, 2003b:20).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan tahakkuk esası kısmı aynıdır.
Gösterimde Tutarlılık	Finansal tabloların sunuluşu ve sınıflandırılmasına ilişkin esaslar, bir dönemden diğerine finansal tablolarda değiştirilmeden uygulanır. Ancak, aşağıdaki durumların varlığı halinde değişiklikler yapılabilir. a) İşletmenin faaliyetlerinin içeriğinde önemli bir değişikliğin bulunması ya da finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesi sonucunda ilgili	Aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir. a) 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	Mali tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve gösterimi dönemler arasında değiştirilemez. Ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde bu hususa uyulmaz: a) İşletmenin faaliyetlerinin içeriğinin önemli ölçüde değişmesi veya mali tablolarının yeniden gözden geçirilmesi sonucunda değişiklik yapılmasının işlem ve olayları daha uygun bir şekilde yansıtacak	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan gösterimde tutarlılık kısmının hükümleri aynıdır.

	değişikliğin sunulduğu daha uygun olacaksa, b)Uluslararası Muhasebe Standartları veya Muhasebe Standartları Komitesi'nin yorumları sonucunda sunulduğunda bir değişiklik yapıldığı durumlarda (Akgül ve Akay, 2004:46-47).	uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa; veya b)Standart veya yorumun sunulduğunda bir değişiklik önermesi (TMSK, 2005e:8).	olması, b)İlgili işlemin gösterimi için bu Tebliğde veya Kurulun bu Tebliğ çerçevesinde yaptığı muhasebe standartları açıklamalarında yeni esasların belirlenmesi (SPK, 2003b:20).	
Önemlilik ve Topluştırma	Her bir önemli kalem, finansal tablolarda ayrı ayrı sunulmaktadır. Önemsiz miktarlar, benzer işlevli ya da nitelikli diğer miktarlar birleştirilmekte ve finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak sunulmamaktadır (Akgül ve Akay, 2004:47).	Benzer kalemlerden oluşan her grup, önemli olduğu takdirde, finansal tablolarda ayrı olarak sunulur. Nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemler de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunulacaktır (TMSK, 2005e:8).	Her önemli benzer kalemler topluluğu mali tablolarda ayrı gösterilir. Önemli olmayan tutarlar, esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzeyen kalemler itibariyle toplulaştırılarak gösterilir (SPK, 2003b:20).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan önemlilik ve toplulaştırma kısmının hükümleri aynıdır.
Mahsup; Varlıklar ve Yükümlülükler	Varlıklar ve yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar, gelir ve giderler diğer bir Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından düzenlenmediği	Varlıklar ve borçlar ve gelir ve giderler, başka bir Standart veya Yorum öngörmediği veya izin vermediği sürece, mahsup edilmemelidir	Bu Tebliğde izin verilen veya zorunlu tutulan haller dışında, varlıklar ve yükümlülükler birbirinden mahsup edilemez (SPK, 2003b:21).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan varlıklar ve

	veya izin verilmediği durumlarda mahsup edilmek suretiyle netleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır (Akgül ve Akay, 2004:47).	(TMSK, 2005e:8).		yükümlülüklerin mahsup işlemleri kısmının hükümleri aynıdır.
Mahsup; Gelirler ve Giderler	Gelir ve gider unsurları sadece aşağıdaki durumda netleştirilmelidir. a) Bir Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından düzenlenmiş veya izin verilmişse, b) Benzer işlem ve olaylardan meydana gelen kar, zarar ve gelir, giderler önemli kalemleri oluşturuyorsa (Akgül ve Akay, 2004:47).	Varlıklar ve borçlar ve gelir ve giderler, başka bir Standart veya Yorum öngörmediği veya izin vermediği sürece, mahsup edilmemelidir. Varlıklar ve borçlar ve gelir ve giderler finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmelidir (TMSK, 2005e:8).	Gelir ve gider kalemleri ancak ilgili işlemin bu Tebliğde veya Kurulun muhasebe standartları açıklamalarında öngörülmesi halinde birbirinden mahsup edilir (SPK, 2003b:21).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan gelir ve giderlerin mahsup işlemleri kısmının hükümleri aynıdır.
Mahsup; Diğer Faaliyetler	18' nolu Uluslararası Muhasebe Standardına göre tanımlanan gelirler, işletme tarafından uygulanan indirim ve iskontolar dikkate alınarak, tahsil edilen veya edilebilir	TMS 18 Hasılat, geliri tarif etmiş ve tahsilatların ve alacakların işletme tarafından tanınan ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, gerçeğe uygun değerleriyle	İşletmenin normal iş akışı içinde gerçekleştirdiği işlemler sonucunda bu Tebliğin "Hasılat" başlıklı Kısmında tanımlanan hasılat dışında elde ettiği gelirler, işlem	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan diğer faaliyetlerin mahsup işlemleri kısmının

	gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. İlgili işlemlerin özünü yansıttığı sürece, aynı işleme ait gelirlere karşılık gelen giderlerin mahsup edilerek netleştirilmesi suretiyle sunulmalıdır (Akgül ve Akay, 2004:48).	gösterilmelerini kurala bağlamıştır. Sunuluş işlemin veya diğer olayın özünü yansıtıyorsa işlemle ilgili gelir ve giderler birbirleriyle mahsup edilerek, bu işlemlerin sonuçları finansal tablolarda sunulur (TMSK, 2005e:8-9).	veya olayın özüne uygun olması şartıyla, net değerleri üzerinden gösterilir (SPK, 2003b:21).	hükümleri aynıdır.
Mali Tablolarda Karşılaştırmalı Bilgi	Bir başka Uluslararası Muhasebe Standardında farklı bir şekilde düzenlenmedikçe, finansal tablolar bir önceki döneme göre karşılaştırmalı olarak düzenlenecektir. Karşılaştırmalı bilgilerin belirlenmesinde cari dönem finansal tablolarına uygulanan ilke ve yöntemler esas alınacaktır (Akgül ve Akay, 2004:48).	Bir başka Standart veya Yorumda tersine bir hüküm yoksa, önceki döneme ilişkin tutarlarla ilgili karşılaştırmalı bilgilerin de finansal tablolarda raporlanması gereklidir. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olduğu takdirde metinsel ve tanımsal bilgiler için karşılaştırmalı bilgi vermek uygundur (TMSK, 2005e:9).	Aksi belirtilmedikçe, mali tablolardaki tüm sayısal veriler önceki dönemle karşılaştırmalı olarak verilmek zorundadır. Cari dönem mali tablolarının anlaşılması için gerekli olması halinde, sayısal olmayan hususlar da karşılaştırmalı olarak verilir (SPK, 2003b:21).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tablolarda karşılaştırmalı bilgi kısmının hükümleri aynıdır.
Mali	Finansal	Finansal	Bu Tebliğ	IASC, TMSK

<p>Tabloların Yapısı ve İçeriği</p>	<p>tablolar da yer alan bilginin anlaşılabilir ve gerçeğe uygun bilgi olması için, a)İşletmenin adı, kimlik bilgileri, b)Kullanılan para birimi, c)Tutarların yuvarlanma derecesi, d)İki dönem bilgisinin karşılaştırılabilir sunulması ve e)Tablonun bireysel yada konsolide tablo olduğunun açıklanmasının yanı sıra geleceğe dönük tahminler ve risk değerlemeleri de açıklanacak bilgilerin kapsamına alınmıştır (Örten ve diğ., 2007:18).</p>	<p>tabloların her bölümü açıkça belirtilmelidir. Ayrıca aşağıdaki bilgiler de açık bir biçimde gösterilmeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde tekrarlanmalıdır :</p> <p>a)Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki bilanço tarihinden beri olan değişiklikler, b)Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği, c)Bilanço tarihi veya finansal tablonun kapsadığı dönem, finansal tablonun bölümü için bunlardan hangisi uygunsu; d)TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri'nde tanımlandığı gibi, kullanılan para birimi; ve e)Finansal tabloda sunulan tutarların</p>	<p>uyarınca hazırlanacak mali tablolar, işletmenin sunduğu diğer bilgilerden kolayca ayrıştırılabilecek şekilde sunulur. Mali tabloların üzerinde aşağıdaki bilgilere yer verilir:</p> <p>a)Mali tablonun adı, b)İlgili işletmenin ticaret unvanı ve adresi, bunda dönem içinde bir değişiklik olmuşsa bu husus, c)Mali tabloların konsolide olup olmadığı, paranın cari satın alma gücü cinsinden hazırlanıp hazırlanmadığı, d)Mali tablonun tarihi veya kapsadığı dönem, e)Hazırlandığı para birimi ve kısaltma tutarı, f)Bağımsız denetimden geçip geçmediği (SPK, 2003b:22).</p>	<p>ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tabloların yapısı ve içeriği kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte tek fark, SPK'da mali tabloların bağımsız denetimden geçip geçmediği ile ilgili bir madde yer almaktadır. IASC ve TMSK'da böyle bir maddeye yer verilmemiştir.</p>
--	--	---	---	---

		yuvarlanma derecesi (TMSK, 2005e:10-11).		
Mali Tablo Hazırlama Dönemi	Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenmekte ve sunulmaktadır. Ancak fevkalade durumlarda bilanço tarihleri değişmekte ve yıllık finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya daha kısa dönemler için düzenlenmekte ve sunulmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:49).	Finansal tablolar en az yılda bir kez sunulur. Bir kuruluşun bilanço tarihi değiştiğinde ya da finansal tablolar bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlandığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten kuruluş: a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamasının nedenini; ve b) Gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve ilgili açıklayıcı notların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını açıklayacaktır (TMSK, 2005e:11).	Tüm işletmeler yıllık mali tablo düzenlemekle yükümlüdür. Bunun yanında, bu Tebliğde belirtilen işletmeler, ara dönemlerde de mali tablo düzenlemekle yükümlüdür (SPK, 2003b:22).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunulmasına ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tablo hazırlama dönemine ilişkin hükümler aynıdır.
Bilançonun Hazırlanması	İşletmeler, faaliyetlerinin niteliğine göre, bilançoda,	Bir kuruluş, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir	İşletmeler, kural olarak faaliyetlerinin esaslarını	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal

	dönen ve duran varlık, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ayrımı yapıp yapılmayacağına karar vermektedirler. Eğer işletmeler bu sınıflandırmayı seçmezlerse, varlık ve kaynakları, daha likit olandan daha az likit olana doğru sıralayacaklardır (Akgül ve Akay, 2004:49).	ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini 57- 67. paragraflar uyarınca bilançoda ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır (TMSK, 2005e:11-12).	dikkate alarak bilançonun tablo kısmında varlıkları cari ve cari olmayan varlıklar, yükümlülükleri ise kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülükler şeklinde ayrıma tabi tutarlar (SPK, 2003b:22).	tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançonun hazırlanması kısmının hükümleri aynıdır.
Bilançoda Cari ve Cari Olmayan Varlıklar Ayrımı	Standartta aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar dönen varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. a) İşletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşmesi beklenen veya satılmak veya tüketilmek üzere elde tutulan varlıklar. b) Ticari amaçlarla elde tutulan veya kısa süre için elde bulundurulmuş ve bilanço	Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır: a) İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi; b) özellikle ticari amaçla elde bulundurulması; c) bilanço gününden sonra oniki ay içinde paraya çevrilmesi; veya	Bilançonun, cari ve cari olmayan ayrımı yapılarak sunulması halinde aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar cari varlık olarak kabul edilir: a) İşletmenin normal faaliyet devresinde elden çıkarılması beklenen veya bu devre içerisinde satış veya tüketim için elde bulundurulmuş varlıklar, b) Alım satım amaçlı veya	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançoda cari ve cari olmayan varlıkların ayrımı kısmının hükümleri aynıdır.

	<p>tarihinden itibaren 12 ay içerisinde paraya dönüştürülmesi beklenen varlıklar,</p> <p>c)Kullanımı sınırlandırılmamış nakit ve nakde eş değer varlıklar.</p> <p>Dönen Varlıklar dışında kalan diğer tüm varlıklar ise, duran varlıklar içinde izlenmektedir (Akgül ve Akay, 2004:49-50).</p>	<p>d)(TMS 7) Nakit Akış Tablosu'nda tanımlandığı gibi bilanço tarihinden sonra en az oniki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınıflandırılmamış olmak koşuluyla, nakit veya nakit benzeri olanlar. Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflanacaktır (TMSK, 2005e:12-13).</p>	<p>kısa vadeli olarak elde bulundurulanan varlıklar,</p> <p>c)Bilanço tarihi itibariyle bir yıl veya daha kısa sürede elden çıkarılması beklenen varlıklar, veya</p> <p>d)En az bilanço tarihinden sonraki oniki ay içinde, bir yükümlülüğün ifası için kullanılması veya başka bir varlıkla değişimi kısıtlanmamış nakit ve nakit benzerleri.</p> <p>Cari varlıkların dışında kalan diğer tüm varlıklar cari olmayan varlıklar içinde izlenir (SPK, 2003b:22-23).</p>	
<p>Bilançoda Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler Ayrımı</p>	<p>Kısa vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin 12 ay veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçlarından oluşmaktadır. Diğer tüm borçlar, uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde yer almaktadır</p>	<p>Bir yabancı kaynak aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:</p> <p>a)Kuruluşun normal faaliyet dönemi içinde ödenmesinin beklenmesi;</p> <p>b)Özellikle ticari amaçla elde tutulması;</p>	<p>Bilançosunu cari ve cari olmayan ayrımı yaparak sunan işletmelerde, bilanço tarihi itibariyle vadesine bir yıldan az kalmış yükümlülükler ile vadesi bundan uzun olmakla birlikte işletmenin normal faaliyet devresi</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı kısmının hükümleri</p>

	(Akgül ve Akay, 2004:50).	c) Bilanço gününden sonra oniki ay içinde ödenecek olması; veya d) Kuruluşun borcunu, bilanço gününden sonra en az oniki ay içinde ödemesini erteleyecek koşulsuz bir hakkının olmaması (TMSK, 2005e:13).	içerisinde ifa edilmesi beklenen yükümlülükler kısa vadeli yükümlülük olarak kabul edilir. Kısa vadeli yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler içerisinde izlenir (SPK, 2003b:23).	aynıdır.
Bilançonun Tablo Kısmında Yer Alacak Bilgiler	Standartta bilançonun içeriğinde en az aşağıdaki bilgilerin yer alacağı belirtilmiştir. a) Maddi duran varlıklar kapsamında; gayrimenkul, tesis ve ekipmanlar, b) Maddi olmayan duran varlıklar, c) Finansal varlıklar (ilgili bentlerindeki hariç) d) Özkaynak yöntemine göre değerlendirilmiş iştirakler, e) Stoklar, f) Ticari ve diğer borçlar, g) Nakit ve nakde eşdeğer varlıklar,	Aşağıdaki tutarları gösteren kalemler, en azından, finansal tablolarda paragraf 68A ile uyumlu olarak sunulmadığı sürece bilançoda gösterilmelidir: a) Maddi duran varlıklar, b) Yatırım malları; (Yatırım amaçlı gayrimenkuller) c) Maddi olmayan duran varlıklar, d) Finansal varlıklar (e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç; e) Özkaynak yöntemine göre izlenen	Bilançonun tablo kısmında en az aşağıdaki bilgiler yer alır: a) Maddi varlıklar, b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, c) Maddi olmayan varlıklar, d) (e), (h) ve (i) bentlerindeki tutarlar hariç finansal varlıklar, e) Öz sermaye yöntemine göre değerlendirilmiş iştirakler, f) Canlı varlıklar, g) Stoklar, h) Ticari alacaklar ve diğer alacaklar, i) Nakit ve nakit benzerleri, j) Ticari borçlar	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançonun tablo kısmında yer alacak bilgiler kısmının hükümleri aynı olmakla beraber, TMSK'da ve SPK'da canlı varlıklar maddesi ayrıca belirtilmektedir. IASC'de canlı varlıklar maddesine yer verilmemiştir.

	<p>h)Ticari ve diğer alacaklar, i)IAS 12’de düzenlenen vergi borçları ve alacakları, j)Karşılıklar, k)Uzun vadeli faizli borçlar, l)Azınlık payları, m)Sermaye ve yedek akçeler (Akgül ve Akay, 2004:51).</p>	<p>yatırımlar, (iştirakler, bağlı ortaklıklar) f)Biyolojik varlıklar; g)Stoklar, h)Ticari ve diğer alacaklar; i)Nakit ve nakit benzerleri; j)Ticari ve diğer borçlar; k)Karşılıklar; l)Finansal borçlar ((j) ve (k) şıklarında gösterilenler hariç); m)TMS 12’de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar; n)TMS 12’de tanımlandığı gibi, ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları; o)Özkaynaklarda gösterilen azınlık hakları; ve p)Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler (TMSK, 2005e:14-15).</p>	<p>ve diğer borçlar, k)Karşılıklar, l)(j) ve (k) bendindeki tutarlar hariç olmak üzere finansal yükümlülükler, m)Vergi varlıkları ve yükümlülükleri, n)Ana ortaklık dışı paylar, o)Sermaye ve yedek akçeler (SPK, 2003b:24).</p>	
<p>Bilançoda Ayrıca Gösterilme İçin Gerekli Şartlar</p>	<p>Ek kalemlerin ayrı olarak sunulup sunulmayacağına değerlendirilmesi aşağıdaki</p>	<p>Ek kalemlerin ayrı olarak sunulup sunulmayacağına değerlendirilmesi aşağıdaki</p>	<p>Bilançoda bir kalemin ayrıca gösterilmesinde varlıkların likiditesi ve esası ile işletme içindeki</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin</p>

	<p>hususlara göre yapılır:</p> <p>a)Varlıkların niteliği ve likiditesi;</p> <p>b)Varlıkların kuruluştaki işlevi (fonksiyonu); ve</p> <p>c)Borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması (vadesi). Farklı varlık grupları için farklı ölçü temellerinin kullanılması, bunların nitelik veya işlevlerinin farklı olması ve bu nedenle farklı kalemler olarak sunulmasını önerir (TMSK, 2005e:15).</p>	<p>hususlara göre yapılır:</p> <p>a)Varlıkların niteliği ve likiditesi;</p> <p>b)Varlıkların kuruluştaki işlevi (fonksiyonu); ve</p> <p>c)Borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması (vadesi). Farklı varlık grupları için farklı ölçü temellerinin kullanılması, bunların nitelik veya işlevlerinin farklı olması ve bu nedenle farklı kalemler olarak sunulmasını önerir (TMSK, 2005e:15).</p>	<p>fonksiyonu, yükümlülükleri n ise miktarı, vadesi ve esası dikkate alınır. Toplu olarak gösterilen ancak farklı değerlendirme kriterlerine göre değerlendirilen varlık ve yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda ayrıca açıklama yapılır (SPK, 2003b:24).</p>	<p>muhasabe standardında yer alan bilançoda ayrıca gösterilme için gerekli şartlar kısmının hükümleri aynıdır.</p>
<p>Bilançonun Tablo Kısmında veya Dipnotlarında Gösterilecek Bilgiler: Genel İlkeler</p>	<p>Bir Uluslararası Muhasebe Standardının öngörmesi veya işletmenin net finansal pozisyonunu yansıtmayı için gerekli olması durumunda, diğer hususlar, ayrı kalemler ve alt toplamlar olarak bilanço da açıklanmalıdır (Akgül ve Akay, 2004:51).</p>	<p>Kuruluş, sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, kuruluşun faaliyetlerine uygun bir şekilde ya da bilançoda ya da dipnotlarda sunacaktır (TMSK, 2005e:16).</p>	<p>Bilgiler, işletmenin faaliyetlerine uygun şekilde, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarda daha alt başlıklara ayrılarak gösterilir (SPK, 2003b:24).</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasabe standardında yer alan bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında gösterilecek bilgilere ilişkin genel ilkelerin kısmının</p>

				hükümleri aynıdır.
Öz Sermaye Kalemlerinin Gösterimi ile İlgili Özel Hükümler	Standartta, bir işletmenin özet olarak aşağıdaki hususları ya bilançonun içeriğinde ya da dipnotlarında açıklayacağı belirtilmiştir. a) Kayıtlı sermaye tavanı, b) Taahhüt edilmiş, ödenmiş ve taahhüt edilmiş ancak henüz tamamen ödenmemiş sermaye miktarı, c) İmtiyazlı paylar ve bunların hakları, d) Özkaynak içindeki her bir yedeğin niteliği ve amaçları, e) Bilanço tarihinden sonra ödenecek ancak bilançonun yayınlanmasından önce dağıtılması kararlaştırılan temettü tutarları (Akgül ve Akay, 2004:51).	Kuruluş aşağıdaki hususları ya bilançoda ya da dipnotlarda açıklayacaktır: a) Paylara bölünmüş sermayenin her sınıfı için (i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan hisse senedi sayısı; (ii) Çıkarılan ve tamamı ödenen ve çıkarılan fakat tamamı ödenmeyen hisse senetlerinin sayısı; (iii) Bir hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı; (iv) Dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması; (v) Temettülerin dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalarda dahil söz konusu sermaye sınıfıyla ilgili	İşletmeler, aşağıdaki hususları bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında açıklar. a) Kayıtlı sermaye tavanı, b) Ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarı, c) Ödenmemiş sermaye tutarı, d) İmtiyazlı paylar ve bunların hakları, e) İşletmenin kendi hisse senetlerinden geçici olarak kendi aktifinde bulunanları, bağlı ortaklıklarında veya iştiraklerinde bulunanları, f) Bir sözleşme veya menkul kıymet nedeniyle oluşan hisse senedi ihraç yükümlülüğünün tutarı ve şartları, g) Yedek akçelerin amaçları ve esasları, h) Bilanço tarihinden sonra, ancak	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan öz sermaye kalemlerinin gösterimi ile ilgili özel hükümler kısmı birbiriyle örtüşmektedir.

		haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar (vi) Kuruluş tarafından veya iştirakleri veya bağlı ortakları tarafından bulundurulan kuruluşun kendi hisse senetleri; ve (vii) Vadeli işlemler ve sözleşmeler gereği yapılacak hisse senedi satışları için çıkarılmak üzere kuruluştaki bulundurulan hisse senetleri, vadeleri ve tutarları; ve b) Özkaynaklardaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama (TMSK, 2005e:16).	bilançonun yayımlanmasından önce dağıtılması kararlaştırılan temettü tutarı (SPK, 2003b:24-25).	
Dönem Kar ve Zararı	Gelir tablosunda “dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemleri” raporlanır (Örten ve diğ., 2007:24).	Dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemleri, bir standart veya yorumda aksi öngörülmediği takdirde, kar veya zarara aktarılacaktır (TMSK, 2005e:17).	Kar ve zararın belirlenmesinde, bu Tebliğin diğer kısımlarında istisna edilmemişse, dönem içinde mali tablolara alınan tüm gelir ve gider kalemleri dikkate alınır (SPK, 2003b:25).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan dönem kar ve zararının hükümleri aynıdır.
Gelir	Gelir	Gelir tablosu en	Gelir	IASC, TMSK

<p>Tablosunun Tablo Kısmında Bulunması Gerekli Bilgiler</p>	<p>tablosunun içeriğinin en az aşağıdaki kalemleri içermesi gerekmektedir.</p> <p>a)Gelirler, b)Esas faaliyet sonuçları, c)Finansman Giderleri, d)Özkaynak metoduna göre muhasebeleştirilen iştirakler ile müşterek yönetime tabi işletmelerin vergi sonrası kar ve zararlarından alınan pay, e)Vergi karşılık ve giderleri, f)Olağan faaliyetlerden kar ve zarar, g)Olağanüstü kalemler, h)Topluluk dışı (azınlık) payı, i)Dönemin net karı veya zararı (Akgül ve Akay, 2004:52).</p>	<p>azından dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerecektir:</p> <p>a)Gelir (hasılat) b)Finansman maliyetleri, c)Özkaynak yöntemine göre izlenen iştirakler ve bağlı ortaklıkların kar veya zarar payları; d)Varlıkların elden çıkarılması veya faaliyetin sona erdirilmesiyle ilgili borçların tasfiyesi nedeniyle tahakkuk eden vergi öncesi kar veya zarar; e)Vergi gideri (karşılığı); ve f)Kar veya zarar.</p> <p>Aşağıdaki kalemler, dönem kar veya zararının dağıtımını (paylaştırılması, üleştirilmesi) olarak gelir tablosunda sunulacaktır:</p> <p>a)Azınlıklara ilişkin kar veya zarar; ve b)Ana şirketin ortaklarına ait</p>	<p>tablosunun tablo kısmında en az aşağıdaki başlıkların veya aynı anlama gelmek üzere kalemlerin yer alması şarttır:</p> <p>a)Hasılat, b)Finansman giderleri, c)Öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerin vergi sonrası kar ve zararlarından pay, d)Durdurulan faaliyetlere atfedilebilecek varlıkların satışı veya yükümlülüklerin ifası sonucu oluşan kar ve zararın vergi öncesi tutarı, e)Vergi karşılıkları ve giderleri, f)Kar veya zarar, g)Ana ortaklık dışı pay, h)Dönemin net kar veya zararı (SPK, 2003b:25-26).</p>	<p>ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan gelir tablosunun tablo kısmında bulunması gerekli bilgiler kısmının hükümleri aynıdır.</p>
--	---	---	--	--

		olan kar veya zarar (TMSK, 2005e:17).		
Gelir Tablosunun Tablo Kısımında veya Dipnotlarında Sunulması Gerekli Bilgiler	<p>Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek hususlar şunlardır:</p> <p>a)Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;</p> <p>b)İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;</p> <p>c)Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;</p> <p>d)Yatırımların elden çıkarılması;</p> <p>e)Faaliyetlerinin sona erdirilmesi,</p> <p>f)Tasfiyeyle ilgili ödemeler; ve</p> <p>g)Karşılıklarla ilgili diğer iptaller (TMSK, 2005e:18).</p>	<p>Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek hususlar şunlardır:</p> <p>a)Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;</p> <p>b)İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;</p> <p>c)Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;</p> <p>d)Yatırımların elden çıkarılması;</p> <p>e)Faaliyetlerinin sona erdirilmesi,</p> <p>f)Tasfiyeyle ilgili ödemeler; ve</p> <p>g)Karşılıklarla ilgili diğer iptaller (TMSK, 2005e:18).</p>	<p>Bir işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde, büyüklüğü, esas ve diğer hususlar itibariyle açıklanmasına ihtiyaç duyulan bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında ayrıca açıklanır. Bu çerçevede aşağıdaki kalemlerin ayrıca açıklanması şarttır:</p> <p>a)Stokların net gerçekleşebilir değerine, varlıkların geri kazanılabilir değerine indirilmesi ve bu değer düşüklüklerinin iptali,</p> <p>b)İşletmenin yeniden yapılandırılması faaliyetleri ve yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıkların iptal edilmesi,</p> <p>c)Maddi varlıkların elden çıkarılması,</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarında sunulması gerekli bilgiler kısmının hükümleri aynıdır.</p>

			<p>d)Uzun vadeli yatırımların elden çıkarılması, e)Durdurulan faaliyetler, f)Hukuki ihtilaflarda meydana gelen gelişmeler, g)Ayrılan diğer karşılıkların iptal edilmesi (SPK, 2003b:26).</p>	
<p>Giderlerin Esaslarına Göre Gösterimi Yöntemi</p>	<p>Bu yöntemde giderler, gelir tablosunda türlerine göre bir araya getirilmektedir(örneğin, amortismanlar, hammadde ve malzemeler, ulaşım maliyetleri, ücretler, ilan giderleri). Bu yöntemde faaliyet giderlerinin fonksiyonel gider kalemleri arasında paylaşılmasına gerek bulunmamaktadır (Akgül ve Akay, 2004:52).</p>	<p>Analizlerin, ilk biçimi giderlerin niteliği yöntemidir. Bu biçimde giderler, gelir tablosunda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, sosyal yardımlar ve reklam maliyetleri) toplanır. (birleştirilir, gruplanır) ve kuruluşun çeşitli fonksiyonlarına dağıtılmazlar. Bu yöntemin uygulanması kolay olabilir çünkü giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmez.</p>	<p>Gelir tablosunun hazırlanmasında giderlerin esaslarına göre gösterimi yönteminde, giderler gelir tablosunda esaslarına göre toplanarak, diğer bir deyişle amortismanlar, hammadde ve malzeme giderleri, ulaşım maliyetleri, ücretler ilan giderleri gibi alt başlıklarda gösterilir. Bu yöntemde, faaliyet giderlerinin fonksiyonel gider kalemleri arasında paylaşılmasına gerek bulunmaz (SPK, 2003b:26).</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan giderlerin esaslarına göre gösterimi yönteminin hükümleri aynıdır.</p>

		(TMSK, 2005e:18-19).		
Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterimi Yöntemi	Bu yöntemde giderler, satışların maliyetinden, pazarlama, satış ve dağıtım veya genel yönetim faaliyetlerinden kaynaklanmaları esas alınarak fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:53).	Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya "satışların maliyeti" yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar (TMSK, 2005e:19).	Gelir tablosunun hazırlanmasında giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yönteminde giderler; satışların maliyetinden, pazarlama satış ve dağıtım veya genel yönetim faaliyetlerinden kaynaklananlar esas alınarak fonksiyonlarına göre gösterilir (SPK, 2003b:26).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemi kısmının hükümleri aynıdır.
Yöntemlerin Seçimi	İşletmeler, giderleri fonksiyonlarına göre veya türlerine göre gösterimi yöntemlerinden birini seçerken, finansal performansın değerlendirilmesinde en uygun sonucu verecek yöntemi tercih etmeleri gerektiği, standartta ayrıca belirtilmiştir (Akgül ve Akay, 2004:53).	Her sunuş yönteminin değişik tipteki bir kuruluşa yararı olduğu için standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir sunuş metodunu seçmesini önerir (TMSK, 2005e:20).	İşletmeler, giderlerin fonksiyonlarına göre veya esaslarına göre gösterimi yöntemlerinden birini seçerken, finansal performansın değerlendirilmesinde en uygun sonucu verecek yöntemi benimserler (SPK, 2003b:26).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan giderlerin esaslarına ve fonksiyonlarına göre seçimi ile ilgili yöntemlerin seçimi kısmının hükümleri aynıdır.
Gelir Tablosu Dipnotları	Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan işletmeler, amortisman ve	Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan işletmeler, amortisman ve	Gelir tablosu dipnotlarında aşağıdaki hususlara yer verilir. a)Giderlerin	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna

	<p>itfa giderlerini ve sosyal yardım giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunacaklardır. İşletme ya gelir tablosunda, ya özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde dağıtılmak üzere tahakkuk eden temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklayacaktır (TMSK, 2005e:19-20).</p>	<p>itfa giderlerini ve sosyal yardım giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunacaklardır. İşletme ya gelir tablosunda, ya özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde dağıtılmak üzere tahakkuk eden temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklayacaktır (TMSK, 2005e:19-20).</p>	<p>gelir tablosunda fonksiyonlarına göre gösterilmesi durumunda, amortisman ve itfa giderleri ile personel maliyetleri dahil diğer giderlerin esasları hakkında ek bilgi. b)Dönemin karından temettü olarak dağıtılması kararlaştırılan veya dağıtılması genel kurula teklif edilecek tutarlar ile bu tutarlardan hisse başına düşen miktara ilişkin bilgi. c)Gelir tablosunda yer almayan ancak, işletmenin performansının ölçümü konusunda bilgi sağlayan diğer hususlar. d)Gelir tablosuna ilişkin formatta yer alan özel hususlar (SPK, 2003b:27).</p>	<p>ilişkin muhasebe standardında yer alan gelir tablosu dipnotları kısmının hükümleri aynıdır.</p>
<p>Öz Sermaye Değişim Tablosu</p>	<p>Özkaynak değişim tablosunda en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır. a)Dönem net</p>	<p>Kuruluş tabloda aşağıda sayılanları göstererek özkaynaklar değişim tablosunu</p>	<p>Öz sermaye değişim tablosunda en az aşağıdaki bilgiler bulunur: a)Dönem net kar veya zararı,</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin</p>

	<p>karı veya zararı, b)Gelir tablosu ile ilişkilendirilme ksizin doğrudan özkaynak ile ilişkilendirilmiş kalemler, c)Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin veya önceki dönemlerdeki önemli hataların düzeltilmesi sonucunda oluşan tutarların toplam etkisi, İlave olarak, işletmeler ya tablo üzerinde ya da dipnotlarda; d)Sermaye hareketlerini (arttırımı, azaltımı), temettü dağıtımını, e)Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve bunda dönem içinde meydana gelen değişiklikleri ve f)Sermayenin ve diğer her bir yedek akçe türü itibariyle, dönem başındaki ve dönem sonundaki tutarı ve bunlarda</p>	<p>sunacaktır: a)Dönem kar veya zararı; b)Diğer standartlar veya yorumlar tarafından istenen, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı; c)Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları ayrı ayrı göstermek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri ((a) ve (b) nin toplamı olarak hesaplanan); ve d)Özkaynakları n her bölümü için, TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri. İşletme, ya özkaynaklar değişim tablosunda veya dipnotlarda aşağıdaki husuları da</p>	<p>b)Gelir tablosu ile ilişkilendirilme ksizin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmiş kalemler, c)Muhasebe politikalarında değişikliklerin veya önceki dönemdeki önemli hataların bu Tebliğ uyarınca düzeltilmesi sonucunda oluşan tutarların toplam etkisi, d)Temettü dağıtımı, sermaye arttırımı ve azaltılması, e)Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve bunda dönem içinde meydana gelen değişiklikler, f)Sermayenin ve diğer yedeklerin her bir yedek akçe türü itibariyle dönem başındaki tutarı, dönem sonundaki tutarı ve bunlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler. (SPK, 2003b:27)</p>	<p>muhasebe standardında yer alan öz sermaye değişim tablosu kısmının hükümleri aynıdır.</p>
--	--	--	--	--

	dönem içinde meydana gelen değişiklikleri belirtmelidir (Akgül ve Akay, 2004:53).	sunacaktır: a) Ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak göstermek suretiyle, kuruluşun ortaklarla ortakların kendi iradeleri dahilinde yaptıkları işlemlerin tutarları; b) Dönem başındaki ve bilanço tarihindeki dağıtılmış karlar bakiyesi (e.g. birikmiş kar veya zarar) ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler. c) Her değişikliği ayrı göstermek suretiyle, her sermaye sınıfının ve her yedeğin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin uyumlaştırılması (TMSK, 2005e:20).		
Nakit Akım Tablosu	7'nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, nakit akım tablosunun düzenlenme esaslarını içermektedir.	TMS 7 Nakit Akış Tabloları, nakit akış tablosunun ve ilgili açıklamaların sunuluşuyla ilgili kuralları ortaya koyar.	Nakit akım tablosunun düzenlenmesinde bu Tebliğin "Nakit Akım Tablosu" başlıklı Kısımındaki hükümler	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardının

	(Akgül ve Akay, 2004:54).	(TMSK, 2005e:21).	uygulanır (SPK, 2003b:28).	nakit akım tablosu kısmının hükümleri aynıdır.
Dipnotların Yapısı	Standartta, işletmelerin finansal tablo dipnotlarında hangi hususları açıklayacakları düzenlenmiştir. Bunlar; a) Finansal tabloların hazırlanmasında temel oluşturan ve belirli işlem ve olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili bilgiler, b) Uluslararası Muhasebe Standartları tarafından açıklanması öngörülen, ancak finansal tablolarda yer almayan bilgiler, c) Finansal tabloların gerçeği net bir şekilde yansıtması için gerekli olan, ancak finansal tablolarda yer almayan diğer bilgiler (Akgül ve Akay, 2004:54).	Dipnotlar a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan temeller ve 108-115. paragraflara uygun olarak kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili, ilgileri sunacak; b) TMS'ında öngörülen fakat bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu veya nakit akış tablosunda yer almayan bilgileri açıklayacak; ve c) Bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu veya nakit akış tablosunda yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan ek bilgiyi sağlayacaktır (TMSK, 2005e:21-22).	İşletmeler, mali tabloların tablo kısmı ile birlikte, en az aşağıdaki hususları taşıyan mali tablo dipnotlarını hazırlar. Dipnotlarda aşağıdaki hususlar yer alır: a) Mali tabloları hazırlama esasları ile önemli işlem ve olaylar için kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgi, b) Bu Tebliğde açıklanması öngörülen ancak mali tablolarda yer almayan bilgiler, c) Mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması için gerekli olan ancak mali tablolarda yer almayan diğer bilgiler. d) Bu Tebliğde dipnotlarda açıklanması	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan dipnotların yapısı kısmının hükümleri aynıdır.

			zorunlu tutulmuş bilgiler (SPK, 2003b:28).	
Dipnotların Sunumu	<p>Dipnotlar sistematik bir yapı içerisinde, finansal tablolarda ilgili olduğu kaleme referans verilerek suretiyle sunulmalıdır.</p> <p>Dipnotlar, finansal tabloların anlaşılır ve karşılaştırılabilirliğine yardımcı olmak üzere aşağıdaki sıraya göre sunulmalıdır.</p> <p>a)Uluslararası Muhasebe Standartları hükümlerine uyulduğu hususu,</p> <p>b)Uygulanan muhasebe politikaları ve değerlendirme esasları,</p> <p>c)Finansal tabloların tablo kısmındaki sıra gözetilerek, söz konusu kalemlerle ilgili destekleyici açıklamalar,</p> <p>d)Şarta bağlı olaylar, taahhütler ve mali bilgiler ile mali olmayan</p>	<p>Dipnotlar normal olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına ve bunların diğer kuruluşların finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştıran bilgiler olup, aşağıdaki sırada sunulur:</p> <p>a)TMS'le uyum tablosu;</p> <p>b)Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti;</p> <p>c)Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi; ve</p> <p>d)Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar:</p> <p>(i)Koşullu borçlar ve</p>	<p>Dipnotlar sistematik bir yapı içerisinde, mali tablolarda ilgili olduğu kaleme referans verilerek suretiyle sunulur.</p> <p>Dipnotlarda aşağıdaki sıraya uyulur:</p> <p>a)Mali tabloların hazırlanmasında bu Tebliğde yer alan hükümlere uyulduğu hususu,</p> <p>b)Uygulanan muhasebe politikaları ve değerlendirme esasları,</p> <p>c)Mali tabloların tablo kısmındaki sıra gözetilerek, söz konusu kalemlerle ilgili destekleyici açıklamalar,</p> <p>d)Şarta bağlı olaylar, taahhütler ve mali bilgiler ile mali olmayan diğer bilgiler (SPK, 2003b:28).</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan dipnotların sunumu kısmının hükümleri aynıdır.</p>

	diğer bilgiler (Akgül ve Akay, 2004:54).	henüz tahakkuk etmemiş sözleşmeye bağlı yükümlülükler; ve (ii) Finansal olmayan açıklamalar, örneğin kuruluşun finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TMSK, 2005e:22).		
Dipnotlara Muhasebe Politikalarının Sunumu	Dipnotların muhasebe politikaları ile ilgili açıklamaların yer aldığı bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara ve bilgilere yer verilmelidir. a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan değerlendirme/ölçüm ilkeleri, b) Finansal tabloların uygun bir şekilde anlaşılması için gerekli olduğu ölçüde, kullanılan her bir muhasebe politikası (Akgül ve Akay, 2004:54-55)	Kuruluş önemli muhasebe politikalarının özetinde aşağıdaki husuları açıklayacaktır: a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm temeli (veya temelleri); ve b) Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikaları (TMSK, 2005e:22).	Dipnotların muhasebe politikaları ile ilgili açıklamaların yer aldığı bölümünde aşağıdaki açıklamalara ve bilgilere yer verilir: a) Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan değerlendirme ilkeleri, b) Mali tabloların uygun bir şekilde anlaşılması için gerekli olduğu ölçüde, kullanılan muhasebe politikaları (SPK, 2003b:28).	IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan dipnotlarda muhasebe politikalarının sunumu kısmının hükümleri aynıdır.
Önemli	Kuruluş,	Kuruluş,	İşletmeler, bir	IASC, TMSK

<p>Değerleme Varsayımları</p>	<p>izleyen mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi bilanço tarihinde dipnotlarda açıklayacaktır. Söz konusu varlıklar ve borçlarla ilgili olarak dipnotlar aşağıdaki ayrıntıları içerecektir: a)Niteliklerini; ve b)Bilanço tarihindeki defter değerlerini (TMSK, 2005e:24).</p>	<p>izleyen mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi bilanço tarihinde dipnotlarda açıklayacaktır. Söz konusu varlıklar ve borçlarla ilgili olarak dipnotlar aşağıdaki ayrıntıları içerecektir: a)Niteliklerini; ve b)Bilanço tarihindeki defter değerlerini (TMSK, 2005e:24).</p>	<p>sonraki mali yılda, varlık ve yükümlülükleri n kayıtlı değerinde önemli bir değişikliğin yapılması riskine neden olan, gelecekle ilgili önemli varsayımlar ile değerlemede diğer belirsizlikler hakkında dipnotlarda açıklama yapar. Söz konusu riski taşıyan varlık ve yükümlülüğün esas ve bilanço tarihi itibarıyla kayıtlı değerleri ayrıca açıklanır (SPK, 2003b:29).</p>	<p>ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan önemli değerleme varsayımları kısmının hükümleri aynıdır.</p>
<p>Diğer Açıklamalar</p>	<p>Kuruluş dipnotlarda şunları açıklayacaktır: a)Finansal tabloların yayınlanmak için onaylanmasında n önce önerilen veya açıklanan ancak dönem</p>	<p>Kuruluş dipnotlarda şunları açıklayacaktır: a)Finansal tabloların yayınlanmak için onaylanmasında n önce önerilen veya açıklanan ancak dönem</p>	<p>İşletmeler aşağıdaki hususları ayrıca açıklar: a)İşletmenin faaliyetlerinin esas ve ana faaliyet konusu, b)Ana ortaklığın ve nihai ana ortaklığın</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan diğer açıklamalar kısmının</p>

	<p>içinde ortaklara dağıtılmayacak olan temettülerin tutarı ve hisse başına tutarı; ve b)Henüz tahakkuk etmemiş herhangi bir kümülatif imtiyazlı temettü. Finansal tablolarla birlikte bilgi olarak basılıp başka bir yerde açıklanmamışsa , kuruluş aşağıdaki hususları da açıklayacaktır: a)Kuruluşun ikametgahı ve yasal yapısı, şirket olarak oluştuğu ülke ve kayıtlı büronun adresi; b)Kuruluşun faaliyetlerinin ve esas çalışma alanlarının niteliklerinin açıklaması; ve c)Ana şirketin adı ve grubun son sahibi (TMSK, 2005e:26).</p>	<p>içinde ortaklara dağıtılmayacak olan temettülerin tutarı ve hisse başına tutarı; ve b)Henüz tahakkuk etmemiş herhangi bir kümülatif imtiyazlı temettü. Finansal tablolarla birlikte bilgi olarak basılıp başka bir yerde açıklanmamışsa , kuruluş aşağıdaki hususları da açıklayacaktır: a)Kuruluşun ikametgahı ve yasal yapısı, şirket olarak oluştuğu ülke ve kayıtlı büronun adresi; b)Kuruluşun faaliyetlerinin ve esas çalışma alanlarının niteliklerinin açıklaması; ve c)Ana şirketin adı ve grubun son sahibi (TMSK, 2005e:26).</p>	<p>ticaret ünvanı, c)Mali tablolar yayımlanmadan önce dağıtılması kararlaştırılan ancak henüz öz sermayen düşülmemiş dağıtılmayan temettü tutarı ve bunun hisse başına tutarı, d)Bu şekilde henüz öz sermayeden düşülmemiş diğer temettü yükümlülükleri (SPK, 2003b:29).</p>	<p>hükümleri aynıdır.</p>
--	--	--	--	---------------------------

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı açısından ortaya çıkan temel farklılıklar şöyledir:

Kapsam açısından IASC/IASB daha kapsamlıdır. Çünkü ülkemizde dahil birçok ülkede faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. TMSK açısından ise

TMS 1'i ülkemizde sunulan tüm genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmelerde uygulanması gerekmektedir. SPK'nın ise, diğerlerine nazaran kapsamı sınırlıdır. Bunların yanı sıra yapı ve içerik açısından da bazı farklılıklar mevcuttur.

Standartta; bilançonun hazırlanması kısmında temel farklılık olarak, cari ve cari olmayan varlıklar, kısa ve uzun vadeli kaynaklar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmakta, fakat böyle bir ayrımı uygulama konusunda ilgililer serbest bırakılmaktadır. Ülkemizde ise, bilançoda cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı, bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı yapılmaktadır. Öz sermaye değişim tablosuyla ilgili düzenlemeler üç standart açısından da aynıdır. Fakat, IASC/IASB ve SPK öz sermaye değişim tablosu, gelir tablosu ve bilanço ile ilgili tablo modellerini yayınlamıştır. Ancak TMSK tablo modellerini yayınlamamıştır.

3.2. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 2)

Bu standart, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen işlemleri saptamaktadır (Sönmez, 2003d:1).

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

1. Birinci bölüm;
 - Amaç,
 - Kapsam,
 - Tanımlar.
2. İkinci bölüm;
 - Stokların Değerlemesi,
 - Stokların Maliyeti,
 - Satın Alma Maliyeti,
 - Dönüştürme Maliyetleri,
 - Diğer Maliyetler,

- Hizmet Sunan İşletmelerde Stokların Maliyeti,
 - Canlı Varlıkların Hasatıyla Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti,
 - Maliyet Tespitine İlişkin Yöntemler,
 - Maliyet Formülleri,
 - Net Gerçekleşebilir Değer.
3. Üçüncü bölüm;
- Gider Olarak Mali Tablolara Alma.
4. Dördüncü bölüm;
- Kamuya Açıklanacak Hususlar.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının IASC/IASB, TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması

	IAS (2)	TMS (2)	SPK(6.KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir (IASC, 1996:83).	Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır (TMSK, 2005d:2).	Bu Kısımın amacı, stokların mali tablolara yansıtılma esaslarını belirlemektir (SPK, 2003b:56).	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardının amacı aynıdır.
Kapsam	Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır: a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebil en hizmet sözleşmeleri; b) Finansal araçlar; ve c) Tarımsal faaliyet ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (Gökçen ve diğ., 2006:55).	Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır: a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebil en hizmet sözleşmeleri; b) Finansal araçlar; ve c) Tarımsal faaliyet ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMSK, 2005d:2-3).	Bu Kısımda yer alan hükümler, aşağıda sayılanlar dışındaki stokların muhasebeleştiril mesinde uygulanacak esasları kapsar. a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebil en hizmet sözleşmeleri, b) Finansal araçlar, c) Belirli sektörlerde yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri ile mali tablolara alınan tarım ve orman ürünleri stokları ile maden stokları,	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardının kapsamı aynıdır.

			d) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (SPK, 2003b:56).	
Tanımlar	<p>Bu standarda göre,</p> <p>Stoklar;</p> <p>a) Normal işletme faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan,</p> <p>b) Satışa yönelik olarak üretim aşamasında bulunan, ya da</p> <p>c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.</p> <p>Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer;</p>	<p>Stoklar;</p> <p>a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;</p> <p>b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da</p> <p>c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.</p> <p>Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer; karşılıklı</p>	<p>Bu Kısımda geçen;</p> <p>Stok;</p> <p>a) İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıkları,</p> <p>b) İşletmenin satmak üzere ürettiği varlıkları,</p> <p>c) Üretim sürecinde olan yarı mamulleri,</p> <p>d) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıkları,</p> <p>e) Hizmet sağlayan işletmelerde, ilgili geliri bu Tebliğin ilgili kısımdaki hükümler çerçevesinde henüz mali tablolara alınmamış hizmetin maliyeti,</p> <p>Net Gerçekleşebilir Değer: İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından,</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında bazı tanımlara yer verilmiştir. IASC ve TMSK'da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK'da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur.</p>

	karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Gökçen ve diğ., 2006:55-56).	pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMSK, 2005d:4).	tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı, ifade eder (SPK, 2003b:56).	
Stokların Değerlemesi	Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir (Gökçen ve diğ., 2006:56).	Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir (TMSK, 2005d:5).	Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir (SPK, 2003b:57).	IASC, TMSK ve SPK açısından stokların değerlendirilmesi hükümleri aynıdır.
Stokların Maliyeti	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur (Gökçen ve diğ., 2006:56).	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMSK, 2005d:5).	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (SPK, 2003b:57).	IASC, TMSK ve SPK açısından stokların maliyetini oluşturan unsurlar aynıdır.
Satın Alma Maliyeti	Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile diğer vergiler (vergi idaresinden iade alınabilecekler	Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade	Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile diğer vergiler (vergi idaresinden iade alınabilecekler	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stokların satın alma maliyeti

	hariç), nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir (Gökçen ve diğ., 2006:56).	alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir (TMSK, 2005d:5).	hariç), nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir (SPK, 2003b:57).	ile ilgili hükümler aynıdır.
Dönüştürme Maliyetleri	Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içerir (Gökçen ve diğ., 2006:56).	Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMSK, 2005d:5).	Stokların dönüştürme maliyetleri; doğrudan işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamul mallara dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (SPK, 2003b:57).	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stokların dönüştürme maliyetleri ile ilgili hükümler aynıdır.
Diğer Maliyetler	Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri	Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri	Diğer maliyetler, sadece stokların mevcut durumuna ve konumuna	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında

	ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (IASC, 1996:86).	ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMSK, 2005d:6).	getirilmesi için katlanılması halinde stokların maliyetine dahil edilir. (Örnek; belirli müşteriler için ürünlerin tasarım maliyetleri, stokların maliyetine dahil edilebilir) (SPK, 2003b:58).	yer alan stokların maliyetini oluşturan diğer maliyetler kısmının hükümleri birbirleriyle aynıdır.
Hizmet Sunan İşletmeler de Stokların Maliyeti	Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (Gökçen ve diğ., 2006:58).	Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (TMSK, 2005d:7).	Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (SPK, 2003b:58).	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti ile ilgili hükümler aynıdır.
Canlı Varlıkların Hasatında n Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti		TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde	Bu Tebliğin “Tarımsal Faaliyetler” Kısmında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki makul değerinden satış katlanılması	TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti ile ilgili hükümler birbiriyle aynıdır. IASC, konuyla ilgili tebliğde

		katlanılması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir (TMSK, 2005d:8).	beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net makul değeriyle değerlendirilir. Bu tutar, tarımsal ürünün Tebliğin uygulanmaya başladığı tarihteki elde etme maliyetine eşittir (SPK, 2003b:58).	açıklama yapmamıştır.
Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler	Stok maliyetine yakın sonuçlar vermesi şartıyla, stokların maliyetinin değerlendirilmesinde standart maliyet yöntemi ya da perakende satış yöntemi kullanılabilir (Gökçen ve diğ., 2006:58).	Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir (TMSK, 2005d:8).	Stok maliyetlerine yakın sonuçlar vermesi şartıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntem gibi stokların maliyetinin değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, stokların değerlendirilmesinde kullanılabilir (SPK, 2003b:58).	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan maliyetin ölçümüyle ilgili hükümler aynıdır.
Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti	Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti	Olağan durumlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın özel	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri açısından; IASC ve TMSK, LİFO yöntemini standarttan

	dikkate alınarak belirlenir. (Gerçek parti maliyet yöntemi) Yukarıda açıklananlar dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir (Gökçen ve diğ., 2006:58).	dikkate alınarak belirlenir. (Gerçek parti maliyet yöntemi) 23. paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir (TMSK, 2005d:8-9).	maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Birinci fıkrada belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, “ilk giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “son giren ilk çıkar” formüllerinden biri uygulanarak belirlenir (SPK, 2003b:59).	kaldırmıştır. SPK ise LİFO yöntemine yer vermiştir.
Net Gerçekleşebilir Değer	Net gerçekleşebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır (Gökçen ve diğ., 2006:59).	Net gerçekleşebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır (TMSK, 2005d:10).	Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler, tahminin yapıldığı zamanda ulaşılabilir en güvenilir kanıtlara göre, stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış hasılatı olarak belirlenir (SPK, 2003b:59).	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan net gerçekleşebilir değer ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.
Gider Olarak Kaydetme	Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider	Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider	Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak mali tablolara alınır	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan gider olarak kaydetme kısmının

	olarak muhasebeleştirilir (Gökçen ve diğ., 2006:60).	olarak muhasebeleştirilir (TMSK, 2005d:12).	(SPK, 2003b:60).	hükümleri aynıdır.
Kamuya Açıklanacak Hususlar	Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları; c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değeri izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı; e) Stok değer düşüklüğü karşılığı gideri; f) Stok değer	Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları; c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değeri izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı; e) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek	Stoklar ile ilgili olarak, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır; a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi dahil, stokların değerlemesinde kabul edilen muhasebe politikaları, b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, c) Net gerçekleşebilir değeri ile mali tablolarda izlenen stokların değeri, d) İptal edilerek dönem içinde gelir ile ilişkilendirilen “stok değer düşüklüğü karşılığı” tutarı, e) “Stok değer düşüklüğü karşılığı” iptaline neden olan olaylar veya koşullar,	IASC, TMSK ve SPK açısından stoklara ilişkin muhasebe standardında yer alan kamuya açıklanacak hususların yer aldığı hükümler birbiriyle aynıdır.

	düşüklüğü karşılığında iptal edilen tutarlar; g) Stok değer düşüklüğü karşılığı olarak gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar; h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri (Gökçen ve diğ., 2006:60).	kayıttan düşülen stoklar; f) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali; g) 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar; h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri (TMSK, 2005d:12-13).	f) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri (SPK, 2003b:60-61).	
--	---	---	---	--

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından genel olarak birbiri ile örtüşmektedir. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında SPK LİFO yöntemine de yer vermiştir. IASC ve TMSK bu uygulamayı standartta kaldırmıştır. Tanımlar açısından, IASC ve TMSK’da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK’da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur. Ayrıca, TMSK ve SPK canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümlere yer vermiştir. IASC, konuyla ilgili tebliğde açıklama yapmamıştır.

3.3. Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 7)

Nakit akış tablosunun amacı, bir işletmenin nakdi nasıl yarattığını ve nasıl kullandığını ortaya koymaktır. Nakdin nereden geldiğini bilmek, gelecekte nakdin buralardan sağlanıp sağlanamayacağını tahmin etmek açısından önemlidir (Gücenme ve Arsoy, 2006:67).

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı şu başlıklar altında karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur:

1. Birinci Bölüm;

- Amaç,
- Kapsam,
- Tanımlar,
- Nakit Akım Tablosunun Düzenlenme Gereği,
- Nakit ve Nakit Benzeri.

2. İkinci Bölüm;

- Nakit Akım Tablosunun Sunumu,
- Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akımları,
- Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları,
- Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları.

3. Üçüncü Bölüm;

- Esas Faaliyetlere İlişkin Nakit Akımlarının Raporlanması,
- Yatırım ve Finansman Faaliyetleriyle İlgili Nakit Akımlarının Raporlanması,
- Nakit Akımlarının Netleştirilmesine İlişkin Esaslar.

4. Dördüncü Bölüm;

- Yabancı Paraya Dayalı İşlemlere İlişkin Nakit Akımları,
- Faiz ve Temettüeller,
- Vergiler,
- İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsteki Yatırımlar,

- İşletmenin Bağlı Ortaklık ve Diğer Birimlerinin İktisabı ve Elden Çıkarılması.

5. Beşinci Bölüm;

- Nakit Dışı İşlemler.

6. Altıncı Bölüm;

- Nakit ve Nakit Benzerlerinin Bileşenleri,
- Diğer Açıklamalar.

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının IASC/IASB, TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması

	IAS (7)	TMS (7)	SPK (4. KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu standardın amacı, işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişiklikleri, “işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri” olmak üzere sınıflandırarak nakit akım tablosunda nasıl sunulacağını açıklamaktır (Akgül ve Akay, 2004:61).	İşletmeler bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunulmalıdır (TMSK, 2005c:3).	Bu Kısımın amacı, nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişimlerin işletmenin esas, yatırım ve finansman faaliyetleri itibariyle nakit akım tablosunda gösterimine ilişkin ilke ve esasları belirlemektir (SPK, 2003b:40).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan amaç aynıdır.
Kapsam	Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla birlikte ele alınarak, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar (Gökçen ve diğ., 2006:69).	Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların işletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için	Bu Kısım, işletmelerin, net varlıklarındaki değişimler, finansal yapıları ve nakit akımlarının tutar ve zamanlamasını değişen şartlara göre yönlendirme yeteneği hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi vermek üzere, diğer mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak, nakit akım tablosunun	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardının kapsamı aynıdır.

		gerekli bilgiyi sağlar (TMSK, 2005c:3).	düzenlenmesine yönelik ilke ve esasları kapsar (SPK, 2003b:40).	
Tanımlar	<p>Bu Kısımda geçen; Nakit: İşletmedeki nakit ve vadesiz mevduatı, Nakit Benzeri: Kolayca nakde çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları, Nakit Akışları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını, İşletme Faaliyetleri: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesine ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri, Finansman Faaliyetleri: Öz kaynaklar ile yabancı</p>	<p>Bu Kısımda geçen; Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı, Nakit Benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları, Nakit Akışları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını, İşletme Faaliyetleri: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve çıkarılmasına</p>	<p>Bu Kısımda geçen: Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı, Nakit Benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları, Nakit Akımları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını, Esas Faaliyetler: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan; nakit, nakit benzeri, nakit akışları, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinin tanımları aynıdır.</p>

	<p>kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder (Gökçen ve diğ., 2006:69-70).</p>	<p>ilişkin faaliyetleri, Finansman Faaliyetleri: Öz kaynaklar (Öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder (TMSK, 2005c:4).</p>	<p>çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri, Finansman Faaliyetleri: Öz sermaye ile borçlanmaların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder (SPK, 2003b:40).</p>	
<p>Nakit Akım Tablosunun Düzenleme Gereği</p>	<p>Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirilmesini sağlar. Tarihi nakit akış bilgisi; gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliğinin göstergesi olarak gösterilir (IASC, 1996:115).</p>	<p>Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirilmesini sağlar. Tarihi nakit akış bilgisi; gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliğinin göstergesi olarak gösterilir (TMSK, 2005c:3).</p>	<p>Nakit akım tablosu, finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin nakit ve nakit benzeri oluşturma ve söz konusu nakit akımlarını kullanma yeteneğinin değerlendirilmesini sağlamak amacıyla hazırlanan temel mali tablodur. Tarihi nakit akım bilgileri genellikle gelecekteki nakit akımlarının tutar, zamanlama ve kesinliğinin belirlenmesinde belirleyici rol oynamaktadır</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit akım tablosunun düzenleme gereğine ilişkin hükümler aynıdır.</p>

			(SPK, 2003b:40).	
Nakit ve Nakit Benzeri	Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır (IASC, 1996:116).	Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır (TMSK, 2005c:4).	Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır (SPK, 2003b:41).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit ve nakit benzerine ilişkin hükümler aynıdır.
Nakit Akım Tablosunun Sunumu	İşletmeler, nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılarak, kendi yapılarına uygun bir şekilde sunarlar (Gökçen ve diğ., 2006:70).	Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır (TMSK, 2005c:5).	Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır (SPK, 2003b:41).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit akım tablosunun sunumuna ilişkin hükümler aynıdır.
Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akımları	İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmenin dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı	İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı	Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları kısmının hükümleri aynıdır.

	hakkında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur (Gökçen ve diğ., 2006:70).	hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur (TMSK, 2005c:5).	hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur (SPK, 2003b:41).	
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları	Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akışları; gelir ve nakit akışı sağlama amacına yönelik olarak ayrılan kaynakların gösterimini sağlamak amacıyla ayrı olarak sınıflandırılmıştır (Gökçen ve diğ., 2006:70-71).	Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akışları; gelir ve nakit akışı sağlama amacına yönelik olarak ayrılan kaynakların gösterimini sağlamak amacıyla ayrı olarak gösterilir (TMSK, 2005c:6).	Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, gelir ve nakit akımı sağlama amacına yönelik olarak ayrılan kaynakların gösterimini sağlamak amacıyla ayrı olarak gösterilir (SPK, 2003b:42).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları kısmının hükümleri aynıdır.
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımları	Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmı ifade etmek üzere ayrı olarak açıklanır (Gökçen ve diğ., 2006:71).	Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır (TMSK, 2005c:7).	Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akımlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır (SPK, 2003b:42).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları kısmının hükümleri aynıdır.
Esas Faaliyetlere İlişkin Nakit Akımları	İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.	İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre	İşletmeler esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarını, brüt nakit girişleri ve brüt nakit	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe

<p>nın Raporlanması</p>	<p>a)Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yöntem. b)Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş ve çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir ve gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği Net (dolaylı) yöntem (Gökçen ve diğ., 2006:72).</p>	<p>raporlanabilir. a)Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yöntem göre, veya b)Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yöntem göre (TMSK, 2005c:7).</p>	<p>çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği doğrudan yöntem veya net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman ile ilgili nakit akımlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği dolaylı yöntem göre gösterirler (SPK, 2003b:43).</p>	<p>standardında yer alan esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarının raporlanması kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının raporlanmasında a dolaylı (net) ve dolaysız (brüt) yöntem uygulama seçenekleri verilmekte olup tek fark; TMSK’da brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız (brüt) yöntem seçilmiştir. IASC ve SPK her iki yönteminde kullanımını isteğe bağlı bırakmıştır.</p>
<p>Yatırım ve Finansman Faaliyetleriyle İlgili Nakit Akımlarının Raporlanması</p>	<p>İşletmeler, netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarını</p>	<p>İşletmeler, 22 ve 24. maddeler uyarınca netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit</p>	<p>İşletmeler, bir sonraki madde uyarınca netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akımlarının</p>

	ana gruplar itibariyle sınıflandırarak ayrı olarak gösterirler (Gökçen ve diğ., 2006:72).	girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibariyle sınıflayarak ayrı olarak gösterir (TMSK, 2005c:8).	girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibariyle sınıflayarak ayrı olarak gösterir (SPK, 2003b:43).	raporlanması kısmının hükümleri aynıdır.
Nakit Akımlarının Netleştirilmesine İlişkin Esaslar	Aşağıda belirtilen yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları için netleştirme esasları uygulanabilir: a) İşletmenin müşterilerinin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan tahsilat ve ödemeler. b) Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları (Gökçen ve diğ., 2006:73).	Aşağıda belirtilen yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları netleştirme esasına göre gösterilebilir: a) İşletme yerine müşterilerin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve ödemeler b) Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları (TMSK, 2005c:8).	Esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan, işletme yerine müşterilerin nakit akımını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve tediyeler ile devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları netleştirilerek raporlanabilir (SPK, 2003b:43).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit akımlarının netleştirilmesine ilişkin esaslar kısmının hükümleri aynıdır.
Yabancı Paraya Dayalı İşlemlere İlişkin Nakit Akımları	Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin fonksiyonel para	Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin	Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akımları, nakit akımı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin

	birimine çevrilir (Gökçen ve diğ., 2006:73).	fonksiyonel para birimine çevrilir (TMSK, 2005c:9).	fonksiyonel para birimine çevrilir (SPK, 2003b:44).	nakit akımları kısmının hükümleri aynıdır.
Faiz ve Temettüller	Faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışları, dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır (Gökçen ve diğ., 2006:73).	Nakit akış tablosunda, faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır (TMSK, 2005c:10).	Nakit akım tablosunda, faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde esas, yatırım veya finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır (SPK, 2003b:44).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan faiz ve temettüller kısmının hükümleri aynıdır.
Vergiler	Vergilerle ilgili nakit akışları, kesin olarak finansman ve yatırım faaliyetleri ile ilgili olmadıkça, işletme faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılır (Gökçen ve diğ., 2006:74).	Vergilerle ilgili nakit akışları ayrıca açıklanır ve bu nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde işletme faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılır (TMSK, 2005c:11).	Vergilerle ilgili nakit akımları ayrıca açıklanır ve bu nakit akımları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde esas faaliyetlerden nakit akımı olarak sınıflandırılır (SPK, 2003b:44).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan vergiler kısmının hükümleri aynıdır.
İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Müşterek Yönetim	Bağlı ortaklıklar veya iştirakler maliyet esaslı veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirildiğinde, ana	Bağlı ortaklıklar veya iştirakler maliyet esaslı veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştiril	Bağlı ortaklıklar veya iştirakler maliyet esaslı veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştiril	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında

<p>e Tabi Teşebbüs teki Yatırımlar</p>	<p>ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki nakit akışları örneğin temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akışları şeklinde nakit akış tablosunda gösterilir. İş ortaklıklarında ortak yönetime tabi işletme payının oransal konsolidasyon yöntemine göre raporlanması durumunda, ana ortaklığın konsolide nakit akış tablosunda, ortak yönetime tabi işletmenin nakit akışlarından ana ortaklığa düşen pay konsolide nakit akışında yer alır (Gökçen ve diğ., 2006:74).</p>	<p>diğinde, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki nakit akışları örneğin temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akışları şeklinde nakit akış tablosunda gösterilir. İş ortaklıklarında ortak yönetime tabi işletme payının oransal konsolidasyon yöntemine göre raporlanması durumunda, ana ortaklığın konsolide nakit akış tablosunda, ortak yönetime tabi işletmenin nakit akışlarından ana ortaklığa düşen pay konsolide nakit akışında yer alır (TMSK, 2005c:11).</p>	<p>diğinde, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akımları şeklinde gerçekleşen nakit akımları nakit akım tablosunda gösterilir. Müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payın oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, bu işletmenin nakit akımındaki ana ortaklığın payı, ana ortaklığın nakit akım tablosunda yer alır (SPK, 2003b:45).</p>	<p>yer alan iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüsteki yatırımlar kısmının hükümleri aynıdır.</p>
<p>İşletmenin Bağlı ortaklık ve Diğer Birimlerinin İktisabı ve Elden Çıkarılması</p>	<p>Bağlı ortaklıklar ve diğer işletmelerin satın alınması ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan toplam nakit akışları, nakit akış tablosunda ayrıca gösterilmekte ve yatırım faaliyeti olarak</p>	<p>İşletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin satın alınması ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan toplam nakit akışları nakit akış tablosunda ayrıca gösterilir</p>	<p>İşletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan toplam nakit akımları nakit akım tablosunda ayrıca gösterilir ve yatırım</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan işletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden</p>

	sınıflandırılmaktadır (Akgül ve Akay, 2004:63).	ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır (TMSK, 2005c:11).	faaliyeti olarak sınıflandırılır (SPK, 2003b:45).	çıkarılması kısmının hükümleri aynıdır.
Nakit Dışı İşlemler	Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akış tablosunda yer almaz (Gökçen ve diğ., 2006:74).	Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akış tablosunda yer almaz (TMSK, 2005c:12).	Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akım tablosunda yer almaz (SPK, 2003b:46).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit dışı işlemler kısmının hükümleri aynıdır.
Nakit ve Nakit Benzerlerinin Bileşenleri	İşletme, nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin unsurlarını açıklayarak, nakit akış tablosundaki tutarlar ile bilançoda bunlara karşılık gelen tutarlar arasındaki mutabakatın gösterilmesini sağlar (Gökçen ve diğ., 2006:75).	İşletme, nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin unsurlarını açıklar ve nakit akış tablosundaki tutarlar ile bilançoda bunlara karşılık gelen tutarlar arasındaki mutabakatın gösterimini sağlar (TMSK, 2005c:12).	Nakit akımı tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri açıklanır ve nakit akım tablosundaki tutarlar ile bilançoda bunlara karşılık gelen tutarlar arasındaki mutabakatın gösterimi sağlanır (SPK, 2003b:46).	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri kısmının hükümleri aynıdır.
Diğer Açıklamalar	Grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutardaki nakit ve nakit benzerleri tutarlarına ilişkin bilgiler, nedenleri ile birlikte nakit akış tablosunda açıklanır (Gökçen ve diğ., 2006:75).	Grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutardaki nakit ve nakit benzerleri tutarlarına ilişkin bilgiler, nedenleri ile (işletme yönetiminin yorumuyla)	Kambiyo kontrolünün olduğu veya nakdin dışarıya çıkarılması ile ilgili kısıtların bulunduğu bir ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklardaki nakit bakiyelerinde olduğu gibi,	IASC, TMSK ve SPK açısından nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında yer alan diğer açıklamalar kısmının hükümleri aynıdır.

		birlikte nakit akış tablosunda açıklanır (TMSK, 2005c:13).	grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutardaki nakit ve nakit benzerleri bakiyelerine ilişkin bilgiler işletme yönetiminin yorumuyla birlikte nakit akım tablosunda açıklanır (SPK, 2003b:46).	
--	--	--	---	--

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının raporlanmasında, dolaylı (net) ve dolaysız (brüt) yöntem uygulama seçenekleri verilmekte olup tek fark; TMSK’da brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız (brüt) yöntem seçilmiştir. IASC ve SPK her iki yönteminde kullanımını isteğe bağlı bırakmıştır.

IASC/IASB; TMSK ve SPK muhasebe standartları nakit akım tablosunun düzenlenmesi ve hükümleri açısından birbiriyle büyük ölçüde örtüşmektedir. Bununla birlikte, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde, nakit akım tablosu, nakit girişleri ve çıkışlarını toplu olarak ayrı başlıklar halinde göstermekte olup; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak faaliyet bazında ayırmamaktadır. En önemli fark olarak da bu kısım gösterilebilir.

3.4. Hasılataya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 18)

Bu standart, olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır (Akdoğan, 2004:41).

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

1. Birinci Bölüm;

- Amaç,
 - Kapsam,
 - Tanımlar,
2. İkinci Bölüm;
- Hasılatın Ölçümü,
 - İşlemlerin Ayrıştırılması,
3. Üçüncü Bölüm;
- Mal Satışı,
 - Hizmet Satışı,
 - Faiz, Royalti ve Temettü,
4. Dördüncü Bölüm;
- Hasılatla İlgili Yapılacak Açıklamalar.

Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının IASC/IASB, TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması

	IAS (18)	TMS (18)	SPK (5.KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu standardın amacı, belirli tipteki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasıllatın muhasebe uygulamalarını düzenlemektir (Akgül ve Akay, 2004:100).	Bu Tebliğin amacı; hasıllata ilişkin 18 nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır (TMSK, 2005b:1).	Bu Kısımın amacı, belirli işlem ve olaylardan kaynaklanan hasıllatın muhasebeleştirilm esine ilişkin ilkeleri belirlemektir (SPK, 2003b:51).	IASC, TMSK ve SPK açısından hasıllata ilişkin muhasebe standardında yer alan amaç aynıdır.
Kapsam	Bu standart, aşağıdaki işlem ve olaylardan doğan gelirlerin muhasebeleştiril mesinde uygulanır. a)Mal satışları, b)Hizmet satışları; ve c)Faiz, royalti ve temettü geliri getiren varlıkların başkaları tarafından kullanılması (Akgül ve Akay, 2004:100).	Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasıllatın muhasebeleştirilm esinde uygulanır. a)Mal satışları; b)Hizmet sunumları; ve c)İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler (TMSK, 2005b:2).	Bu Kısımda yer alan hükümler, mal ve hizmet satışı, faiz, royalti ve temettü geliri getiren varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucunda oluşan hasıllatın işletmelerce muhasebeleştirilm esinde uygulanır (SPK, 2003b:51).	IASC, TMSK ve SPK açısından hasıllata ilişkin muhasebe standardının kapsamı aynıdır.
Tanımlar	Hasıllat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki	Hasıllat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt	Bu kısımda geçen; Hasıllat: Öz sermayede artış sağlaması şartıyla, dönem içinde işletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı	IASC, TMSK ve SPK açısından hasıllata ilişkin muhasebe standardında yer alan hasıllat ve gerçeğe uygun değer tanımları

	olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır. Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Gökçen ve diğ., 2006:176-178).	ekonomik fayda tutarındır. Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMSK, 2005b:3).	ekonomik faydanın brüt tutarını, Makul Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutarı, ifade eder (SPK, 2003b:51).	aynıdır.
Hasılatın Ölçümü	Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Gökçen ve diğ., 2006:178).	Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMSK, 2005b:3).	Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin makul değeri ile ölçülür (SPK, 2003b:52).	IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan hasılatın ölçümü ile ilgili kısım aynıdır.
İşlemlerin Ayırıştırılması	Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayırıştırılabilir kısımlarına ayrı	Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayırıştırılabilir kısımlarına ayrı uygulamak	Gelirin değerlendirilmesi ile ilgili bu kısımda tanımlanan kriterler genellikle her işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda özün önceliğini yansıtmaması açısından, gelirin değerlendirilmesi ile ilgili kriterler tek bir işlemin birbirinden	IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan işlemlerin ayırıştırılması ile ilgili kısım aynıdır.

	ayrı uygulamak gerekebilir (Gökçen ve diğ., 2006:180).	gerekebilir (TMSK, 2005b:4).	ayrılabilir parçalarına ayrı ayrı uygulanmalıdır (SPK, 2003b:52).	
Mal Satışı	Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır. a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi; c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması; e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan	Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır. a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi; c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması; e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMSK, 2005b:4-5).	Mal satışının hasılat olarak kaydedilebilmesi için malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, işletmenin, satılan malların yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmaması ve söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolünün bulunmaması, hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması ve işlemle ilgili olarak yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şarttır (SPK, 2003b:53).	IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan mal satışına ilişkin hükümler aynıdır.

	malîyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (Gökçen ve diğ., 2006:182).			
Hizmet Satışı	Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir: a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel	Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir: a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması; c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve d) İşlem için	Hizmet sunumu ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda, işlemle ilgili hasılat ilgili işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınır. Hasılatın miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması, bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve işlem için katlanılan maliyetlerin ve işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir	IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan hizmet satışına ilişkin hükümler aynıdır.

	<p>olması; c)Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve d)İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (Gökçen ve diğ., 2006:183).</p>	<p>katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMSK, 2005b:6).</p>	<p>şekilde ölçülebilmesi halinde, ilgili işlemin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği kabul edilir (SPK, 2003b:54).</p>	
<p>Faiz, Royalti ve Temettü</p>	<p>Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır: a)Faiz, varlığın efektif getirisi dikkate alınarak zaman orantılı olarak kayıtlara alınır. b)Royalti, ilgili sözleşmelerin özü esas alınmak suretiyle tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. c)Temettüler, hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıktığı</p>	<p>Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır: a)Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir ; b)İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ; ve c)Temettüler; hissedarların tahsil etme</p>	<p>Faiz; varlığın efektif getirisi dikkate alınmak kaydıyla zaman orantılı olarak, royalti; ilgili sözleşmelerin özü esas alınmak suretiyle tahakkuk esasına göre, temettü ise; hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarihte mali tablolara alınır (SPK, 2003b:55).</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan faiz, royalti ve temettü kısımlarının hükümleri aynıdır.</p>

	zaman kayıtlara alınır (Akgül ve Akay, 2004:102).	hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır (TMSK, 2005b:8).		
Hasılatla İlgili Yapılacak Açıklamalar	İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları; b) Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüler şeklinde belirlenen her bir hasılat sınıfının tutarı; c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı (Gökçen ve diğ., 2006:189).	İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır: a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları; b) Aşağıdakilerde doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı: mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüler; ve c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı (TMSK, 2005b:9).	Hizmet satışı ile ilgili işlemlerin tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler dahil, hasılatın mali tablolara alınmasında kullanılan muhasebe politikaları, mal ve hizmet satışı, faiz, royalti ve temettüden kaynaklanan hasılatlar dahil olmak üzere, ilgili dönem içinde mali tablolara alınan önemli hasılat unsurunun tutarı, önemli hasılat unsurunun içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılatın tutarı kamuya açıklanır (SPK, 2003b:55).	IASC, TMSK ve SPK açısından hasılatla ilişkin muhasebe standardında yer alan hasılatla ilgili yapılacak açıklamaların kısmının hükümleri aynıdır.

Hasılatla İlgili Türkiye Muhasebe Standardı incelendiğinde genel olarak, hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ile ilgili herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

3.5. İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 24)

Standartta, ilişkili taraflarla olan borçların, alacakların, gelir ve giderlerin değeri değil, bu kapsama giren kişi ve kişiler ile verilecek bilgiler açıklanmaktadır (Örten ve diğ., 2007: 372).

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı şu başlıklar altında karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur:

1. Birinci bölüm;
 - Amaç,
 - Kapsam,
 - İlişkili Taraf Açıklamalarının Amacı,
 - Tanımlar.
2. İkinci Bölüm;
 - İlişkili Tarafların Kapsamı.
3. Üçüncü Bölüm;
 - Kamuya Açıklanacak Hususlar.

**İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının IASC/IASB,
TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması**

	IAS (24)	TMS (24)	SPK(21. KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu Standardın amacı; bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır (Gökçen ve diğ., 2006:219).	Bu Standardın amacı; bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır (TMSK, 2005a:2).	Bu Kısımın amacı, ilişkili taraflarla olan ilişkiler hakkında ve bir işletme ile ilişkili tarafları arasında dönem içinde gerçekleşen işlemler ve ilişkili taraflarla ilgili bakiyelere ilişkin açıklanacak bilgileri belirlemektir (SPK, 2003b:236).	IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan amaç aynıdır.
Kapsam	Bu standart, a) İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin belirlenmesi; b) İşletme ile ilişkili taraf arasındaki mevcut bakiyelerin belirlenmesi; c) Yukarıda ifade edilen durumların açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesi;	Bu Standart aşağıdaki konularda uygulanır: a) İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin belirlenmesi; b) İşletme ile ilişkili taraf arasındaki mevcut bakiyelerin belirlenmesi; c) (a) ve (b)'deki kalemlerin	Aşağıdaki hususlarla ilgili olarak bu Kısım hükümleri uygulanır: a) İlişkili taraflarla olan ilişkilerin belirlenmesi, bir işletme ile bu işletmenin ilişkili tarafları arasındaki işlemler ve hesap bakiyeleri, b) (a) bendinde belirtilen	IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan kapsam aynıdır.

	d) İlgili kalemlere ilişkin yapılacak açıklamalarının belirlenmesi konularında uygulanmaktadır (Gökçen ve diğ., 2006:219).	açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesi; d) İlgili kalemlere ilişkin yapılacak açıklamalarının belirlenmesi (TMSK, 2005a:2).	hususların hangi durumlarda mali tablolarında açıklanmasının gerekli olduğu, c) Bu hususlar hakkında yapılacak açıklamaların belirlenmesi (SPK, 2003b:236).	
İlişkili Taraf Açıklamalarının Amacı	İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaretin normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler çoğu kez faaliyetlerinin bir kısmını bağlı ortaklıkları, iş ortakları ve iştirakleri üzerinden sürdürmektedir. Bu koşullar altında, işletmenin iştirak edilen işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü; kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkinin varlığıyla gerçekleşir (Gökçen ve diğ., 2006:220).	İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaretin normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler çoğu kez faaliyetlerinin bir kısmını bağlı ortaklıkları, iş ortakları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu koşullar altında, işletmenin iştirak edilen işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü; kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkinin varlığıyla gerçekleşir (TMSK, 2005a:2).		IASC ve TMSK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan ilişkili taraf açıklamalarının amacı aynıdır. SPK ise, ilişkili taraf açıklamalarının amacı konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir.
Tanımlar	Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: İlişkili Taraf:	Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:	Bu kısımda geçen terimler aşağıda belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:	IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına

	<p>Bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılması için:</p> <p>a)Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:</p> <p>i)İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);</p> <p>ii)İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması; veya</p> <p>iii)İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;</p> <p>b)Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması (28 no.lu İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında tanımlandığı gibi);</p> <p>c)Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (31 no.lu İş Ortaklıklarındaki</p>	<p>İlişkili Taraf: Bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılması için:</p> <p>a)Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:</p> <p>i)İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);</p> <p>ii)İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması; veya</p> <p>iii)İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;</p> <p>b)Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması (“TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardında tanımlandığı gibi);</p> <p>c)Tarafın,</p>	<p>İlişkili Taraf: Bir taraf, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde bir işletme ile ilişkili olarak kabul edilir:</p> <p>a)Tarafın doğrudan veya bir ya da daha fazla aracı vasıtasıyla dolaylı olarak;</p> <p>i)Bir işletmeyi kontrol etmesi veya işletme tarafından kontrol edilmesi veya kendisini kontrol eden işletmenin aynı zamanda başka bir işletmeyi kontrol etmesi (Bu durum; ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve grubun diğer şirketlerini içerir.);</p> <p>ii)İşletme üzerinde önemli derecede etki sağlayacak bir hakkının bulunması,</p> <p>iii)İşletme üzerinde müşterek kontrolünün bulunması;</p> <p>b)Tarafın işletmenin iştiraki olması;</p> <p>c)Tarafın müşterek yönetime tabi bir teşebbüs olduğu</p>	<p>ilişkin muhasebe standardında yer alan; ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki tanımları aynıdır. TMSK, tazminatın tanımına yer vermiştir. IASC ve SPK’da tazminatın tanımı yapılmamıştır. IASC ve TMSK kilit yönetici personelin tanımını yapmıştır. SPK’da kilit yönetici personelin tanımını yapılmamıştır.</p>
--	--	--	--	---

	<p>Paylar); d)Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması; e)Tarafın, 1. ve 4. madde de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması; f)Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya 4. ya da 5. madde de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması; veya g)Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması, gerekmektedir. İlişkili Tarafla Yapılan İşlem: İlişkili taraflar arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın</p>	<p>işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (bakınız: “TMS 31 İş Ortaklıklarında ki Paylar”); d)Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması; e)Tarafın, (a) ya da (d)’de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması; f)Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (d) ya da (e)’ de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması; veya g)Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması,</p>	<p>durumlarda, müteşebbislerden birinin işletme olması; d)Tarafın; işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak yetkili ve sorumlu olan, işletmenin veya işletmenin ana ortaklığının yönetim kurulu üyesi, genel müdür gibi yönetici personelden olması; e)Tarafın, bu maddenin birinci fıkrasının (a) veya (d) bentlerinde belirtilen kişilerin yakın aile üyelerinden biri olması; f)Tarafın, bu maddenin birinci fıkrasının (d) veya (e) bentlerinde belirtilen kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol veya müşterek kontrol hakkının olduğu veya üzerinde önemli derecede etkide bulunduğu ya da yarıdan fazla oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması; g)Tarafın,</p>	
--	--	--	--	--

	<p>transferidir.</p> <p>Bir Bireyin Yakın Aile Üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olabilecek ya da işlemlerden etkilenebilecek aile bireyleridir. Aşağıdakileri içerebilir:</p> <p>a)Bireyin eş ve çocukları;</p> <p>b)Bireyin eşinin çocukları ve</p> <p>c)Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü oldukları kişiler.</p> <p>Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.</p> <p>Müşterek Kontrol: Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.</p> <p>Kilit Yönetici Personel: İşletmenin, (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama,</p>	<p>gerekir.</p> <p>İlişkili Tarafla Yapılan İşlem: İlişkili taraflar arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülükleri n bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.</p> <p>Bir Bireyin Yakın Aile Üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olabilecek ya da işlemlerden etkilenebilecek aile bireyleridir. Aşağıdakileri içerebilir:</p> <p>a)Bireyin eş ve çocukları;</p> <p>b)Bireyin eşinin çocukları ve</p> <p>c)Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü oldukları kişiler.</p> <p>Tazminat: “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme” Standardına tabi olanlar dahil olmak üzere, çalışanlara sağlanan bütün faydaları içerir (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan</p>	<p>işletmenin veya bu işletmenin ilişkili tarafı olan herhangi bir işletmenin çalışanlarının emeklilik haklarıyla ilgili bir fon veya işletme olması.</p> <p>İlişkili Taraf İşlemi: Bir fiyat uygulansın veya uygulanmasın, ilişkili taraflar arasındaki kaynak, hizmet veya yükümlülük transferi.</p> <p>Bir Kişinin Yakın Aile Üyeleri: Bir kişinin işletme ile olan işlemlerinde bu kişiyi etkilemesi veya bu kişiden etkilenmesi beklenen aile üyeleri. Aile üyelerinden kasıt, bu kişinin çocukları ve eşi, eşinin çocukları ve bu kişinin veya eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişilerdir.</p> <p>Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda elde etmek üzere, ilgili işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme ve</p>	
--	---	--	---	--

	<p>yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.</p> <p>Önemli Etki: Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup, bu politikalar üzerinde kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.</p> <p>Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya bir anlaşmayla sahip olunabilir (Gökçen ve diğ., 2006:220-221).</p>	<p>Faydalar” Standardında tanımlandığı gibi).</p> <p>Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.</p> <p>Müşterek Kontrol: Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.</p> <p>Kilit Yönetici Personel: İşletmenin, (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.</p> <p>Önemli Etki: Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili</p>	<p>yönlendirme gücüne sahip olunması.</p> <p>Müşterek Kontrol: Bir ekonomik faaliyetin sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla tarafça paylaşılması.</p> <p>Önemli Derecede Etki: Bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol yetkisi olmaksızın katılma yetkisi. Önemli derecede etki, pay sahipliğinden kaynaklanabileceği gibi, yasal düzenlemelerden veya özel anlaşmalardan da kaynaklanabilir (SPK, 2003b:236-237).</p>	
--	---	--	--	--

		<p>politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup, bu politikalar üzerinde kontrol etme gücünü ifade etmemektedir. Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya bir anlaşmayla sahip olunabilir (TMSK, 2005a:3-4-5).</p>		
<p>İlişkili Tarafların Kapsamı</p>	<p>İlişkili taraf kapsamına girmeyen işlemler ve taraflar ise şunlardır: a)İşletmenin kurduğu ve sahibi olduğu serbest bölge işletmeleri, bunlarla yapılan işlemler, b)İki farklı işletmede üst düzey yönetici olunmasına rağmen bu şirketlerin birbirleri ile ayrı iş kollarında olması ve birbirlerine fayda veya katkılarının olmasının beklenmemesi, c)Müşterek yönetilen bir varlık veya müşterek yönetilen faaliyetlerdeki</p>	<p>Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilerek en ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez. Bu Standart kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olmak zorunda değildir: a)İki işletmenin, ‘ilişkili taraf’ tanımında belirtilen (d) ve (f) kapsamında olmayan, sadece ortak bir yöneticiye ya da kilit yönetici personelinin başka bir üyesine sahip olması. b)İki ortak</p>	<p>İlişkili taraflarla olan her bir ilişki değerlendirilirken , ilişkinin sadece hukuki niteliği değil esası da dikkate alınır. Bu Kısım kapsamında ilişkili taraflar olarak değerlendirilemeyecek durumlara aşağıda yer verilmiştir: a)Bir kişinin iki farklı işletmede yönetici veya yönetim kademesinde önemli bir çalışan olması ve bu Kısımın “Tanımlar” başlıklı maddesinde belirtilen kapsama girmemesi durumunda, bu</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan ilişkili tarafların kapsamının hükümleri aynıdır.</p>

	<p>payları, d)Kredi kurumları, sendikalar, kamu mal ve hizmeti sağlayan kamu ticari işletmeleri ve kurumları ile normal işletme faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen işlemler (Örten ve diğ., 2007:374-375).</p>	<p>girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşımları. c) i)Finansman sağlayanlar, ii)Sendikalar, iii)Kamu hizmeti şirketleri, ve iv)Devlet makamları ve mercilerinden, işletme ile sadece olağan iş ilişkileri içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da). d)Bir işletmenin önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil (sadece bu işlemlerin sonucu ekonomik bağımlılık nedeniyle) (TMSK, 2005a:5).</p>	<p>kişinin yöneticisi veya önemli çalışanı olduğu işletmeler ilişkili taraflar olarak kabul edilmez. b)Müşterek yönetime tabi bir teşebbüs üzerinde müşterek kontrolü paylaşan iki müteşebbis, sadece bu özellikleri nedeniyle ilişkili taraflar olarak kabul edilmez. c)Bunlara ilave olarak; finansman temin eden tarafların, sendikaların, kamu hizmeti veren kuruluşların ve devlet kurumlarının bir işletme ile olan olağan işlemleri çerçevesinde ilişkiye girmeleri; işletmenin hareket serbestisini etkileyebilecek veya karar sürecine katılımda bulunabilecek olsa bile, bunların ilişkili taraflar olarak kabul edilmesini sağlamaz. d)İşletmenin ekonomik bağımlılığı ile sonuçlanacak şekilde ticari</p>	
--	--	--	---	--

			işlemlerin önemli bir hacminin gerçekleştirildiği bir müşteri, tedarikçi, distribütör veya ana bayii sadece bu nedenden dolayı ilişkili taraf olarak kabul edilmez (SPK, 2003b:237).	
Kamuya Açıklanacak Hususlar	Finansal tablo kullanıcılarının ilişkili taraf ilişkilerinin işletme üzerindeki etkisi hakkında bir fikir sahibi olmalarını sağlamak için, ilişkili taraflar arasında işlem olup olmadığına bakılmaksızın, kontrolün var olduğu ilişkili taraf ilişkileri açıklanmalıdır. İlişkili taraflar arasında işlemlerin gerçekleşmesi durumunda işletme; ilişkinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini ortaya koymak üzere, ilişkili taraf ilişkisinin niteliğini, işlemler hakkındaki bilgileri ve mevcut bakiyeleri kamuya açıklamaktadır. İlişkili taraf	Finansal tablo kullanıcılarının ilişkili taraf ilişkilerinin işletme üzerindeki etkisi hakkında bir fikir sahibi olmalarını sağlamak için, ilişkili taraflar arasında işlem olup olmadığına bakılmaksızın, kontrolün var olduğu ilişkili taraf ilişkileri açıklanmalıdır. İlişkili taraflar arasında işlemlerin gerçekleşmesi durumunda işletme; ilişkinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini ortaya koymak üzere, ilişkili taraf ilişkisinin niteliğini, işlemler hakkındaki bilgileri ve	Mali tablo kullanıcılarının, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin bir işletme üzerindeki etkileri hakkında görüş oluşturmalarını sağlamak üzere; bir işlem olsun veya olmasın, ana ortaklıklar ile bağlı ortaklıklar arasındaki ilişkiler mali ilişkiler mali tablolarda açıklanır. İlişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemler bulunması durumunda; ilişkili taraf işlemlerinin esası ile bu tür işlemlerin mali tablolar üzerindeki potansiyel etkisinin anlaşılması için gerekli olan, ilişkili taraflarla gerçekleşen işlemler ile	IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan kamuya açıklanacak hususlar kısmının hükümleri aynıdır.

	işlemlerine ilişkin koşulların, piyasa şartlarında muvazaasız işlemlerin koşullarına denk olduğunun kamuya açıklanması, yalnızca bu şartların doğrulanabilir olduğu durumlarda yapılmaktadır. Benzer nitelikli kalemler, işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkilerinin anlaşılması için ayrıca açıklanmalarının gerektiği durumlar hariç olmak üzere, toplu olarak açıklanabilir (Gökçen ve diğ., 2006:222-223).	mevcut bakiyeleri kamuya açıklar. İlişkili taraf işlemlerine ilişkin koşulların, piyasa şartlarında muvazaasız işlemlerin koşullarına denk olduğunun kamuya açıklanması, yalnızca bu şartların doğrulanabilir olduğu durumlarda yapılır. Benzer nitelikli kalemler, işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkilerinin anlaşılması için ayrıca açıklanmalarının gerektiği durumlar hariç olmak üzere, toplu olarak açıklanabilir (TMSK, 2005a:5-6-7).	bunlarla ilgili hesap bakiyeleri hakkındaki bilgilerinin mali tablolarda açıklanması zorunludur. İlişkili taraf işlemlerinin, piyasada söz konusu işlemler için geçerli olan şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğin e ilişkin bir açıklama; sadece bu tür açıklamaların doğrulanabilmesi halinde yapılır. İlişkili taraf işlemlerinin işletmenin mali tabloları üzerindeki etkisinin anlaşılması için ayrı ayrı açıklama yapılmasının gerekli olduğu durumlar hariç, benzer nitelikli kalemler toplulaştırılarak açıklanabilir (SPK, 2003b:238).	
--	---	---	--	--

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından büyük ölçüde örtüşmektedir. Bununla birlikte bazı farklılıklar da ortaya çıkmıştır. IASC/IASB ve TMSK açısından ilişkili taraf açıklamalarında; ilişkili taraf açıklamalarının amacı yer almaktadır. SPK ise, ilişkili taraf açıklamalarının amacı konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir.

IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarında; ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki tanımları yer almaktadır. Bunun yanı sıra, TMSK, tazminatın tanımına yer vermiştir. IASC/IASB ve SPK'da tazminatın tanımı yapılmamıştır. IASC/IASB ve TMSK kilit yönetici personelin tanımını yapmıştır. SPK'da kilit yönetici personelin tanımı yapılmamıştır.

3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 40)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:264).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı şu başlıklar altında karşılaştırılmaya tabi tutulmuştur:

1. Birinci bölüm;

- Amaç,
- Kapsam,
- Tanımlar,
- Genel Açıklamalar.

2. İkinci bölüm;

- Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Mali Tablolara Alınması.

3. Üçüncü bölüm;

- İlk Değerleme İşlemi.

4. Dördüncü bölüm;

- Sonraki Harcamalar.

5. Beşinci bölüm;
 - Uygun Model Seçimi,
 - Makul Değer Modeli,
 - Makul Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülememesi,
 - Maliyet Modeli.
6. Altıncı bölüm;
 - Gayrimenkullerin Nevi Değişirmeleri.
7. Yedinci bölüm;
 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması.
8. Sekizinci bölüm;
 - Makul Değer ve Maliyet Modeli,
 - Makul Değer Modeli,
 - Maliyet Modeli.

**Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının
IASC/IASB, TMSK ve SPK Açısından Karşılaştırılması:**

	IAS (40)	TMS (40)	SPK(27.KISIM)	Karşılaştırma
Amaç	Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir (Gökçen ve diğ., 2006:355).	Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir (TMSK, 2006:2).	Bu Kısımın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir (SPK, 2003b:278).	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan amaç aynıdır.
Kapsam	Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasında uygulanmaktadır (Gökçen ve diğ., 2006:355).	Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasında uygulanır (TMSK, 2006:2).	Bu Kısım yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tabloları alınması, değerlemesi ve kamuya açıklanmasında uygulanır (SPK, 2003b:278).	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan kapsam aynıdır.
Tanımlar	Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: Defter Değeri: Bir varlığın bilançoya yansıtılmış değeridir. Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşaa edilmesinde ödenen nakit veya	Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: Defter Değeri: Bir varlığın bilançoya yansıtılmış değeridir. Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşaa edilmesi sırasında ödenen nakit veya benzerlerinin tutarı veya bunlar	Bu kısımda geçen; Kayıtlı Değer: Bir varlığın bilançoda izlenen değerini, Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşaa için işletmenin ödediği nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışında verilen bedellerin makul değerini, Makul Değer: Bilgili ve istekli	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan tanımlar aynıdır.

	<p>benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri, ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, 2. no.lu Hisse Bazlı Ödemeler finansal raporlama standardı gibi diğer finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere göre bilançoya ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.</p> <p>Yatırım Amaçlı Gayrimenkul: Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari</p>	<p>dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri, ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı gibi diğer TFRS'lerde yer alan hükümlere göre bilançoya ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.</p> <p>Yatırım Amaçlı Gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir</p> <p>a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak; veya</p>	<p> taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altönda bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı,</p> <p>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkulleri,</p> <p>Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller: Üretimde, mal ve hizmet tedarikinde kullanılan veya idari amaçlar için elde tutulan gayrimenkulleri, ifade eder (SPK, 2003b:278-279).</p>	
--	--	--	---	--

	<p>amaçla kullanılma veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçlarından ziyade kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkuller dir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi).</p> <p>Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkuller dir. (Gökçen ve diğ., 2006:356)</p>	<p>b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.</p> <p>Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkullerdir (TMSK, 2006:2-3).</p>		
Genel Açıklamalar	Faaliyet Kiralaması Çerçevesinde	Faaliyet kiralaması çerçevesinde	Faaliyet kiralaması sözleşmesi	IASC, TMSK ve SPK açısından

	<p>Kiracı Tarafından Elde Tutulan Gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemi kullanması durumunda mümkündür. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulmaktadır (Gökçen ve diğ., 2006:356-357).</p>	<p>kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının Paragraf 33-35’de belirtilen gerçeğe uygun değer yöntemi kullanması durumunda mümkündür. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur (TMSK, 2006:3).</p>	<p>çerçevesinde, kiracının sözleşmeye konu olan gayrimenkülü yatırım amaçlı gayrimenkul gibi sınıflandırması ancak makul değer yöntemi kullanması ile mümkündür. Kiracı, maliyet yöntemi kullanıyorsa söz konusu gayrimenkülü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandıramaz. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulurlar (SPK, 2003b:279).</p>	<p>yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan genel açıklamalar ayındır.</p>
	<p>Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir</p>	<p>Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir</p>	<p>Yatırım amaçlı gayrimenkuller ancak gayrimenkul ile ilgili potansiyel bir ekonomik faydanın ileride işletmeye girmesinin</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan yatırım</p>

<p>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Mali Tablolara Alınması</p>	<p>varlık olarak muhasebeleştirilmektedir: a)Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve b)Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması (Gökçen ve diğ., 2006:358).</p>	<p>: a)Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve b)Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması (TMSK, 2006:5).</p>	<p>muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır (SPK, 2003b:280).</p>	<p>amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması ile ilgili hükümler aynıdır.</p>
<p>İlk Değerleme İşlemi</p>	<p>Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine</p>	<p>Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım</p>	<p>Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta elde etme maliyetiyle değerlendirilir. İşlem maliyetleri elde etme maliyetine dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde etme maliyeti; alım fiyatı ile doğrudan bu gayrimenkul ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar ise, hukuki hizmetler için ödenen ücretler, gayrimenkul devir vergileri ve diğer</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilişkin muhasebe standardında yer alan ilk değerlendirme işlemi ile ilgili hükümler aynıdır.</p>

	ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (Gökçen ve diğ., 2006:358-359).	vergi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (TMSK, 2006:6).	işlem maliyetlerini içerir (SPK, 2003b:280-281).	
Sonraki Harcamalar	Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; 17 no.lu standartta finansal kiralama için öngörülen hükümlerde yer aldığı biçimde, yani, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilmektedir. İlgili paragrafta belirtildiği üzere, eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilmektedir (Gökçen ve diğ., 2006:359).	Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; TMS 17'nin 20 nci Paragrafında finansal kiralama için öngörülen hükümlerde yer aldığı biçimde, yani, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. Anılan Paragrafta belirtildiği üzere, eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilir (TMSK, 2006:6).	Mali tablolara alınmış olan yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak sonradan yapılan harcamaların, yatırım amaçlı gayrimenkule atfedilen performans standardından daha yüksek bir ekonomik fayda sağlaması muhtemelse, yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilmesi şarttır. Sonraki tüm diğer harcamalar ise katlanılan dönemde gider olarak mali tablolara alınır. (SPK, 2003b:281)	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller e ilişkin muhasebe standardında yer alan sonraki harcamalar kısmının hükümleri ayrıdır.
	Belirtilen istisnai	32A ve 34 üncü Paragraflarda	İşletmeler muhasebe	IASC, TMSK ve SPK

<p>Mali Tablolar a İlk Alınmadan Sonraki Değerleme: Uygun Model Seçimi</p>	<p>durumlar dışında, bir işletme muhasebe politikası olarak açıklanan gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemini seçmekte ve anılan yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygulamaktadır (Gökçen ve diğ., 2006:359).</p>	<p>belirtilen istisnai durumlar dışında, bir işletme muhasebe politikası olarak 33 – 55 Paragraflarında açıklanan gerçeğe uygun değer yöntemi veya 56 ncı Paragrafta açıklanan maliyet yöntemini seçer ve anılan yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular (TMSK, 2006:7).</p>	<p>politikası olarak makul değer veya maliyet modelinden birisini seçer ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için bu politikayı uygular (SPK, 2003b:281).</p>	<p>açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tablolara ilk alınmadan sonraki değerlendirme: uygun model seçimi ile ilgili hükümler aynıdır.</p>
<p>Makul Değer Modeli</p>	<p>İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemi seçmiş olan bir işletme, yukarıda belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara</p>	<p>İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemi seçmiş olan bir işletme, 53 üncü Paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir. Yatırım amaçlı bir</p>	<p>İlk değerlemeden sonra, makul değer modelini seçen işletmeler, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Kısımın “Makul değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği haller” başlıklı maddesinde belirtilen istisnalar hariç, makul değerle değerler. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerindeki bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zarar, olduğu dönemde net kar/zarara dahil edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değeri genellikle piyasa</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan makul değer modeli ile ilgili hükümler aynıdır.</p>

	dahil edilmektedir. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtmalıdır (Gökçen ve diğ., 2006:359-360).	gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır (TMSK, 2006:8-9).	değeridir (SPK, 2003b:282).	
Makul Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülmesi	Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin daima güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği konusunda aksi ispat edilene kadar hukuken geçerli bir öngörü vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, işletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkülü (veya mevcut bir gayrimenkulün inşasının veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu veya kullanımındaki bir değişiklikten sonra ilk defa yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde) elde etmesi sırasında	Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin daima güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği konusunda aksi ispat edilene kadar hukuken geçerli bir öngörü vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, işletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkülü (veya mevcut bir gayrimenkulün inşasının veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu veya kullanımındaki bir değişiklikten sonra ilk defa yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde) elde etmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir	İşletmelerin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerini sürekli olarak güvenilir bir şekilde tespit edebileceği şeklinde tartışmalı bir varsayım vardır. Diğer taraftan, olağanüstü durumlarda işletmeler, yatırım amaçlı bir gayrimenkülü ilk elde ettiğinde (ya da mevcut bir gayrimenkulün ilk defa inşası veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu ya da kullanımındaki bir değişiklikten sonra yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde) gayrimenkulün makul değerini sürekli bir şekilde güvenilir olarak tespit	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan makul değer güvenilir bir şekilde ölçülememesi ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.

	gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığına dair ortada kanıt bulunmasında (karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu ve gerçeğe uygun değer başka tür güvenilir yollarla (örneğin indirgenmiş nakit akım projeksiyonları ile) tahmininin mümkün olmadığı durumlar) işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü 16 no.lu standartta belirtilen maliyet yöntemi ile ölçecektir (Gökçen ve diğ., 2006:361).	biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığına dair ortada kanıt bulunur. Bu durum, ancak, karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu ve gerçeğe uygun değer başka tür güvenilir yollarla (örneğin indirgenmiş nakit akım projeksiyonları ile) tahmininin mümkün olmadığı durumlarda ortaya çıkar. Anılan durumlarda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16'da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer (TMSK, 2006:12).	edemeyebilirler. Bu durum, yalnızca kıyaslanabilir piyasa işlemlerinin seyrek olması ve makul değer indirgenmiş nakit akım tahminlerine dayanan yöntemler gibi alternatif ölçüm tahminlerinin mevcut olmadığı zamanlarda ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, işletmeler söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü Tebliğin "Maddi Varlıklar" başlıklı kısmında yer alan referans uygulamayı dikkate alarak değerlemelidirler (SPK, 2003b:284).	
Maliyet Modeli	İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, 5 no.lu Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan	İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler"	İlk değerlemeden sonra, maliyet modelini seçen işletmeler tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu Tebliğin "Maddi Varlıklar" başlıklı kısmında yer alan referans uygulamayı	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilişkin muhasebe standardında yer alan maliyet modeli kısmının

	<p>Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri ni maliyet yöntemiyle ölçmektedir (Gökçen ve diğ., 2006:361).</p>	<p>Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri ni maliyet yöntemi için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer (TMSK, 2006:12-13).</p>	<p>kullanarak maliyetinin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünden arındırılmış şekliyle değerlerler (SPK, 2003b:284).</p>	<p>hükümleri ayrıdır.</p>
<p>Gayrimenkullerin Nevi Değiştirilmeleri</p>	<p>Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılmaktadır. Söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir: a)Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından</p>	<p>Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır, söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir: a)Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi</p>	<p>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin nevi değiştirmesi ya da bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelmesi ancak aşağıdaki hallerde mümkündür: a)Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün sonradan sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelmesi, b)Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün satış için geliştirilmeye başlanması ya da satmak üzere stok</p>	<p>IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardında yer alan gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri ile ilgili kısmın hükümleri ayrıdır.</p>

	<p>kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması; b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması; c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi; d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması; veya e) İnşa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkulden (16 no.lu standardın kapsadığı) yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, inşaat veya geliştirme</p>	<p>tarafından kullanılmasına başlanması; b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması; c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi; d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması; veya e) İnşa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkulden (TMS 16'nın kapsadığı) yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, inşaat veya geliştirme işleminin sona ermesi (TMSK, 2006:13).</p>	<p>kapsamına alınması, c) Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı bir gayrimenkul haline gelmesi, d) Faaliyet kiralaması sözleşmesinin başlatılması ya da stokların yatırım amaçlı gayrimenkul haline getirilmesi, e) İnşaat veya geliştirme sonucunda gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelmesi (SPK, 2003b:285).</p>	
--	--	---	--	--

	işleminin sona ermesi (Gökçen ve diğ., 2006:361-362).			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması	Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılmaktadır (Gökçen ve diğ., 2006:363).	Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır (TMSK, 2006:15).	Yatırım amaçlı gayrimenkuller elden çıkarıldıklarında ya da sürekli surette kullanımdan çekildiklerinde ve bunun sonucunda gelecekte hiçbir ekonomik fayda sağlamayacakları anlaşıldığında bilançodan çıkarılır (SPK, 2003b:286).	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilişkin muhasebe standardında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerinin elden çıkarılması ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.
Kamuyu Açıklanacak Hususlar : Makul Değer ve Maliyet Modeli	İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkulüne gerçeğe uygun değer yöntemi mi yoksa maliyet yöntemi mi uyguladığını, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin piyasa verilerine mi yoksa piyasa verilerinin bulunmayışı	Bir işletme aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar: a)Gerçeğe uygun değer yöntemi mi yoksa maliyet yöntemi mi uyguladığı. b)Gerçeğe uygun değer yöntemi uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde	İşletmeler aşağıdaki hususları kamuya bildirmekle yükümlüdürler: a)Net bir ayırım yapılmasının zor olduğu durumlarda, işletmelerin ellerinde bulundurdukları gayrimenkullerin yatırım amaçlı mı kullanıldığı, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul kapsamında mı olduğu ya da olağan iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde tutulduğunu ortaya koyabilmek için kullandıkları	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilişkin muhasebe standardında yer alan kamuya açıklanacak hususlar: makul değer ve maliyet modeli ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.

	<p>dolayısıyla diğer faktörlere mi dayandırıldığını , gerçeğe uygun değerinin konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığını finansal tablolarda açıklamalıdır. İşletme ayrıca;</p> <p>(i)Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirlerini;</p> <p>(ii)Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderlerini (bakım ve onarım giderleri dahil);</p> <p>(iii)Dönem içinde herhangi bir kira geliri</p>	<p>muhasebeleştirilip muhasebeleştirilm ediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğunu.</p> <p>c)Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda, olağan iş akışı içinde, yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ve satış için elde tutulan gayrimenkulden hangi kriterler çerçevesinde ayırt edildiğini.</p> <p>d)Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin piyasa verilerine mi yoksa gayrimenkulün mahiyeti veya kıyaslanabilecek piyasa verilerinin bulunmayışı dolayısıyla daha ziyade diğer faktörlere mi dayandırıldığını (işletme bu faktörleri de açıklar).</p>	<p>kriter;</p> <p>b)Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerinin belirlenmesinde uygulanan metotlar ve önemli varsayımlar, makul değer belirlenmesinin piyasa faktörü tarafından desteklenip desteklenmediği ya da gayrimenkulün özelliğinden ve karşılaştırılabilir piyasa verilerinin eksik olmasından dolayı ağırlıklı olarak diğer faktörlere (ki bu faktörler de kamuya açıklanmalıdır) mi dayandırıldığını içeren ifade,</p> <p>c)Yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değerinin (mali tablolarda açıklandığı veya kamuya duyurulduğu gibi) belirlenmesinde yetkili ve son zamanlarda söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ile aynı kategoride değerlendirilebilecek ek bir gayrimenkulü değerlemiş olan bağımsız bir ekspertiz</p>	
--	---	--	--	--

	<p>sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dahil); (iv)Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar hesabında muhasebeleştiril en değişiklik toplamını, (v)Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamaları ve bunların tutarlarını, (vi)Yatırım amaçlı gayrimenkule</p>	<p>e)Yatırım amaçlı gayrimenkulün (finansal tablolarla ölçülen veya açıklanan) gerçeğe uygun değerinin; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı. Böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda, anılan husus kamuoyuna açıklanır. f)Kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilen aşağıdaki bilgiler; (i)Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri; (ii)Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım</p>	<p>şirketinden ne derece faydalandığı, bu şekilde bir değerlemenin hiç yapılmadığı durumlarda da mutlaka kamuya açıklama yapılmalıdır. d)Gelir tablosunda yer alan; yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri ve dönem boyunca kira geliri elde edilen veya edilmeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan bakım ve onarım dahil tüm doğrudan faaliyet giderleri. e)Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satılabilirliği üzerindeki kısıtların varlığı ve miktarları ile elden çıkarmadan kaynaklanan gelirler ve bu gelirlerin tahsil kabiliyeti. f)Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satın alma, inşaat ya da geliştirme, bakım, onarım veya iyileştirme sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükler (SPK, 2003b:287).</p>	
--	---	--	--	--

	<p>ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülüklerini de kamuya açıklamalıdır (Gökçen ve diğ., 2006:363-364).</p>	<p>ve onarım giderleri dahil); ve (iii)Dönem içinde herhangi bir kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dahil); (iv)Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirilen değişiklik toplamı. g)Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları. h)Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da</p>		
--	--	---	--	--

		bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükler (TMSK, 2006:16-17).		
Makul Değer Modeli	Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbiriyle olan mutabakatını kamuoyuna açıklamak zorundadır (Gökçen ve diğ., 2006:364).	75 inci Paragraf uyarınca yapılacak açıklamalara ek olarak; Paragraf 33-55'deki gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbiriyle olan mutabakatını kamuoyuna açıklamak zorundadır (TMSK, 2006:17).	Bir önceki madde hükümleri ile zorunlu tutulan açıklamalara ilaveten, yine bu Kısımın "Makul değer modeli" başlıklı maddesinde belirtilen makul değer modelini kullanan işletmeler dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı değerlerindeki değişimin mutabakatını kamuya duyurmak zorundadırlar (SPK, 2003b:287).	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller e ilişkin muhasebe standardında yer alan makul değer modeli ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.
Maliyet Modeli	Maliyet yöntemini kullanan bir işletme, a) Kullanılan amortisman yöntemi; b) Yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları; c) Amortisman tutarı; d) 36 no.lu standarda uygun olarak dönem içinde muhasebeleştirilen değer	Paragraf 56'da yer alan maliyet yöntemini kullanan bir işletme, Paragraf 75'deki açıklamalara ek olarak, aşağıda belirtilen hususları da kamuoyuna açıklar: a) Kullanılan amortisman yöntemi; b) Yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları;	Bu bölümün ilk maddesi ile zorunlu tutulan bildirim yükümlülüğüne ilaveten, bu Kısımın "Maliyet modeli" başlıklı maddesinde belirtilen maliyet modelini uygulayan işletmeler ayrıca; a) Kullandıkları amortisman metotlarını, b) Faydalı ömürleri ya da kullanılan amortisman	IASC, TMSK ve SPK açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller e ilişkin muhasebe standardında yer alan maliyet modeli ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.

	<p>düşüklüğü zararları ile önceden ayrılmış olup cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı gibi bilgiler ile, Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda, a) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı; b) Gerçeğe uygun değerinden güvenilir bir şekilde tespit edilemediğine ilişkin bilgileri kamuoyuna açıklamalıdır (Gökçen ve diğ., 2006:364).</p>	<p>c) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değeri ile birikmiş değer düşüklüğü karşılığını da içermek üzere birikmiş amortisman tutarı; d) Yatırım amaçlı gayrimenkulün aşağıdakileri de gösterecek şekilde, dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değerinin mutabakatı: i) Elde etme işleminden ve sonrasında varlığın defter değerinde muhasebeleştirilen harcamalardan kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, varlığın defter değerine yapılan ilaveler; ii) İşletme birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi sonucunda oluşan ilaveler; iii) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 ve diğer sebepler dolayısıyla satış amaçlı elde</p>	<p>oranlarını, c) Dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı gözükten brüt değer ile birikmiş değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman tutarını, d) Aşağıdakileri gösterecek şekilde dönem başı ve sonu itibarıyla kayıtlı değerlerindeki değişimin mutabakatını; 1- Ayrı ayrı olmak üzere iktisaplardan kaynaklananlar ile aktifleştirme sonrasındaki harcamalardan kaynaklanan eklemeleri; 2- İşletme birleşmelerindeki devralmalar sonucu oluşan eklemeleri; 3- Elden çıkarmaları; 4- İtfa; 5- Dönem içinde gerçekleşen değer düşüklüğünden ve/veya önceki dönemde ayrılan değer düşüklüğünün iptalinden kaynaklanan net kazanç veya kayıpları; 6- Yabancı para cinsinden bir varlığın finansal</p>	
--	--	---	---	--

		<p>tutulan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen varlıklar;</p> <p>iv)Amortisman tutarı;</p> <p>v)TMS 36'ya uygun olarak dönem içinde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları ile önceden ayrılmış olup cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı;</p> <p>vi)Finansal tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları;</p> <p>vii)Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bunlardan yapılan transferler;</p> <p>viii)Diğer değişiklikler; ve</p>	<p>tablolarla aktarılması sırasında oluşan net kur farklarını;</p> <p>7-Stoklar ile sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller arasındaki nevi değişimlerini ve</p> <p>8-Diğer hareketleri</p> <p>e)İşletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullerinin değerini güvenilir bir şekilde belirleyemedikleri istisnai durumlarda;</p> <p>yatırım amaçlı gayrimenkulün makul değerine ilişkin,</p> <p>1-Yatırım amaçlı gayrimenkullerinin tanımını;</p> <p>2-Makul değer neden güvenilir olarak ölçülemediğine ilişkin açıklamalarını;</p> <p>3-Mümkünse makul değer tahminlerine ilişkin tahmin aralıklarını kamuya açıklamak zorundadırlar (SPK, 2003b:288).</p>	
--	--	---	--	--

		<p>e)Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri. 53 üncü Paragrafta belirtilen, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda, işletme aşağıda belirtilenleri de kamuoyuna açıklar:</p> <p>i)Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı;</p> <p>ii)Gerçeğe uygun değerinin neden güvenilir bir şekilde tespit edilemediğine ilişkin açıklama; ve</p> <p>iii)Mümkünse, gerçeğe uygun değerinin, arasında gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen değer aralıkları (TMSK, 2006:18-19).</p>		
--	--	--	--	--

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

SONUÇ

Ekonomi dünyasındaki mevcut gelişmelerin paralelinde finansal raporlamada da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmeler, finansal tablolarını uluslar arası finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamak durumundadırlar. Bu çerçevede ülkemizdeki standart koyucu kuruluşların yayınlamış oldukları muhasebe standartlarının IFRS'ye uyumu bu çalışmanın esas amacını oluşturmuştur. En çok uygulanan ve uygulanması gereken muhasebe standartlarından altı tanesi seçilmiş, benzerlik ve farklılıkları ortaya konmuştur.

Çalışma kapsamındaki muhasebe standartları incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve mali tabloların sunumuna ilişkin genel hükümler yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, mali tabloların amacı, mali tabloların kapsamı, işletmede mali tablo hazırlanmasından sorumlu olanlar ve mali tabloların formatı ve bu kısımda yer alan hükümler ile ilgili kısımlar aynıdır. Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardı açısından IASC'ye göre; standart banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından uygulanır. TMSK'ya göre; halka açık olsun ya da olmasın bu standarda göre hazırlanıp sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolara uygulanacaktır. SPK'ya göre; konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak mali tabloların bu kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur. Kapsam açısından; IASC ve TMSK'nın hükümleri SPK'ya nazaran daha genel kapsamlıdır. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ülkemiz dahil birçok ülkede genel kabul görmüştür. Bu nedenle daha kapsamlıdır. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ülkemizdeki bütün genel amaçlı finansal tablolar için uygulanmaktadır. Ancak bu bizim ülkemizle sınırlı olduğu için IAS/IFRS'ye göre daha az kapsamlıdır. SPK ise; halka açık şirketlerde uygulanan standartlar yayınladığı için daha dar kapsamlıdır.

- İkinci bölümde; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu kısmının hükümleri aynıdır.
- Üçüncü bölümde; mali tablolara ilişkin genel ilkeler yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, gösterimde tutarlılık, önemlilik ve toplulaştırma, mahsup: varlıklar ve yükümlülükler, mahsup: gelirler ve giderler, mahsup: diğer faaliyetler, mali tablolarda karşılaştırmalı bilgi ve mali tablo hazırlama dönemi ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır. IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tabloların yapısı ve içeriği kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte tek fark, SPK'da mali tabloların bağımsız denetimden geçip geçmediği ile ilgili bir madde yer almaktadır. IASC ve TMSK'da böyle bir maddeye yer verilmemiştir.
- Dördüncü bölümde; bilanço kısmı yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; bilançonun hazırlanması, bilançoda cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı, bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı, bilançoda ayrıca gösterilme için gerekli şartlar, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında gösterilecek bilgiler: genel ilkeler ve öz sermaye kalemlerinin gösterimi ile ilgili özel hükümler kısımları aynıdır. IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançonun tablo kısmında yer alacak bilgiler kısmının hükümleri aynı olmakla beraber, TMSK'da ve SPK'da canlı varlıklar maddesi ayrıca belirtilmektedir. IASC'de canlı varlıklar maddesine yer verilmemiştir.
- Beşinci bölümde; gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosu yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; dönem kar ve zararı, gelir tablosunun tablo kısmında bulunması gerekli bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarda sunulması gerekli bilgiler, giderlerin esaslarına göre gösterimi yöntemi, giderlerin

fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemi, yöntemlerin seçimi, gelir tablosu dipnotları, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır.

- Altıncı bölümde; dipnotlar kısmı yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; dipnotların yapısı, dipnotların sunumu, dipnotlarda muhasebe politikalarının sunumu, önemli değerlendirme varsayımları ve diğer açıklamalar ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç ve kapsam yönünden aynıdır. Tanımlar açısından, IASC ve TMSK'da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK'da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur.
- İkinci bölümde; stokları değerlendirme kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; stokların değerlemesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, maliyet tespitine ilişkin yöntemler ve net gerçekleşebilir değer hükümleri aynıdır. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında SPK LİFO yöntemine de yer vermiştir. IASC ve TMSK bu uygulamayı standartta kaldırmıştır. TMSK ve SPK'da canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümleri aynıdır. IASC, konuyla ilgili tebliğde açıklama yapmamıştır.
- Üçüncü bölümde; gider olarak mali tablolara alma kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; gider olarak kaydetme kısmının hükümleri aynıdır.

- Dördüncü bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; kamuya açıklanacak hususların yer aldığı hükümler birbiriyle aynıdır.

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam, tanımlar, nakit akım tablosunun düzenlenme gereği, nakit ve nakit benzeri kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- İkinci bölümde; nakit akım tablosunun düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit akım tablosunun sunumu, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- Üçüncü bölümde; nakit akımlarının raporlanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarının raporlanması kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının raporlanmasında dolaylı (net) ve dolaysız (brüt) yöntem uygulama seçenekleri verilmekte olup tek fark; TMSK'da brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız (brüt) yöntem seçilmiştir. IASC ve SPK her iki yönteminde kullanımını isteğe bağlı bırakmıştır. Bununla birlikte, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akımlarının raporlanması ve nakit akım tablosunun netleştirilmesine ilişkin esaslar kısımlarında yer alan hükümler ise aynıdır.
- Dördüncü bölümde; diğer kısımlarla ilişkili hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akımları, faiz ve temettüler, vergiler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi

teşebbüsteki yatırımlar ve işletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden çıkarılması kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

- Beşinci bölümde; nakit akım tablosuna alınmayan işlemler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit dışı işlemler kısmında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- Altıncı bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri ve diğer açıklamalar kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardında, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımlarının, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarının ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarının finansal tablolarda nasıl gösterileceğine ve hangi bilgilerin raporlanacağına ilişkin detaylı bilgiler yer almaktadır.

Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam ve tanımlar kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- İkinci bölümde; hasılatın ölçümü ve işlemlerin ayrıştırılması yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; hasılatın ölçümü ve işlemlerin ayrıştırılması kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- Üçüncü bölümde; hasılatın unsurları yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; mal satışı, hizmet satışı, faiz, royalti ve temettü kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

- Dördüncü bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Hasıllata ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; hasıllatla ilgili yapılacak açıklamalar kısmında yer alan hükümler bakımından aynıdır.
- Hasıllata İlişkin Muhasebe Standardı incelendiğinde genel olarak, hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ile ilgili herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç ve kapsam kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır. IASC ve TMSK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan ilişkili taraf açıklamalarının amacı aynıdır. SPK ise, ilişkili taraf açıklamalarının amacı konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir. IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan; ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki tanımları aynıdır. TMSK, tazminatın tanımına yer vermiştir. IASC ve SPK'da tazminatın tanımı yapılmamıştır. IASC ve TMSK kilit yönetici personelin tanımını yapmıştır. SPK'da kilit yönetici personelin tanımını yapılmamıştır.
- İkinci bölümde; ilişkili tarafların kapsamı yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; ilişkili tarafların kapsamının hükümleri aynıdır.
- Üçüncü bölümde; ilişkili taraflar hakkında kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; kamuya açıklanacak hususlar kısmının hükümleri aynıdır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardını bölümler olarak sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

- Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam, tanımlar ve genel açıklamalar kısımlarının hükümleri aynıdır.
- İkinci bölümde; yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması kısmının hükümleri aynıdır.
- Üçüncü bölümde; ilk değerlendirme işlemi yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; ilk değerlendirme işlemi ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.
- Dördüncü bölümde; sonraki harcamalar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; sonraki harcamalar kısmının hükümleri aynıdır.
- Beşinci bölümde; mali tablolara ilk alınmadan sonraki değerlendirme yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; uygun model seçimi, makul değer modeli, makul değerlerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi ve maliyet modeli ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır.
- Altıncı bölümde; gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri ile ilgili kısmın hükümlerinin aynıdır.
- Yedinci bölümde; yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması ile ilgili kısmın hükümlerinin aynıdır.
- Sekizinci bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından

karşılaştırıldığında; makul değer ve maliyet modeli ile makul değer modeli kısımlarının hükümleri aynıdır.

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

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

Muhasebe de ortak dil oluşturma yolunda uluslar arası finansal raporlama standartlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tüm ülkelerde aynı biçimde uygulanması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır.

TMSK ve SPK'nın IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğu ortaya çıkmıştır. Uluslararası uyumun sağlanması büyük önem arz etmektedir. Ancak, ülkemizde hala çok başlı bir uygulama mevcuttur. Uluslararası uyumdan önce ulusal uyumun sağlanması gerekmektedir. SPK bilindiği üzere halka açık şirketleri kapsamına almaktadır. TMSK'da halka açık olsun olmasın tüm işletmeleri kapsamaktadır. Ulusal açıdan asıl sorun burada başlamaktadır. Halka açık bir şirket TMSK'ya göre mi yoksa SPK'ya göre mi finansal tablolarını hazırlayacaktır? Her iki kuruluşta tebliğler yayınlamakta ancak işletmelerin hangi kuruluşu esas alacağı hala önemli bir sorun teşkil etmektedir.

Çalışma kapsamına alınan standartlar büyük ölçüde birbiriyle uyumlu olduğuna göre ülkemiz açısından çözülmesi gereken asıl problem standart koyucu ve yayıncı kuruluşun hangisi olacaktır. İşletmelerin hem ulusal hem de uluslararası açıdan birbiriyle uyumlu finansal tablolar yayınlaması gerekmektedir. Tek başına uluslararası uyum yeterli değildir.

Bu anlamda, TMSK ve SPK'nın bu karmaşaya bir son vermesi ve aynı çatı altında toplanarak faaliyetine devam etmesinin gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül, (2007), “*Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKDOĞAN, Nalan, (2007), “*Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan, s.101-117
- AKDOĞAN, Nalan, (2006), “*Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart, s.1-28
- AKDOĞAN, Nalan, (2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül, s.19-59
- AKSOY, Tamer (2005), “*Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi*”, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran, s.182-199
- ATAMAN AKGÜL, Başak ve Hüseyin Akay (2004), “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- ASLAN, Sinan (2004), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, s.45-62
- ATAMAN AKGÜL, Başak ve Hüseyin Akay (2004), “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- BAŞPINAR, Ahmet (2004), “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, s.42-57

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar>

BAYAZITLI, Ercan (2003), “*TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:8, Yıl:3, Ocak, s.15-21

BEKÇİ, İsmail ve Ozan Özdemir (2007), “*Küreselleşmenin Muhasebe Üzerine Etkisi: Finansal Raporlama Standartları Bağlamında Bir İnceleme*”, VI. Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kırıkkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Mayıs-Haziran, s. 303-311

BOSTANCI, Serpil (2003), “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na İlişkin Düşünceler*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:62, Ocak-Şubat-Mart, s.1-4

<http://www.ismmmo.org.tr/htmldergi>

ÇELİK, Orhan (2006), “*Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? – Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, Haziran, s.1-21

DEMİR, Volkan ve Ömür Süer Öztekin, (2006), “*Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinin Türkiye'deki Muhasebe Eğitimine Etkileri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, s.31-44

DOĞAN, Zeki (2004), “*Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:12, Nisan, s.1-14

DURMUŞ, Ahmet Hayri (1994), “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu*”, M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:10, Sayı:1-2, İstanbul, s.1-17

<http://www.ismmmo.org.tr/sempozyum>

DURMUŞ, Ahmet Hayri (1992), “*Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği*”, Yayın No: 7, İstanbul

- GÜCENME, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2006), “*Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı İle Finansal Performansın Ölçülmesi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:30, Nisan, s.66-74
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006), “*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)*”, Ekim, Beta Basım, İstanbul
- IASC (1996), “*International Accounting Standards*”, London
- IASB, “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu*”,
<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc,25.04.2007>
- İBİŞ, Cemal ve Serdar Özkan (2006), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, s.25-43
- İBİŞ, Cemal ve Ayça Akarçay, (2003), “*IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’in Uygulanması Süreci*”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:6, Nisan, s.1-11
<http://www.ismmmo.org.tr/sempozyum>
- İBİŞ, Cemal, (2001), “*Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:4, Aralık, s.1-12
- KARAPINAR, Aydın (2001), “*Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Mart, s.95-110
- KARDEŞ, Seval (2001), “*Yatırım Kavramı Bağlamında TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardının İncelenmesi*”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, Eylül, s.51-60
- KİRACI, Murat ve Tunç Köse, (2002), “*IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma*”, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Haziran, s.47-70

- KURT, Ganite, (2003), “*Şerefiye’nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Mart, s.91-100
- ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2007), “*Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*”, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara
- ÖZKÖK, Servet (2000), “*Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları*”, Sayı:2, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, s.87-94
- PEKDEMİR, Recep, (2007), “*“UFRS” Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?*”, Mali Çözüm, Sayı:79, Ocak-Şubat, s.107-120
- SABAN, Metin ve Murat Genç (2005), “*Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm, Ocak-Şubat-Mart, s.123-133
- SAĞLAM, Necdet, (2004), “*Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, s.49-52
- SANLI, Nail (2002), “*Global Muhasebe Standartları*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.1-4
- <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergi>
- SAYAR, Zafer (2002) “*Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, Ekim, s.73-80
- SEVİĞ, Veysi, (2006a), “*Türkiye Muhasebe Standartları*”,
- [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006(1).htm)
- SEVİĞ, Veysi, (2006b), “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Görevleri*”,
- [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/30-01-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/30-01-2006(1).htm)

SÖNMEZ, Feriştah (2003a), “12 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:13, Sayı:64, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.1-22

<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>

SÖNMEZ, Feriştah (2003b), “4 No’lu TMS- Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler (IAS 18 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)”, Vergi Dünyası, Mayıs, s.1-18

<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>

SÖNMEZ, Feriştah (2003c), “9 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Amortisman Muhasebesi”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs, s.1-13

<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>

SÖNMEZ, Feriştah (2003d), “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar (IAS 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs

<http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/feristah13.doc>

SÖNMEZ, Feriştah (2003e), “14 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:129-130, s.1-13

<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>

SÖNMEZ, Feriştah (2004a), “11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 İle Karşılaştırmalı Olarak)”, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Ağustos, s.1-16

<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>

SÖNMEZ, Feriştah (2004b), “Maddi Olmayan Duran Varlıklar – MODV (TMS-8, UMS-38, 1. Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)”, Diyalog Dergisi, Yıl:19, Sayı:191, Mart, s.1-19

http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer_maddi.doc

SÖNMEZ, Feriştah (2004c), “8 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan –Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak)”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:11, Ocak, s.79-100

SPK, (2003a), “UFRS’nin Uygulama Esasları Hakkında Açıklama”

http://www.spk.gov.tr/ofd/Guncel_Karar_Duyuru/UFRS_ugulama_esaslari_hakkında

SPK, (2003b), “Sermeye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, Ser:XI, No:25

<http://www.spk.gov.tr>

TETİK, Nilüfer ve Burcu Demirel, (2004), “2-4 ve 9 No’lu TMS’nin Konaklama İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, s.127-135

TMSK (2005a), “İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:17, Aralık, s.1-7
<http://www.tmsk.org.tr/standartlar>

TMSK (2005b), “Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:10, Aralık, s.1-9

<http://www.tmsk.org.tr/standartlar>

TMSK (2005c), “Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:4, Ocak, s.1-18

<http://www.tmsk.org.tr/standartlar>

TMSK (2005d), “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:3, Ocak, s.1-13

<http://www.tmsk.org.tr/standartlar>

TMSK (2005e), “*Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ*”, Sıra No:2, Ocak, s.1-26

<http://www.tmsk.org.tr/standartlar>

TMSK (2006), “*Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ*”, Sıra No:27, Mart, s.1-20

TOKAY, S. HÜSEYİN (1999), “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması*”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, Nisan, s.43-51

TORAMAN, Cengiz ve M. F. Bayramoğlu (2006), “*Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, s.457-480

ULUSAN, Hikmet (2005), “*Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, s.9-30

UYAR, Süleyman ve Muhsin Çelik (2006), “*Finansal Raporlama Sürecinde Genişleyebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması*”, s.1-6

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

UYAR, Süleyman (2001), “*TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İştirakler*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:4, Aralık, s.65-76

UYSAL, Özgür Özmen, (2006), “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, s.87-108

ÜSTÜNDAĞ, Saim, (2000), “*Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, s.31-57

ÜSTÜNEL, Bülent, (2005), “*2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.18-20

ÜSTÜNEL, Bülent, (2003), “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları*”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:6, Nisan, s.1-6

<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf>

YALKIN, Yüksel Koç, V. Demir ve D. Demir (2006), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi*”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, s.291-307

YALKIN, Yüksel Koç (2002), “*Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran, s.1-8

YALKIN, Yüksel Koç (2001), “*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları*”, Sayı:5, Yıl:2, Ekim, s.1-14

YÜKÇÜ, Süleyman, (2006), “*Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu X’den Meslektaşlarımıza Mesajlar*”, Mali Çözüm, Sayı:78, Kasım-Aralık, s.173-180

EK 1: TMS/IAS ve TFRS/IFRS Listesi

-	TMS/IAS	Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu İle İlgili Kavramsal Çerçeve (Framework For The Preparation and Presentation of Financial Statements)
1	TMS/IAS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)
2	TMS/IAS 2	Stoklar (Inventories)
3	TMS/IAS 7	Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement)
4	TMS/IAS 8	Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)
5	TMS/IAS 10	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After The Balance Sheet Date)
6	TMS/IAS 11	İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)
7	TMS/IAS 12	Gelir Vergilerinin Muhasebesi (Accounting for Taxes on Income)
8	TMS/IAS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Reporting Financial Information by Segment)
9	TMS/IAS 16	Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman (Property, Plant and Equipment) .
10	TMS/IAS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)
11	TMS/IAS 18	Gelirler (Revenue)
12	TMS/IAS 19	Personele Sağlanan Haklar (Employee Benefits)
13	TMS/IAS 20	Devlet Bağışlarının Muhasebesi ve Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
14	TMS/IAS 21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
15	TMS/IAS 23	Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)
16	TMS/IAS 24	İlgili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)
17	TMS/IAS 26	Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
18	TMS/IAS 27	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)
19	TMS/IAS 28	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)
20	TMS/IAS 29	Hiperenfasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)
21	TMS/IAS 30	Bankaların ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal

		Tablolarında Yapılacak Açıklamalar (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)
22	TMS/IAS 31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)
23	TMS/IAS 32	Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş (Financial Instruments: Disclosures and Presentation)
24	TMS/IAS 33	Hisse Başına Kar Payı (Earnings Per Share)
25	TMS/IAS 34	Ara Dönemlerde Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)
26	TMS/IAS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairments of Assets)
27	TMS/IAS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
28	TMS/IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)
29	TMS/IAS 39	Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
30	TMS/IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investments Property)
31	TMS/IAS 41	Tarım (Agriculture)
32	TFRS/IFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards)
33	TFRS/IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler (Share-Based Payment).
34	TFRS/IFRS 3	İşletme Birleşmeleri (Business Combinations).
35	TFRS/IFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contracts)
36	TFRS/IFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations)
37	TFRS/IFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (Exploration For and Evaluation of Mineral Resources)
38	TFRS/IFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar (Financial Instruments: Disclosures)
39	TFRS/IFRS 8	Faaliyet Bölümleri (Operation Segment)

EK 2: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Muhasebe Standartları Listesi

Kısım 1	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler
Kısım 2	Mali Tabloların Sunumu
Kısım 3	Ara Mali Tablolar
Kısım 4	Nakit Akım Tablosu
Kısım 5	Hasılat
Kısım 6	Stoklar
Kısım 7	Maddi Varlıklar
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Kısım 10	Borçlanma Maliyetleri
Kısım 11	Finansal Araçlar
Kısım 12	İşletme Birleşmeleri
Kısım 13	Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç
Kısım 17	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
Kısım 18	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
Kısım 20	Kiralama İşlemleri
Kısım 21	İlişkili Taraflar
Kısım 22	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri
Kısım 25	Durdurulan Faaliyetler
Kısım 26	Devlet Teşvik ve Yardımları
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Kısım 28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Kısım 30	Emeklilik Planları
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi
Kısım 33	İlk Dönem Mali Tablolar
Kısım 34	Muhtelif Hükümler

ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Sivas'ın Şarkışla ilçesinde dünyaya gelen Dilek ŞAHİN, ilk, orta, lise ve meslek yüksekokulu eğitimini Sivas'ın Şarkışla ilçesinde tamamladı. 2000 yılında Cumhuriyet Üniversitesi Şarkışla Aşık Veysel M.Y.O.'na girdi ve buradaki önlisans eğitimini birincilikle tamamlayarak, 2000 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü'ne geçiş yaptı. Buradaki lisans eğitimini de iyi bir şekilde tamamlayarak 2004 yılında mezun oldu. 2005 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Muhasebe ve Finansman bilim dalına giriş yaptı.