

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

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARI-2 İLE TMS-2 STOKLAR  
STANDARTI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Aydın BAĞDAT**

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

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**

**NİSAN – 2008**

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

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA**  
**STANDARTLARI-2 İLE TMS-2 STOKLAR**  
**STANDARDI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Aydın BAĞDAT**

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

**Bu tez 28/04/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.**

**Prof.Dr.Hilmi**  
**KIRLIOĞLU**  
**Jüri Başkanı**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

**Doç.Dr.Selahattin**  
**KARABINAR**  
**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

**Yrd.Doç.Dr.Burhanettin**  
**ZENGİN**  
**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **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.

**Aydın BAĞDAT**

**28.04.2008**

## ÖNSÖZ

“Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uluslar arası Muhasebe Standartları’na Uyumu” konusu ülkemiz işletmelerine uluslararası piyasalara açılabilme kolaylığı sağlaması ve şirketlerin finansal raporlarının uluslararası piyasalarda kolaylıkla karşılaştırılabilmesini sağlamasından dolayı oldukça önem arz eden bir konudur. Özellikle ülkemiz ekonomisi için yabancı sermayenin ve dış ticaretin önem kazandığı günümüzde ülkemiz işletmelerinin küreselleşmesi açısından, konu üzerinde durulmaya değer bulunmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU’na teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca, bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme şükranlarımı sunar, yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

**Aydın BAĞDAT**

**28.04.2008**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>iv</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>vii</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1 : ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA</b>	
<b>STANDARTLARI (UFRS)</b> .....	<b>5</b>
1.1. Genel Bilgi.....	5
1.2. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları .....	6
1.3. Muhasebe Standartlarını Düzenleyici Kurumlar .....	7
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	7
1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı.....	11
1.3.3. Standart Danışma Konseyi.....	12
1.3.4. Standart Yorumlama Komitesi.....	12
1.3.5. Çalışma Grupları.....	13
1.4. UFRS’nin Dünyada Kullanımı.....	13
1.4.1. UFRS’nin Avrupa’da Kullanımı.....	13
1.4.2. UFRS’nin Birleşik Devletler’de Kullanımı.....	14
1.4.3. UFRS’nin Asya-Pasifik Ülkelerinde Kullanımı.....	15
<b>BÖLÜM 2 : TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI</b>	
<b>(TFRS)</b> .....	<b>17</b>
2.1. Genel Bilgi.....	17
2.2. TMS’lerin Mevcut Finansal Tablolara Etkisi.....	18
2.2.1. Biçimsel Yapıya(Sınıflandırmaya) Etki.....	18
2.2.2. Kapsamdaki Değişikliklerin Finansal Tablolara Etkisi.....	19
2.2.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerindeki Değişikliklerin Finansal Tablolara Etkisi.....	20

2.2.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerin Kapsamı.....	21
2.3. Türkiye’de Muhasebe Sistemi.....	21
2.4. Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Gelmesi.....	22
2.5. KOBİ’ler İçin Muhasebe Standartları.....	23
2.5.1. KOBİ Tanımlaması .....	23
2.5.2. KOBİ’ler İçin UFRS’deki Gelişmeler .....	24
2.5.3. KOBİ’ler İçin UFRS’de Türkiye’deki Durum .....	25
2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK).....	26
2.7. Türkiye’de UFRS’ye Uyum Üzerine Bir Uygulama.....	28
2.7.1. UFRS’ye Uyumun Gerekliliği.....	28
2.7.2. UFRS Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma.....	29

### **BÖLÜM 3 : TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2(STOKLAR) İLE IAS- 2’NİN KARŞILAŞTIRILMASI..... 36**

3.1. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırmalı Analizi.....	36
3.2. 2’Nolu Türkiye Muhasebe Standardı.....	38
3.2.1. Standardın İçeriği.....	38
3.2.2. Stoklar Standardına İlişkin Açıklamalar.....	39
3.2.2.1. Stokların Değerlemesi.....	39
3.2.2.2. Satın Alma Maliyetleri.....	40
3.2.2.3. Dönüştürme Maliyetleri.....	42
3.2.2.4. Birleşik ve Yan Ürünler Maliyeti.....	44
3.2.2.5. Diğer Maliyetler.....	46
3.2.2.6. Hizmet Maliyeti.....	47
3.2.2.7. Stok Maliyet Sistemleri.....	48
3.2.2.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	49
3.2.2.9 Net Gerçekleşebilir Değer.....	50
3.2.2.10 Gidere Dönüştürme.....	53
3.2.2.11 Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler.....	54
3.2.2.12. Standardın Yürürlük Tarihi.....	55

3.3. Sonuç .....	55
<b>BÖLÜM 4 : ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA .....</b>	<b>58</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>63</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>67</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>70</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>73</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu
<b>EFRAG</b>	: Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
<b>FMSK</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>GKGMS</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
<b>GÜM</b>	: Genel Üretim Maliyetleri
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IASCF</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRIC</b>	: Standart Yorumlama Komitesi
<b>IOSCO</b>	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>NGD</b>	: Net Gerçekleşebilir Değer
<b>SAC</b>	: Standart Danışma Konseyi
<b>SEC</b>	: Amerikan Menkul Kıymetleri ve Takas Komisyonu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>TÜSİAD</b>	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>UMSKo</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi



## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1 : KOBİ Muhasebe Standartları Taslak Bölümleri.....</b>	<b>25</b>
---	-----------

## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1</b> : IASB'nin Yapısı.....	10
<b>Şekil 2</b> : Şirketlerin Sermaye Yapısı.....	30
<b>Şekil 3</b> : Şirketlerde Finansal Raporlamanın Yapıldığı Bölüm.....	31
<b>Şekil 4</b> : Harici Raporlamanın Yapıldığı Kurumlar.....	32
<b>Şekil 5</b> : Farklı Raporlamalar için Kullanılan Muhasebe Standartları.....	33
<b>Şekil 6</b> : Yabancı Para Raporlamasının Hangi Amaçla Yapıldığı.....	34

**SAÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü      Yüksek Lisans Tez Özeti**

**Tezin Başlığı :** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 İle TMS-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması

**Tezin Yazarı :** Aydın BAĞDAT      **Danışman :** Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Kabul Tarihi :** 28.04.2008      **Sayfa Sayısı :** VIII (ön kısım) + 73 (tez) + 3 (ekler)

**Anabilimdalı :** İşletme      **Bilimdalı :** Muhasebe ve Finansman

Çeşitli ülkelerdeki muhasebe standartlarındaki farklılıklar finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta, uluslar arası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması, farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin ülkemizde uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çok sayıda kullanıcı tarafından ekonomik kararlarda faydalı olacak şekilde bir işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak amacıyla UFRS çalışmaları yapılmıştır. Finansal verileri kullananlar için UFRS, aynı muhasebe çerçevesini kullanabilecekleri için bir fırsat olacak ve finansal bilgileri uluslar arası olarak karşılaştırabilecekleri için yarar sağlanacaktır.

Bu çalışmada UFRS'nin tanıtımı, oluşumu, tarihi gelişimi, dünyada ve ülkemizdeki uygulaması üzerinde durulmuştur. Bu çalışmayla; UFRS'nin ülkemizde öneminin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmak ve ülkemiz muhasebe mesleği ile mali tablo raporlama sisteminin dünyadaki gelişmelere yetişebilmesi için UFRS'ye uyumun gerekliliğini vurgulamak amaçlanmıştır. Konu, standartlardan biri olan Stoklar Standardı üzerine uygulamalı bir örnekle ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları üzerine birer uygulamayla desteklenmiştir.

**Anahtar Kelimeler :** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

**Sakarya University Insitute of Social Sciences Abstract of Master's Thesis**

**Title of the Thesis:** International Financial Reporting Standards-2 and TMS-2  
Inventory Standard's Comparing

**Author:** Aydın BAĞDAT **Supervisor:** Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Date:** 28 Apr 2008 **Nu. of Pages:** VIII (pre text) + 73 (main body) + 3 (appendices)

**Department:** Business **Subfield:** Accounting and Finance

Difference of accounting standarts in some countries making difficulties at comparing of financial information, creating barriers on collection period of funds, marketing between international companies and also creating difficulties at combinations. All these causes show us that all countries need to use same accounting standarts or make different standarts suitable once. In this case our country needs to use International Financial Reporting Standarts (IFRS). By many users IFRS has been studied to get profit of economic solutions as management's financial position, performance and about money circulations. IFRS would be chance for users of financial datas because of using same accounting borders and helps at comparing financial information as international.

This text represents creation, historical progress, practice of IFRS in the world and in our country. Purpose of this study is importance of IFRS for our country and to catch progress of the world's accountancy occupation with financial report systems. Subject supported with practice on Stocks' Standard, Turkish Accountancy Standard and National Financial Reporting Standards.

**Keywords :** International Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards, International Accounting Standards Board.

## GİRİŞ

### **Çalışmanın Konusu :**

Finansal tabloların muhasebe anlamında şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçek durumu yansıtır olabilmesi için finansal tablo kalemlerinin tüm dünyada aynı muhasebe ilkeleri dahilinde mali tablolara yansıtılması ve ölçülmesi gereklidir. Dolayısıyla, uygulanan muhasebe yaklaşımlarının ve finansal raporlama standartlarının uluslar arası normlarda genel kabul görmüş olması esastır. Hisse senetleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin ve çok uluslu şirketlerin, finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gerek yatırımcıya gerekse kamuya doğru, karşılaştırılabilir ve şeffaf olarak sunabilmelerinde en önemli ortak gereksinimlerinden biri Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'dır.

Uluslararası sermaye piyasalarında giderek yoğunlaşan entegrasyon dikkate alındığında, Türkiye'nin bu gelişmelerden azami payı alabilmesi için, raporlama standartlarının genel kabul görmüş uluslararası ilkelere uygun olması gerekir. Ülkemizde bugün itibariyle geçerli mevcut yönetmelikler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluk göstermemekte ve dolayısıyla finansal tablolar işletmelerin finansal pozisyonunu ve faaliyet neticelerini tam olarak yansıtmamaktadır. Avrupa Birliği(AB) üyesi ülkelerdeki sermaye piyasalarında hisse senetleri işlem gören işletmeler mali tablolarını 01.01.2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu tarafından kabul edilmiş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca hazırlayacaktır. Görülmektedir ki; Avrupa Birliği adayı Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına uyum süreci çok kapsamlı ve planlı bir çalışma gereksinimini doğurmakta, mevzuatın AB'deki gelişmelere paralel ve uyumlu olarak düzenlenmesi aciliyet taşımakta ve bu mevzuat düzenlemelerinin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

### **Çalışmanın Kapsam ve Amacı :**

Geçerli kıyaslamalar yapabilmek için kıyaslanabilir verilere ihtiyaç vardır. Her gün artan sayıda şirket global piyasalarda faaliyet göstermekte ve sermaye arayışına girmektedir. Kendini ulusal oyuncu olarak konumlandıran firmalar bile yabancı hissedar almaya başlamaktadırlar. İnternet sayesinde, bu sınır ötesi yatırımcılar arasında

oldukça küçük hissedarlar da yer almaktadır. E-ticaret artık modern bir fikir değil, günlük bir gerçektir. Global bir raporlama çerçevesi oluşturulması yönündeki eğilimin temel faktörü internette finansal bilgilerin yaygın olarak bulunabilirliğidir. İnternette bulunan temel finansal veriler farklı ülkelerdeki farklı şirketler arasında kıyaslanabilir olana kadar, sınır ötesi yatırım kararları için bunların esas alınması ve bunlar baz alınarak sonuçlar çıkarılması doğru olmayabilir. Global bilgi çağında, yatırım ve yönetim kararlarının dayanacağı mali bilgilere ulaşabilmek çok kolaylaşmıştır. Ancak farklı ülkelerin farklı düzenlemeleri dünyada borsaya kayıtlı firmaların gerçekten kıyaslanabilir mali bilgileri ortaya koymalarını engellemektedir.

Dünyada küreselleşme, internet, elektronik ticaret ve bilgi yönetimi gibi yaşanan önemli gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır. Özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış ve şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamışlardır. Diğer taraftan, 100'den fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü(IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir (Üstündağ, 2000). 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 yılının ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır (Milliyet Gazetesi, 2000). Bu iki faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları(US GAAP) ile Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Diğer bir örnek ise 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler-Benz ile ilgilidir. Daimler-Benz

hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Alman Muhasebe Standartları'na göre 615 milyon Deutsch Mark (DM) net dönem karı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartları'na göre 1,839 milyon DM zarar açıklamıştır (İbiş ve Özkan, 2006, s.26). Bu iki değişik faaliyet sonucu Almanya ve Amerikan muhasebe standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir.

Bu sadece bir muhasebe ve finansal raporlama sorunu değildir. Şirketler ve yatırımcılar için gerçek bir problemdir. Şu anda neredeyse dünyadaki her ülke, kendi ülkesinde kurulu şirketlerin mali konulardaki bilgilerini, o ülkeye has bir takım kurallar ve ulusal olarak kabul edilmiş muhasebe prensipleri çerçevesinde bildirmesini talep etmektedir. Dolayısıyla analistler ve yatırımcılar herhangi bir ülkedeki bir şirketin performansını başka bir ülkedeki rakibi ile karşılaştıramamaktadır. Yatırımcılar, rakamları yanlış yorumladıkları takdirde hatalı bir karar verme riskiyle, rakamları kendi sistemlerine çevirmek için uzun bir süre gerektiğinde ise bir yatırım imkanını kaçırma riski ile karşı karşıyadır.

### **Çalışmanın Önemi :**

İş hayatı değişiklik yapmış olmak adına değişimi istemez. Ancak Dünya ve Avrupa çapında global standartlar kullanılması konusunda ulaşılan görüş birliğinin arkasında çok haklı nedenler bulunmaktadır. Bu, birçok taraf için hayatı çok kolaylaştıracaktır. Uluslararası sermaye piyasalarında fon rekabeti çok daha etkin olarak sürdürülebilecektir. Ulusal ve uluslararası kullanım için farklı bilgiler hazırlamanın maliyetini büyük ölçüde azaltacaktır. Şirketler ve yatırımcılar için ortak bir oyun sahası açılmış olacaktır. İşte tüm bunlar herhangi bir ülke yada sermaye piyasasının tekelinde olmayan ve evrensel özellikler taşıyan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması ile mümkün olabilir. Dünya ekonomisi ile ülkemiz ekonomisi arasında uyumu sağlayacak ve finansal tablolar arasında bir köprü vazifesi görecektir olan UFRS'nin önemini anlaşılmasını sağlamak ve bu konuda muhasebe meslek mensuplarının dikkatini çekmek bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

### **Çalışmanın Yöntemi :**

Çalışmada öncelikle kaynak taraması yoluyla elde edilen bilgiler genel bilgi olarak sunulmuş ve konuya giriş yapılmıştır. Daha sonra 2003 yılında yapılan ve TÜSİAD'a kayıtlı bütün firmaları kapsayan bir anket çalışması örnek olarak verilmiştir. En son olarak da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları üzerine bir uygulama, örnek olarak verilmiş ve mali tablolara UFRS'nin uygulanması halinde raporlamanın nasıl bir değişiklik göstereceği gözlenmiştir.

### **Çalışmanın Hipotezi :**

UFRS'ye geçiş basit bir işlem değildir. Yoğun çalışma gerektiren bir süreci kapsar. UFRS uygulamasına geçiş etkin bir şekilde yönetilmesi gereken büyük bir projedir. Mali kaynak ve insan kaynağı gerektirir. Genel olarak ulusal standartlar ile UFRS arasında önemli farklılıklar bulunmakta ve bu geçiş dikkat ve konunun uzmanı kişilerin desteğini gerektirmektedir. Bu değişim sürecini yaşayan şirketlerin en önem verdiği konunun iç yönetim raporlama sistemlerini, dış raporlama ile uyumlulaştırma çabaları olduğunu belirtmek gerekir. Henüz bu değişimi yapmamış olan şirketler, yeni raporlama sisteminin, analistlerin kendileri ile ilgili görüşlerini değiştireceğinden endişe etmektedirler.

Türkiye Avrupa Birliği'nin resmi bir adaydır. Birçok Türk şirketinin sınır ötesi yatırımları bulunmaktadır. Gene önemli sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımlar yada kredi kurumları ile yoğun ilişkileri mevcuttur. Bu bağlamda Türkiye'de geçerli finansal raporlama standartları yabancılar tarafından da anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu ayrıca yerli yatırımcı açısından da gerçek tabloyu gösteren bilgi sağlanması yönünden son derece önemlidir. Bu nedenlerle, UFRS'ye geçişin ülkemiz finansal tabloları ve muhasebe sistemi açısından gerekliliği ön plana çıkmaktadır.



# 1.BÖLÜM : ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)

## 1.1. Genel Bilgi

Son on yılda dünya ekonomisinin büyümesinde, küreselleşmesinin itici güç olduğu gerçeği açıkça ortaya çıkmıştır. İş dünyasının temel fonksiyonlarından biri olan muhasebe mesleği, 70'li yıllardan itibaren diğer meslek grupları küreselleşme dalgasından etkilenmeden önce, muhasebe standartlarının küreselleşmesini başlatmıştır. İletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte, dünyanın herhangi bir noktasında iş yapmak oldukça kolaylaşmış; yani toplumlar git gide sınırsız bir dünyanın parçası haline gelmeye başlamıştır.

Muhasebe mesleği de muhasebe standartlarını tüm dünyada, benzer bir çerçevede uygulanmasına doğru yöneltmektedir. Dünya şirketleri mali durumları ve kârlılıkları açısından karşılaştırılabilir olma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır. Bu sebeple, tüm firmaların finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına gereksinim duyulmuştur (Aysan, 2007: 52).

UFRS olarak bilinen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırarak, hazırlanan mali tabloların karşılaştırılmasına imkan vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca mali tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst olarak yansıtacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmak, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerektirmektedir. Muhasebe skandallarına ilişkin özellikle geçtiğimiz yıllarda yaşanan krizler sonrası, Amerikan Muhasebe Standartları ile UFRS'nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. 1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından çıkarılan ve kimileri şu an yürürlükten kaldırılmış olan standartlar Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS), 2000 yılında bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları

Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) olarak adlandırılmakta olup, toplam 38 standart yürürlükte bulunmaktadır (www.tsrbsb.org.tr, 27.11.2007).

Standartlar ilke bazlı olup, finansal tablo hazırlayıcılarına kayda alınma, ölçüm, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlere özel olarak hazırlanan standartlar da mevcuttur. Örneğin, UFRS 4 sigorta sektörü, UFRS 6 madencilik sektörü, UMS 11 inşaat taahhütleri, UMS 30 banka sektörü, UMS 41 tarım sektörü için yayınlanmıştır. UMS 2 stoklarla ve UMS 20 ise devlet bağışlarıyla ilgilidir. Bu standartlar dışındaki tüm standartlar ise sigorta sektörünü de ilgilendiren standartlardır.

## **1.2. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

Türkiye’nin 3 Ekim 2005’te Avrupa Birliği’ne tam üyelik için müzakerelere başlaması kararının alınması ile birlikte, Türkiye en kısa süre içerisinde uluslararası standartları kabul etme ihtiyacı içerisinde (Aysan, 2007: 52). Hepimiz Türkiye’nin 2010 yılından sonra kısa bir süre içinde AB’ye tam üye olabilme koşullarına haiz olmasını ümit etmekteyiz. Bu bağlamda Türkiye, AB standartları ile hukuki, siyasi, sosyal ve ekonomik uyumu sağlamak adına gerçekleştirdiği reformları toplumun her kesiminde uygulamaya başlamıştır.

Uluslararası gelişmelere paralel olarak, doğru ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Finansal piyasaların küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ve uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti bu uluslararası gelişmelerin başlıcalarıdır. Ayrıca, uluslararası alanda, muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar da bu ihtiyacı artırmıştır. Bununla birlikte, Avrupa Birliği’ne giriş sürecinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum esas gerektiğinden ve Avrupa Birliği’nde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarınının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye’de de kabul edilmesi için zorlayıcı faktörler olmuştur (www.tsrbsb.org.tr, 27.11.2007).

Tüm bu gelişmeler sonucunda, Türkiye’de de, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak, Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB’ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek, Türk şirketlerinin finansal tablolarına uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmek, Türk şirketlerinin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı şirketlerin Türkiye’deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılması esası benimsenmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş sürecinde şirketler, muhasebe standartlarının raporlamasında kullandıkları sistemlerin değişmesi nedeniyle büyük sorunlar yaşamaktadır. Buradaki en temel sorun, ilgili personelin konu hakkında bilgisinin olmamasıdır. Bu nedenle, muhasebe ve finans departmanlarında uzmanlık sahibi personel istihdam edilmesi ve bunların eğitilmesi büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte, bu eğitimlerin, yeni standartların, şirketlerin tüm operasyonlarında ve atacağı adımların belirlenmesinde önemli rol oynayacağı için, karar alma mercileri başta olmak üzere, şirketlerin bütününe yönelik olarak ve ayrıca mali tablo kullanıcılarına da verilmesi gerekmektedir.

### **1.3. Muhasebe Standartlarını Düzenleyici Kurumlar**

#### **1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) :**

Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants – IFAC) bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000’de IFAC’in de katılımıyla Edinburg’da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg’da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001’den itibaren IASB, IASC’nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur (Oksay, 2005: 25).

IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, 1 Nisan 2001 tarihinde, Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB)'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır(Oksay, 2005: 26).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri şunlardır (Seviğ, 2006b: 7):

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,

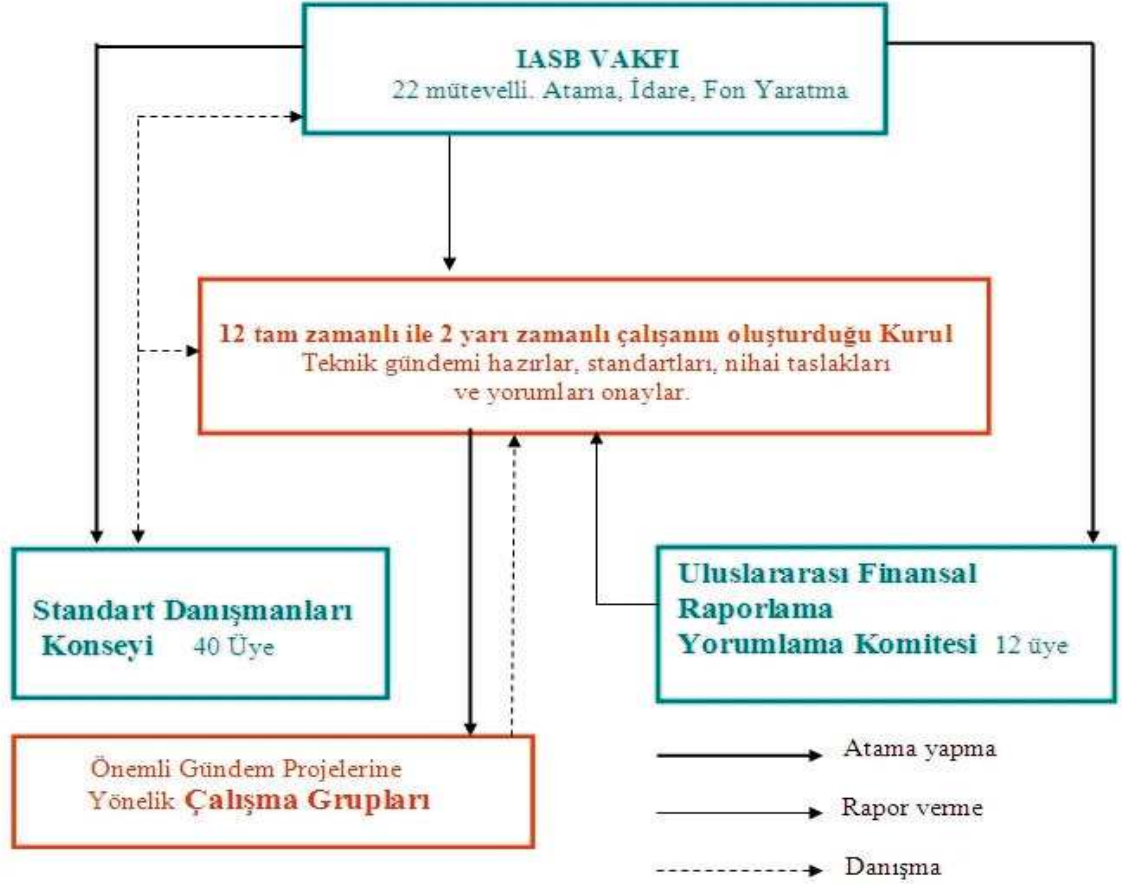
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin olarak Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır(Oksay, 2005: 26):

- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (European Financial Reporting Advisory Group- EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions – IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board-FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

IASB'nin yapısını aşağıdaki şema daha açık ortaya koyacaktır.

Şekil 1 : IASB'nin Yapısı :



**Kaynak:** Deloitte-Türkiye, (2006: 8).

IASB'de bir standardın kabul ediliş süreci şu şekildedir (Oksay, 2005: 28):

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir. Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayınlatabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyi'nin (SAC) görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin (exposure draft) yayınlanır. Taslak, onay sürecinde ters düşülen fikirleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, Ana Tüzüğünde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, nerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (field test). Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9 tanesinin oyu gerekmektedir. Yayınlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır (basis for conclusion).

Onaylanan standartlar 6 ile 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta ngrlen Şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

### **1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) :**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde, kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. Vakfın, 6 Kuzey Amerika, 6 Avrupa, 6 Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 yesi bulunmaktadır. Üyeler, finansal tablo hazırlayıcıları, finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Dörtte üç çoğunluğu gerektiren tüzük değişikliği oylamaları hariç, kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır (Oksay, 2005: 30).

Tüm yapının organlarını ve temel görevlerini belirleyen IASCF Ana Tüzüğüne göre, Vakfın görevleri şunlardır(Oksay, 2005: 30):

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- IASB, IFRIC ve SAC'nin çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Yılda bir kere IASB'nin etkinliliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- Yılda bir kere IASB'nin bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmek.

### **1.3.3. Standart Danışma Konseyi (Standard Advisory Council - SAC) :**

Standart Danışma Konseyi (SAC) yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla, IASB'nin çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. SAC'ın üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanır. SAC'ın temel görevi, IASB'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB'e bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur (İbiş ve Özkan, 2006: 29).

### **1.3.4. Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) :**

Eski yapıda Daimi Yorumlamalar Komitesi (Standing Interpretations Committee - SIC) olarak adlandırılan Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlarken, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içinde çalışır.



IFRIC'nin başlıca görevleri, IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbirleriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da, görevleri arasında yer almaktadır.

IFRIC'in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından üç yıllığına atanır. IFRIC Gündem Komitesi (IFRIC Agenda Committee), IASCF'ye, gündeme alacağı konularla ilgili tavsiyelerde bulunur. IFRIC, gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da, görüşlerini açıklar. Gündeme almayı kararlaştırdığı konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 60 gündür. IASB bazı durumlarda bu süreyi 30 günden az olmamak kaydıyla kısaltabilir. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslağa son şekli verilir. Taslağın hazırlanması için, en az 9 üyenin olumlu oy vermesi gereklidir. Yorumun son halinin de IASB tarafından en az 9 oyla onaylanması şarttır (Oksay, 2005: 31).

### **1.3.5. Çalışma Grupları :**

IASB, önemli projelere ilişkin teknik konularda çalışmalar yapmak ve görüş toplamak üzere çalışma grupları oluşturabilir. Bu çerçevede, IASB'nin çalışma grubu oluşturduğu konu başlıkları şunlardır: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartları, Finansal Araçlar, Sigortacılık, Performans Raporlaması (IASB-FASB Ortak Çalışma Grubu) (Oksay, 2005: 31).

## **1.4. UFRS'nin Dünyada Kullanımı**

### **1.4.1. UFRS'nin Avrupa'da Kullanımı :**

Temmuz 2000 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından uyarlanan Finansal Raporlama Stratejisi'ni uygulamak amacıyla Avrupa Birliği 2002 tarihinde, AB üyesi olan düzenlenmiş bir piyasada işlem gören tüm şirketlerin (toplamda yaklaşık 8,000 şirket) 2005 yılı konsolide mali tablolarında UFRS standartlarına tabi olmalarını gerektiren bir Muhasebe düzenlemesini onaylamıştır. Üye devletler, bazı şirketleri UFRS

gerekliliğinden sadece 2007 yılına kadar geçici olarak şu iki sınırlı durumda muaf tutabilirler: (a) hem AB’de hem de AB dışındaki bir borsada işlem gören şirketlerden şu anda Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarını esas muhasebe standartları olarak kullanan şirketler ve (b) sadece halka açık borçlanma senetleri olan şirketler. AB üyesi olmayan fakat AB’de borsada işlem gören şirketler ise kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartlarını 2007 yılına kadar kullanmaya devam edebilirler. UFRS gerekliliği sadece 25 AB ülkesinde değil ayrıca Avrupa Ekonomik Alanı’ndaki (EEA) 3 ülkede de uygulanmaktadır. AB veya EEA üyesi olmayan, İsviçre’de bulunan büyük şirketlerin büyük bir kısmı şimdiden UFRS standartlarını kullanmaktadır (Deloitte-Türkiye, 2006: 15).

AB’nin Muhasebe Kuralları kapsamında UFRS Avrupa’daki her bir işletme tarafından kabul edilecektir. Kabul süreci aşağıda belirtilen aşamaları kapsamaktadır (Deloitte-Türkiye, 2006: 16):

- AB, UFRS standartlarını tüm Avrupa dillerine çevirir;
- Özel sektör Avrupa Finansal Raporlama Danışman Grubu görüşlerini AB’ye bildirir;
- AB’nin Muhasebe Düzenleyici Komitesi bir kabul önerisinde bulunur; ve
- 25 Avrupa Komisyonu üyesi kabul için resmi bir oylama yapar.

Şubat 2006 sonuna kadar Avrupa Birliği, tüm UMS standartlarını, UFRS 1’den 7’ye kadar olan standartları ve UFRYK yorumlarını oylayarak kabul etmiştir. Bu oylamaya UFRYK 7, 8 ve 9’daki yorumlar ile UMS 39 Finansal Araçlar: “Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı”ndan çıkartılan (iptal edilen) bölüm dahil edilmemiştir. UMS 39’dan çıkarılan bölüm portföy bazındaki mevduatların, faiz oranı finansal riskinden korunma işleminin de gerçeğe uygun değer finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanmasının kullanımına izin vermektedir.

#### **1.4.2. UFRS’nin Birleşik Devletler’de Kullanımı :**

Hisseleri Amerikan Menkul Kıymetleri ve Takas Komisyonuna (SEC) kayıtlı yaklaşık 13,000 şirketin 1,200 tanesi Amerikan şirketi değildir. Bu şirketlerin, mali tablolarının Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartları yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve

net varlıklarının Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir. 2005 yılından önce, SEC’te, UFRS’ye göre raporlama yapan yaklaşık olarak 50’ye yakın işletme vardı. Amerika borsasında işlem gören diğer 350 Avrupa şirketi ise 2005 yılı SEC raporlamalarını UFRS ile değiştirmiştir. SEC, 2005 ve 2006 yılına ait UFRS’ye göre yapılan raporlamaların incelemesine dayanarak, 2005 yılında UFRS’ye göre raporlama yapan yabancı işletmelere ilişkin mutabakat gerekliliğini ortadan kaldıran bir yol haritasını 2009 yılına kadar, hatta daha öncesinde yayımlamak niyetinde olduğunu açıklamıştır (Deloitte-Türkiye, 2006: 17).

Ekim 2002 tarihinde, IASB ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan ve Uluslararası muhasebe standartlarının mümkün olduğunca birbirine yaklaşması için ortak bir program başlatmışlardır. Bu programda yer alan faaliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- Yılda iki kere ortaklaşa yapılan toplantılar,
- Ortak gündem,
- Bütün büyük projeler için yapılan ortak personel alımı,
- Kısa vadeli yakınlaşma projeleri,
- Yakınlaşma listesindeki her bir farkın eleme planı ile mümkün olduğunca ortadan kaldırılması,
- Yorumlayıcı kuruluşlar olan “Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çalışma Komitesi (EITF)” ile UFRYK’nin faaliyetlerinin koordinasyonu.

#### **1.4.3. UFRS’nin Asya-Pasifik Ülkelerinde Kullanımı :**

Asya-Pasifik ülkeleri, yerel şirketler için genel kabul görmüş muhasebe standartlarının UFRS ile yaklaşmasına ilişkin çeşitli yaklaşımları benimsemişlerdir (Deloitte-Türkiye, 2006: 18).

• **Genel Kabul Görmüş Ulusal Muhasebe Standartları Yerine UFRS Kullanımının Zorunlu Olduğu Ülkeler:** Sadece Banglades borsada işlem gören yerel şirketler için UFRS’nin kullanımını öngörmüştür.

• **Tüm Ulusal Standartların Gerçekte Kelimesi Kelimesine UFRS Olduğu Ülkeler:** Avustralya, Hong Kong, Yeni Zelanda ve Filipinler bu yaklaşımı benimsemişlerdir.

Yürürlük tarihi ve geçişler UFRS'den farklılık gösterebilir. Avustralya ve Yeni Zelanda bazı muhasebe politikalarını eleyerek, birkaç açıklama ve yol gösterici bilgi eklemiştir.

• **Ulusal Standartların Büyük Bir Kısımının Kelimesi Kelimesine UFRS Olduğu Ülkeler:** Singapur, UMS 16, 17, 39 ve 40. standartlarda birkaç değişiklik yaparak bunun dışında çoğu UFRS'yi kelimesi kelimesine uyarlamıştır.

• **Bazı Ulusal Standartların UFRS'ye Kelimesi Kelimesine Yakın Olduğu Ülkeler:** Hindistan, Malezya, Pakistan, Sri Lanka, ve Tayland'da uygulanan standartlar seçilmiş UFRS standartlarına çok yakın bir şekilde uyarlanmış, ancak diğer ulusal standartlarda ise önemli farklılıklar olmuştur. Yeni veya değiştirilmiş UFRS'nin uyarlanmasında zaman farkları vardır.

• **Genel Kabul Görmüş Ulusal Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesinde UFRS'den Yararlanan Ülkeler:** Bu yaklaşım Çin, Endonezya, Japonya, Kore, Tayvan, ve Vietnam'da çeşitli derecelerde uygulanmaktadır, fakat çok büyük farklılıklar mevcuttur. Şubat 2006'da Çin yeni bir temel standartla birlikte 38 adet Çin Muhasebe Standardını birkaç istisna dışında, UFRS ile uyumlu olarak uygulamaya başlamıştır.

• **Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketlerin UFRS Standartlarını Kullanabildiği Ülkeler:** Bu yaklaşım Çin, Hong Kong, Laos ve Myanmar Birliği için geçerlidir.

## **2. BÖLÜM : TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)**

### **2.1. Genel Bilgi**

Ülkemizde uluslararası gelişmelere paralel olarak, doğru ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Finansal piyasaların küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ve uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti bu uluslararası gelişmelerin başlıcalarıdır. Ayrıca, uluslararası alanda, muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar da bu ihtiyacı artırmıştır. Bununla birlikte, Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum esası gerektiğinden ve Avrupa Birliği'nde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye'de de kabul edilmesi için zorlayıcı faktörler olmuştur. Şu anda ülkemizde yürürlükte olan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından UFRS'ye uyumlu olarak çıkartılan 33 adet TMS(Ek-1) ve 8 adet TFRS(Ek-2) bulunmaktadır.

Tüm bu gelişmeler sonucunda, Türkiye'de de finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak, Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB'ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek, Türk şirketlerinin finansal tablolarına uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmek, Türk şirketlerinin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılması esası benimsenmiştir. Bu nedenle Türkiye Muhasebe Standartları daha fazla önemli hale gelmiş ve uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlu olması ihtiyacı ön plana çıkmıştır.

UFRS standartları borsaya kayıtlı şirketler için uygulanmaktadır. 2005 yılından itibaren de BDDK, bankaların TMS standartları çerçevesinde rapor üretmesini zorunlu hale getirmiştir (Üstünel, 2005: 18). Türk Ticaret Kanunu taslağında da Türkiye Muhasebe

Standartları zorunlu hale gelmektedir ve 2008 yılı içinde yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi beklenmektedir (Gürer, 2006: 9).

Önümüzdeki yıllar, finansal raporlama standartları konusunda ülkemizde yaşanacak olan pek çok gelişmenin gerçekleşeceği yıllar olacaktır. Bunlar, gün geçtikçe küçülmekte olan dünyada gerçekleşmekte olan küreselleşmenin bir etkisi olarak karşımıza çıkacaktır. Ülkemizin tüm kesimlerine düşen görev, karşılaşıcağımız bu gelişim ve değişimler karşısında hazır olmak, konu ile ilgili tehditleri fırsatlara dönüştürebilmek ve bu fırsatları iyi değerlendirebilmektir (Arıkan, 2005: 17).

## **2.2. TMS'lerin Mevcut Finansal Tablolara Etkisi**

TMS'lerin mevcut finansal tablolara etkisi aşağıdaki hususlarda ortaya çıkacaktır (Akdoğan, 2006: 8).

- Biçimsel Yapı(Sınıflandırma),
- Kapsam,
- Ölçme –Değerleme,
- Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Ayrıntılar.

### **2.2.1. Biçimsel Yapıya(Sınıflandırmaya) Etki**

- TMS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir.
- TMS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler, nakit akışlar yeniden belirlenir.
- Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS esaslarına göre yeniden yapılır. Örneğin;

- Menkul Kıymetler,
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- Canlı Varlıklar(Biyolojik Varlıklar),
- Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerle İlgili Varlıklar ve Borçlar,
- İnşaat Sözleşmeleri,
- İlişkili Taraflardan Alacak ve Borçlar,
- Hizmet Maliyetlerinin Sınıflandırılması v.s. gibi.

- Gelir tablosunda gelir ve giderlerin sınıflaması, karların oluşumu yeniden yapılır. Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmaz.
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanır. Konsolide gelir tablosunda, iştiraklerin özkaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar-zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanır.
- Azınlık paylarına düşen dönem net kar veya zararları dönem net karının(zararının) içeriğinde ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanır.
- Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasına normal maliyet yöntemi uygulanacak ve bunun sonucu olarak normal kapasitenin altında yapılan üretimlerde noksan kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetlerine dahil edilmeyecek ve mamul maliyetlerine dağıtılmayan üretim giderleri olarak satışların maliyeti kapsamında raporlanacaktır.
- Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklarda satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır.
- Nakit akış tablolarında, direkt veya endirekt yöntemlerde nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir sınıflama söz konusudur. Nakit akışları; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanmalıdır.

### **2.2.2. Kapsamdaki Değişikliklerin Finansal Tablolara Etkisi**

- Finansal tabloların kapsamında da TMS'ler değişiklik getirmektedir. TMS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin; özellikle varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları araştırma giderleri gibi.
- TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif

kalemler bilançoya dahil edilir. Örneğin; ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi borcu, kıdem tazminatı karşılıkları veya garanti karşılıkları gibi.

- Aynı şekilde TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemleri gelir tablosundan çıkartılır.

- Veya TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir. Örneğin; alım-satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış-azalışlar, ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi.

### **2.2.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerindeki Değişikliklerin Finansal Tablolara Etkisi**

TMS'ler bilanço kalemlerinin ve gelir tablosu kalemlerinin ölçümünde önemli değişiklikler getirmiştir. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Finansal tablolardaki birçok kalem gerçeğe uygun değerle ölçülmektedir.

Değerlemede kullanılan ölçütler aşağıdaki gibidir:

- Gerçeğe Uygun Değer
- Net Gerçeğe Uygun Değer
- Maliyet Bedeli
- Net Gerçekleştirilebilir Değer
- Geri Kazanılabılır Tutar
- Net Bugünkü Değer(İskonto Edilmiş Maliyet)
- Tahmini(Varsayılan) Maliyet

### **2.2.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerin Kapsamı**



TMS'ler, eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir.

### **2.3. Türkiye'de Muhasebe Sistemi**

Türkiye'de profesyonel muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve birikimi ile işletmelerin muhasebe sistemleri çağdaş bir düzeydedir. İşletmelerin sermaye yapısı ne olursa olsun, mali sektördeki firmalar hariç, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen muhasebe ilke ve kurallarına uyulmakta ve belirlenen formattaki finansal tablolar hazırlanarak sunulmaktadır (Sanlı, 2005: 7).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; tüm işletmeler temel finansal tablolar olarak belirlenen ve uluslararası kurallara uyumlu olan bilanço ve gelir tablosunu belirlenmiş dipnotları ile hazırlamak zorundalar. Ayrıca büyüklüklerine göre işletmeler maliyet muhasebesini de kayıtlarında izlemektedirler. Tebliğ, ulusal muhasebe standartlarının geçerli olacağını hüküm altına alarak, ulusal muhasebe standartlarının var olmaması durumunda, uluslararası muhasebe standartlarının kabul göreceğine de yer vermektedir. Bunun yanı sıra; SPK'ya tabi şirketlerde olsun, BDDK'ya tabi bankalarda olsun, sigorta şirketlerinde olsun, belli ilke ve kurallara göre muhasebe işlemleri düzenlenerek, finansal tablolar hazırlanmaktadır. Bu ilke ve kurallar düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından saptanmaktadır.

Hepinizin bildiği gibi; günümüzde muhasebe ve denetim mesleği tüm dünyada önemli bir değişim süreci yaşamaktadır. Günümüzde tüm dünyada egemen olan ekonomik sistem, küreselleşme sürecinde mal, hizmet, sermaye ve bir ölçüde iş gücünün serbest dolaşımını öngörmektedir.

Sermaye şeffaflık ve güven duygusunu ön plana çıkartmaktadır. Şeffaflık ve güven duygusunun oluşabilmesi de tüm dünyada uyumlaştırılmış aynı muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması ile gerçekleştirilebilir. Ülkemizde ekonomik kalkınmanın sağlanmasının yolu, sermaye birikimine ve bunun getireceği verimlilik artışına dayanmaktadır. Türkiye açısından sermaye birikiminin mevcut haliyle yetersizliği bilinen bir gerçektir (Sanlı, 2005: 11).

Profesyonel muhasebe meslek mensupları, yaptıkları hizmetlerle ekonominin önünü açmaktadırlar. Ekonomik kalkınma için;

- 1- Yabancı yatırımlar,
- 2- Türk şirketlerinin küresel şirket haline gelmesi,
- 3- KOBİ' lerin güçlendirilmesi, büyük önem taşımaktadır.

Yukarıda saydığımız bu üç unsurun ekonomik kalkınmaya katkı sağlayabilmesi için profesyonel muhasebe mesleğine büyük görevler düşmektedir

#### **2.4. Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Gelmesi**

Türk işletmeleri çok uluslu bir şirket olmaya karar verdiklerinde hesaplarında uluslararası dili kullanmak zorundadır. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması ve finansal tabloların doğruluğunun sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bunu sağlamanın yolu muhasebe denetiminden geçmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları küresel şirketlerin ortak muhasebe dilidir. Bu yüzden ülkemizdeki şirketlerin bu dili benimsemeleri ve kullanmaları gerekmektedir. Bu konuda SPK önemli bir adım atmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşları da bu yıl gerçekleştirecekleri denetimlerde UFRS uyumlu muhasebe standartlarını esas alacaklardır.

Çok uluslu bir şirket olmaya karar veren bir Türk işletmesi, yurt dışına açılmadan önce organizasyon ve muhasebe alanında bir el kitabı oluşturmalıdır. Organizasyon el kitabında, uyulacak kurallar, yetki ve sorumluluklar, örgüt şeması ve iç kontrol sistemi yer almalıdır(Sanlı, 2005: 30).

Muhasebe el kitabında ise;

- Muhasebede uyulacak ilke ve kurallar ile muhasebe politikaları,
- Yatırım yapılacak ülkedeki yerel muhasebe uygulamaları ile UFRS uygulamalarının nasıl ilişkilendirileceği, konsolidasyon, enflasyon, farklı para birimlerinin aynı para birimlerine çevrilmesi sorunlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlamasında uyulacak kuralları ve kullanılacak işletme içi ve işletme dışı faaliyet raporlarının kapsamı ve içeriği yer almalıdır.

Çok uluslu olmaya karar veren Türk işletmelerinin, evrensel muhasebenin yaratacağı fırsatlardan en üst düzeyde yararlanabilmeleri için, ulusal bir denetim şirketi ile çalışmaları ve bu şirketin küresel bir muhasebe şirketi haline gelmesi için hem destek olmalı hem de önünü açmalıdır. Türk muhasebe meslek mensupları, eğitimleriyle, bilgi birikimleriyle küresel bir denetim şirketini yönetebilecek ve faaliyetlerini sürdürebilecek birikim ve mesleki tecrübeye sahiptir. Arkadan gelmenin avantajını kullanarak standartların uygulanması konusunda da bir güçlükle karşılaşmayacağımız görüşündeyim.

2008 yılı içinde yürürlüğe girmesi öngörülen yeni TTK tasarısıyla, halka açık olsun olmasın tüm işletmelere, TMSK tarafından yayınlanan UFRS'ye uyumlu TMS/TFRS'ye uyma zorunluluğu getirilmektedir. Böylece Türkiye'de de artık vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe ön planda olacaktır (Yalkın ve Diğ., 2006: 294-295).

## **2.5. KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları**

Kayıt dışı ekonominin yaygınlığı ve sunduğu cazip imkanlar, KOBİ'lerin gelişiminin önündeki en büyük engeli oluşturmaktadır. Büyüyen işletmelerin kayıtdışının yarattığı imkanlardan uzaklaşacak olması çelişkisi, işletmeleri küçük çapta kalmaya teşvik etmektedir(Sanlı, 2005: 23). Ülkemizde yaşanan kayıtdışılığın önemli nedenlerinden birisi de ikinci sınıf tacir kalma arzusudur. Bu arzu uygulamada finansal raporların yeterince üretilmesine engel oluşturmaktadır(Seviğ, 2006a).

KOBİ'lerin gelişimini teşvik etmek için borsaya kayıtlı şirketlerde olduğu gibi finansal bilgi açıklamalarının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bunun için; ekonomi içinde payı olan her kuruluşun finansal bilgilerini, en az yılda bir kez topluma açıklaması sağlanmalıdır. Büyük firmalar için geliştirilmiş muhasebe kurallarını uygulamaya başlayan küçük bir firma, çok ağır vergi ve sosyal sigorta yükleri ile karşılaşacağı için kayıtlı iş yapmaktan kaçınmaktadır. Küçük firmaların ilk başta yaşayacakları ağır vergi ve sosyal güvenlik yüklerini aşabilmek için çeşitli teşvikler sağlanmalıdır. Bu sayede işletmeler hem kayıt içine alınmış olacak, hem de gelişmelerinin önü açılmış olacaktır.

### **2.5.1. KOBİ Tanımlaması**

Türkiye’de yapılan KOBİ tanımlarında; esas olarak istihdam edilen personel sayısı, toplam aktif büyüklüğü, sermaye, yatırım veya kredi tutarı gibi ölçütler dikkate alınmış ve kurumlar farklı KOBİ tanımı geliştirmişlerdir. 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı resmi gazetede yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğe göre KOBİ’ler 250 kişiden az çalışanı olan ve yıllık satış hasılatı ya da bilançosu 25.000.000 YTL’yi aşmayan işletmeler olarak tanımlanabilir. Genel olarak 1-100 arası işçi istihdam eden işletmeler küçük, 100-500 arası işçi çalıştıran işletmeler ise orta büyüklükteki işletmeler olarak kabul edilmektedir (Akdiş ve Bayrak, 2000). KOBİ’ler gelişmekte olan tüm ekonomilerde olduğu gibi Türkiye’de de önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de istihdamın yüzde 64’ü ve katma değer’in yüzde 36’sı KOBİ’ler tarafından sağlanmaktadır (Uyar, 2007).

Türkiye’de finansal raporlama sürecinde kullanılacak ortak ve geçerli bir standart bulunmamakta, uygulama ağırlıklı olarak vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmektedir. Bu nedenle, mali tablolar vergi üzerine odaklanmakta, gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. KOBİ’lerin de genelde vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirme anlamında, vergisel finansal raporlama yaptıklarını görüyoruz. Ancak Basel II ilkeleri ile birlikte gereksinim duyulan finansman temini, şeffaf finansal raporlama temeline dayalı bir sistemi zorunlu kılmaktadır. Bu alanda kendini geliştirememiş KOBİ’lerin varlığını sürdürme açısından sıkıntı çekebileceklerini düşünmekteyiz.

### **2.5.2. KOBİ’ler İçin UFRS’deki Gelişmeler**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan araştırmalarda genel kabul görmüş sonuç, KOBİ’lerde doğrudan UFRS’nin uygulanmaması şeklindedir. Bunun sonucu olarak KOBİ’ler için yeni bir muhasebe standartları çalışması başlatılmıştır. Kasım 2006 itibariyle taslak standartlar yayınlanmaya başlanmıştır. Taslaklar genelde UFRS’nin biraz daha basite indirgenmiş hali şeklindedir. Ancak burada UFRS’nin özeti demek doğru olmaz. Çünkü UFRS’de olmayan bazı durumlar burada ele alınmıştır(Uyar, 2007).

IASB en son, Şubat 2007’de KOBİ’ler için yapılan bir taslak çalışmasının açıklamasını yapmıştır. Bu taslak, KOBİ’lerin muhasebe standartlarını kendi kendine

uygulayabilmesini sağlayan basitleştirilmiş bir çerçevedir. Tüm UFRS ile karşılaştırılarak standartlar %85 oranında sadeleştirilmiştir. KOBİ'ler için UFRS, tam metin UFRS'ye dayanmaktadır ve yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçları ve fayda maliyetleri göz önüne alınarak yapılmıştır (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007: 101). Taslak standartlar 38 bölümden oluşmaktadır. Bu başlıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Tablo 1).

**Tablo 1:** KOBİ Muhasebe Standartları Taslak Bölümleri :

<b>Bölüm</b>	<b>Başlık</b>	<b>Bölüm</b>	<b>Başlık</b>
<b>1</b>	Kapsam	<b>20</b>	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
<b>2</b>	Kavramlar ve Genel İlkeler	<b>21</b>	Özkaynaklar
<b>3</b>	Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Esaslar	<b>22</b>	Hasılat
<b>4</b>	Bilanço	<b>23</b>	Devlet Teşvik ve Yardımları
<b>5</b>	Gelir Tablosu	<b>24</b>	Borçlanma Maliyetleri
<b>6</b>	Özkaynak Değişim Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu	<b>25</b>	Hisseye Dayalı İşlemler
<b>7</b>	Nakit Akış Tablosu	<b>26</b>	Değer Düşüklüğü
<b>8</b>	Finansal Tablo Dipnotları	<b>27</b>	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
<b>9</b>	Konsolide Finansal Tablolar	<b>28</b>	Ertelenen Vergiler
<b>10</b>	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar	<b>29</b>	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlenmesi
<b>11</b>	Finansal Varlık ve Borçlar	<b>30</b>	Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi
<b>12</b>	Stoklar	<b>31</b>	Bölgelere Göre Raporlama
<b>13</b>	İştirakler	<b>32</b>	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
<b>14</b>	Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler	<b>33</b>	İlişkili Taraf Açıklamaları
<b>15</b>	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<b>34</b>	Hisse Başına Kazanç
<b>16</b>	Maddi Duran Varlıklar	<b>35</b>	Özellikli Sektörler
<b>17</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>36</b>	Satış Amaçlı Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
<b>18</b>	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	<b>37</b>	Ara Dönem Finansal Tablolar
<b>19</b>	Kiralama İşlemleri	<b>38</b>	İlk Uygulama

**Kaynak:** [www.iasb.org](http://www.iasb.org), (Erişim: 27.11.2007).

### 2.5.3. KOBİ'ler İçin UFRS'de Türkiye'deki Durum

Türkiye, UFRS'yi en kolay uygulayabilecek ülkelerden biri olarak kabul edilmektedir. Türkiye Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile UFRS arasında çok büyük fark bulunmamaktadır. Bazı hesapların ilavesi, değerlendirme ölçüleri ve nakit akım tablosunun niteliği gibi bazı değişiklikler olacaktır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, UFRS'leri Türkçe'ye çevirmiş ve yayınlamıştır (Akdoğan, 2006: 9).

TMSK ilgili taslak çalışmalarına, benzer çalışmalar başlatmıştır. Taslak halinde olan TTK'da konunun ele alınması yerinde olacaktır. Oluşturulan standartların KOBİ'lerin gereksinimlerine cevap vermesi gerekir. Ayrıca bu standartların uygulanmasında fayda maliyet analizi iyi saptanmalıdır. KOBİ'lerin de kendi arasında çok farklı işletme büyüklüklerine sahip olduğu düşünülürse, tüm KOBİ'ler için tek set standart belirlenmesi de bazı sakıncaları gündeme getirebilir. Örneğin halka açık KOBİ niteliğinde bir işletme ile 10 çalışanı olan mikro bir KOBİ'nin aynı standartları uygulaması uygun olmayabilir.

Türkiye ekonomisi açısından KOBİ'lerin önemi tartışılmaz. KOBİ'lerin finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanması muhasebe standartları ile mümkün olabilir. TMSK tarafından KOBİ'ler için IASB tarafından yapılan çalışmaların yakından takip edilmesi ve benzer çalışmalar içine girilmesi yerinde yaklaşımlar olarak değerlendirilebilir (Uyar, 2007).

## **2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)**

TMSK, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur. Hazırlık çalışmaları son aşamasına gelen Türk Ticaret Kanunu taslağına göre, TMSK tarafından UFRS ile uyumlu şekilde çıkarılan ve çıkarılacak olan Türkiye Muhasebe Standartları, borsada işlem görme ayrımı yapılmaksızın, küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil olmak üzere, tüm işletmelerin konsolide olan ya da olmayan yıl sonu finansal tabloları için uygulanacaktır (Seviğ, 2006b).

TMSK, Türk Ticaret Kanunu taslağının 88. maddesinde, Türkiye'de muhasebe standartlarını belirleyen tek organ olarak yetkilendirilmiştir. Bu itibarla da, Taslak yasalaştığında tüm sektörler, TMSK'nın yayınladığı "Türkiye Muhasebe Standartları"nın

uygulamak zorunda kalacaktır. Ancak, kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak sınırlı düzenlemeler yapabilmelerine de imkan verilmiştir(Seviğ, 2006b).

TMSK; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir) tarafından 3 yıl süreyle görev yapmak için atanan, toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

TMSK'nın temel görevi, 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 olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

Kurulun başlıca görevleri şunlardır(Seviğ, 2006b):

- a. Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- b. Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- c. Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- e. Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının

görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

- f. Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak.
- g. Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK tarafından, UFRS ile bire bir uyumlu şekilde oluşturulan standartlar “Türkiye Muhasebe Standardı(TMS)” ve "Türkiye Finansal Raporlama Standardı(TFRS)" adıyla yayınlanmaktadır. TMSK tarafından, finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeveyi ve buna ilişkin uygulamayı ve yayımlanacak Türkiye Muhasebe Standartları ile tek tip finansal tabloların düzenlenmesi ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uygunluğunun sağlanmasına dair usul ve esasları belirleyen “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları’nı Ek-1 ve Ek-2’deki tablolar ile özetleyebiliriz.

## **2.7. Türkiye’de UFRS’ye Uyum Üzerine Bir Uygulama**

### **2.7.1. UFRS’ye Uyumun Gerekliliği**

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası stratejik yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış, farklı ülkelerde uygulanan finansal raporlama standartlarının birbirine yaklaşması sonucunu doğurmuştur. Giderek ülkeler arasındaki muhasebe politikaları farklılıkları azalmış, kullanılan yöntemlerde tek bir uluslararası standartlar seti geçerli olmaya başlamıştır.

Finansal tabloların muhasebe anlamında şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçek durumu yansıtır olabilmesi için finansal tablo kalemlerinin aynı muhasebe ilkeleri dahilinde mali tablolara yansıtılması ve ölçülmesi gereklidir. Dolayısıyla, uygulanan muhasebe yaklaşımlarının ve finansal raporlama standartlarının uluslar arası normlarda genel



kabul görmüş olması esastır. Hisse senetleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin ve çok uluslu şirketlerin finansal pozisyonlarını ve faaliyet sonuçlarını gerek yatırımcıya, gerekse kamuya doğru, karşılaştırılabilir ve şeffaf olarak sunabilmelerinde en önemli ortak gereksinimlerinden biri Uluslararası Raporlama Standartları'dır (TÜSİAD, 2003: 79).

Uluslararası sermaye piyasalarında giderek yoğunlaşan uyum dikkate alındığında, Türkiye'nin bu gelişmelerden azami payı alabilmesi için, raporlama standartlarının genel kabul görmüş uluslararası normlara uygun olması gerekir. Ülkemizde bugün itibariyle geçerli mevcut yönetmelikler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluk göstermemekte ve dolayısıyla finansal tablolar işletmelerin finansal pozisyonunu ve faaliyet neticelerini tam olarak yansıtmamaktadır. Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerdeki sermaye piyasalarında hisse senetleri işlem gören işletmeler mali tablolarını 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından kabul edilmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) uyarınca hazırlayacaktır. Görülmektedir ki; Avrupa Birliği adayı Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına uyum süreci çok kapsamlı ve planlı bir çalışılma gereksinimini doğurmakta, mevzuatın AB'deki gelişmelere paralel ve uyumlu olarak düzenlenmesi aciliyet taşımakta ve bu mevzuat düzenlemelerinin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

### **2.7.2. UFRS Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma**

TÜSİAD, Türk şirketlerinin uluslararası piyasalarda hak ettiği yeri alması açısından, Türkiye'de halihazırda geçerli olan finansal raporlama standartlarının, uluslararası normlarda genel kabul görmüş finansal raporlama standartlarına uygun hale getirilmesinin büyük önem taşıdığına inanmaktadır. Bu anlayıştan yola çıkarak, ülkemizde uluslararası finansal raporlama standartlarına geçiş için gerekli önlemleri belirlemek ve öneriler getirmek amacıyla kurulan Finansal Raporlama Çalışma Grubu, 2002 yılı Nisan ayı itibariyle Şirket İşleri Komisyonu altında faaliyetlerine başlamış ve öncelikli olarak, Türkiye'de mevcut uygulamaları tespit etmek üzere TÜSİAD üyelerine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmiştir.

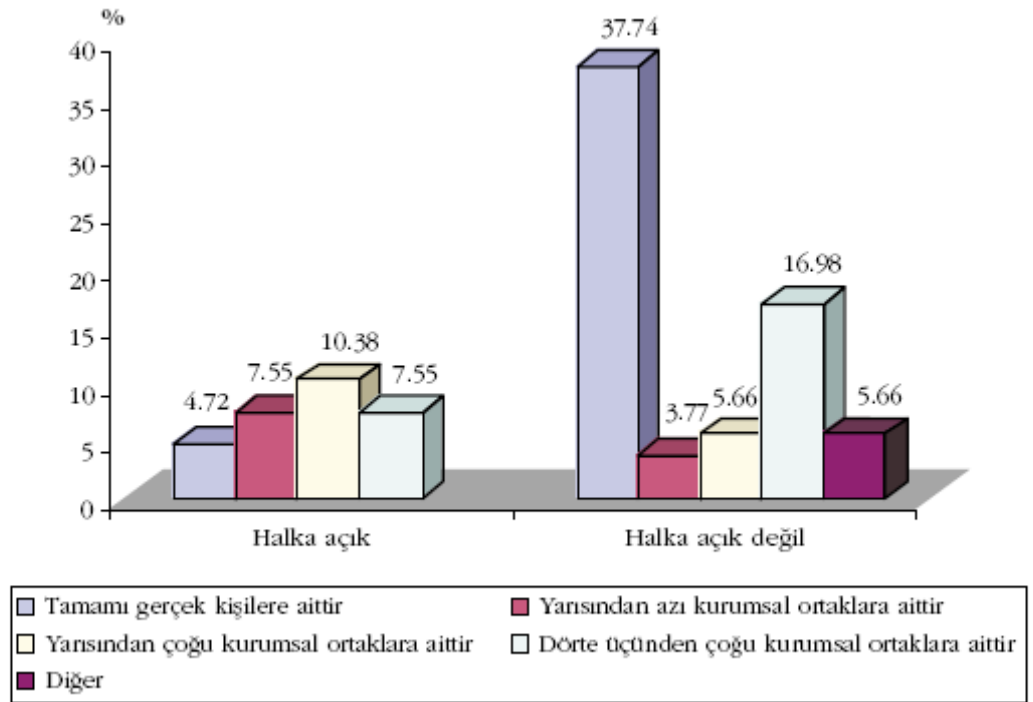
TÜSİAD üyelerinin faaliyet gösterdikleri ilgili alanlarda Türkiye'de yaratılan katma değer % 47'sini, toplam Türkiye ithalatının % 18.2'sini ve toplam Türkiye ihracatının

% 47.2'sini gerçekleştirdiği ve dolayısıyla Türkiye ekonomisinde oynadıkları önemli rol düşünüldüğünde, toplam 106 TÜSİAD üyesi tarafından cevaplanan ve aşağıda sonuçları sunulan anket, Türkiye'deki mevcut genel durum hakkında son derece gerçekçi bir resim çizmektedir.

Anket bulgularına göre (TÜSİAD, 2003: 80-82):

- Ankete cevap veren şirketlerin sermaye yapısı incelendiğinde, halka açık olmayan ve sermayelerinin tamamı gerçek kişilere ait olan şirketlerin % 37'lik payla en büyük kategoriye oluşturduğu gözlemlenmektedir. Halka açık olmayan ve sermayelerinin yarısından çoğu kurumsal ortaklara ait olan şirketlerin oranı ise %15'tir. Yanıt veren şirketlerin % 30'unun ise halka açık olduğu görülmüştür (Şekil 2).

### Şekil 2: Şirketlerin Sermaye Yapısı :



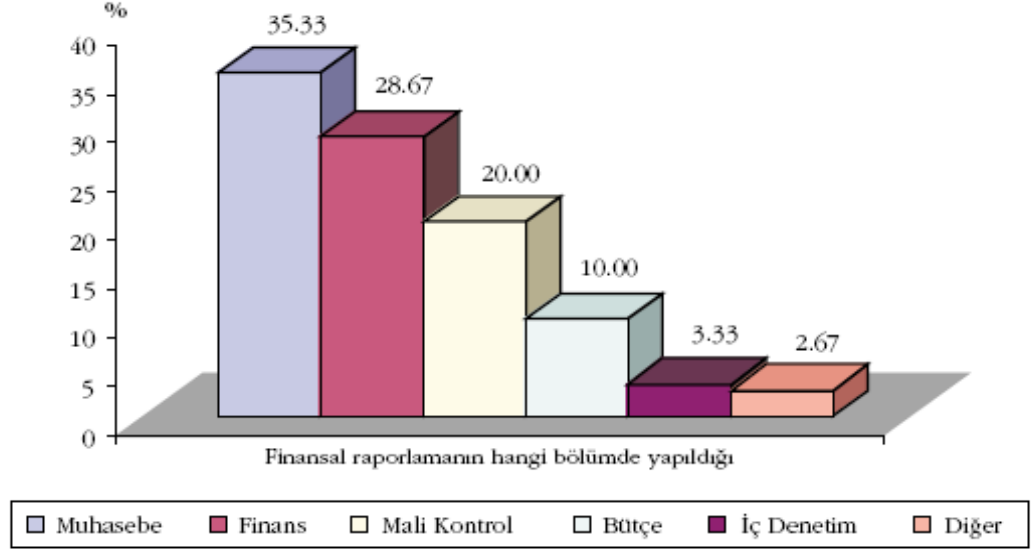
**Kaynak :** TÜSİAD, (2003: 80).

- Finansal raporlamanın hangi bölümde yapıldığı sorusuna verilen yanıtta, şirketlerin muhasebe bölümlerinin en büyük ağırlığa sahip olduğu görülmüştür (% 35). Finansal

raporlama yapılan diğer bölümler ise finans (% 29), mali kontrol (% 20) ve bütçe (%10) bölümleri olarak sıralanmıştır (Şekil 3).

### Şekil 3: Şirketlerde Finansal Raporlamanın Yapıldığı Bölüm\*

\* Yüzdeler, soruya verilen tüm cevapların toplam anket sayısına oranı olarak hesaplanmıştır

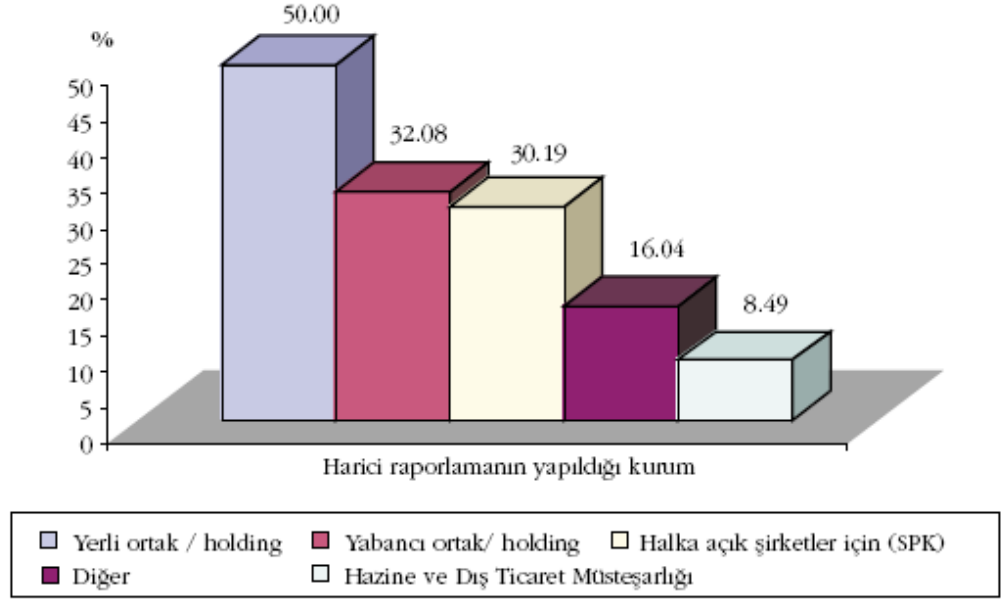


**Kaynak :** TÜSİAD, (2003: 80).

• Ankete cevap veren şirketlerin bir kısmının birden çok amaçla harici raporlama yaptıkları, bu amaçlar arasında ağırlığın ortakları bilgilendirmek olduğu görülmektedir. Yerli ortağı için harici raporlama yaptığını bildiren şirketlerin oranı %50, yabancı ortağı için harici raporlama yaptığını bildiren şirketlerin oranı ise % 32'dir. Bu şirketlerin % 12'sinde hem yerli hem de yabancı ortak için raporlama yapılmaktadır. SPK için raporlama yapıldığını bildirenlerin oranı %30 olarak hesaplanmıştır. % 16'lık paya sahip olan "diğer" kategorisi içinde ise şirketler, ağırlıklı olarak, yatırımcılar ve finans kuruluşları ile dahil oldukları özel mevzuat gereği BDDK ve Türkiye Sigorta ve Reasürans şirketler Birliği gibi kurumlar için harici raporlama yaptıklarını belirtmiştir (Şekil 4).

### Şekil 4: Harici Raporlamanın Yapıldığı Kurumlar\*

\* Yüzdeler, soruya verilen tüm cevapların toplam anket sayısına oranı olarak hesaplanmıştır.

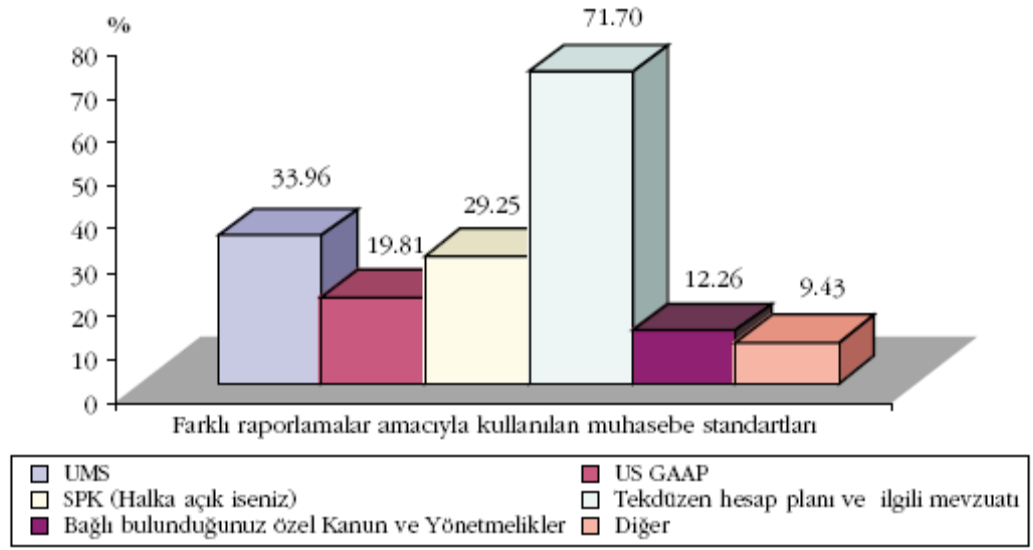


**Kaynak :** TÜSİAD, (2003: 81).

- Farklı bölümlerde ve farklı kurumlara yapılan finansal raporlama, kullanılan muhasebe standartlarında da bir çeşitlilik doğurmuştur. Bunun sonucu olarak neredeyse her şirkette birden çok muhasebe standardı kullanılmakta olduğu görülmüştür. Şirketlerin Türk mevzuatına uygun olarak yaptıkları finansal raporlamanın dışında, Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS) kullandıklarını belirten şirketlerin oranı %34'tür. Kullanılan farklı muhasebe standartları arasında diğer ülkelerin standartları ve prensipleri de görülmektedir. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri(US GAAP)'ni kullandıklarını belirtenlerin oranı % 20'dir. Diğer kategorisindeki muhasebe standartlarını kullandığını ifade eden şirketler de hesaba katıldığında Türk mevzuatına uygun olarak yapılan finansal raporlamanın dışında kullanılan muhasebe standartları ve prensiplerinin oranı % 63'e çıkmaktadır(Şekil 5).

### Şekil 5: Farklı Raporlamalar için Kullanılan Muhasebe Standartları\*

\* Yüzdeler, soruya verilen tüm cevapların toplam anket sayısına oranı olarak hesaplanmıştır.

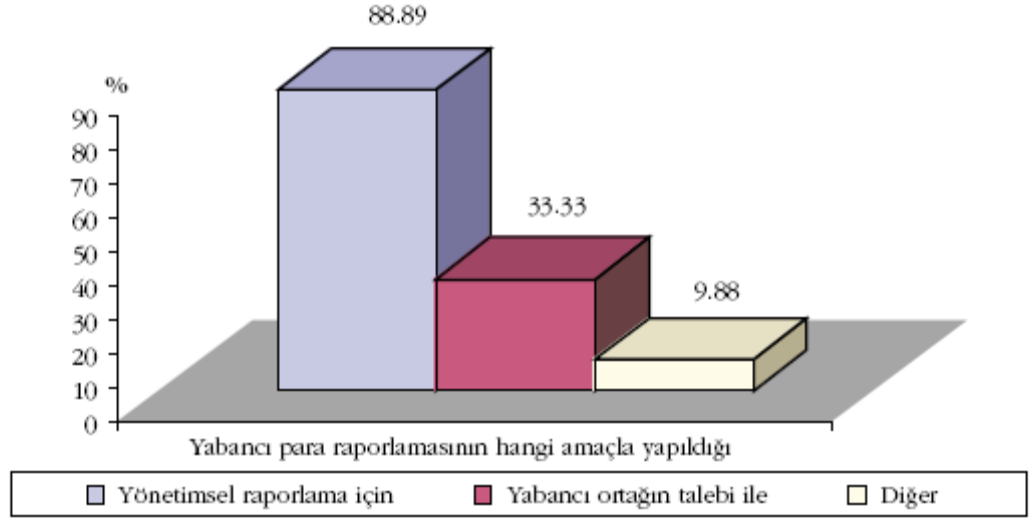


**Kaynak :** TÜSİAD, (2003: 81).

- Yabancı para raporlaması sık kullanılan bir yöntem olup, şirketlerin % 78'i yabancı para raporlaması yaptığını belirtmiştir. Bu bulgu, Türkiye'de dolarizasyonun ulaşılmış olduğu seviye ile tutarlıdır. Yabancı para raporlaması da birden çok amaç için kullanılmaktadır. Ancak bu amaçlar arasında en yaygın olanı yönetsel raporlamadır. Yönetsel raporlama amacıyla yabancı para raporlaması yaptığını bildiren şirketlerin oranı % 89'dur. Yabancı para raporlamasını yabancı ortağın talebiyle yaptığını bildiren şirketlerin oranı ise % 33'tür. Bu iki amaç dışında da, yatırımcılar, finans kuruluşları için ve enflasyondan arınmış mali durumu görme gibi sebeplerle yabancı para raporlaması kullanılmaktadır (Şekil 6).

**Şekil 6: Yabancı Para Raporlamasının Hangi Amaçla Yapıldığı\***

\* Yüzdeler, soruya verilen tüm cevapların yabancı para raporlaması yaptığını belirten şirket sayısına oranı olarak hesaplanmıştır.



**Kaynak :** TÜSİAD, (2003: 82).

• Bu anketin ortaya çıkardığı bir başka nokta ise, finansal tabloların, performans ölçme ve değerlendirme esasları olarak yaygın olarak kullanılmamasıdır. Ankete katılan şirketlerin sadece % 49'u finansal tabloların, bilgi verme dışında performans ölçme ve değerlendirme esasları olarak ödül sisteminde kullanıldığını belirtmektedir.

Yukarıda özetlenen bilgiler ışığında, anket çalışması, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapılması konusunda Türkiye'de halen alınması gereken çok mesafe olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak, bu çalışmanın, muhasebe standartlarının UMS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından hazırlanan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı'nın 30 Eylül 2002 tarihinde kamuoyunun görüşüne açılmasından önce yapıldığı göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Bu çerçevede, SPK Tebliğ Taslağı'nın yürürlüğe girmesinin, şirketlerimizin uluslararası piyasalardaki rekabet gücünü olumlu yönde etkileyeceğine inanılmaktadır. Bu çalışmanın da gösterdiği gibi, şirketlerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapılması konusundaki çalışmaların hali hazırda başlamış olduğu ve bu yönde elde edilmiş olan birikimin azımsanamayacağı dikkate alınmalıdır. Uluslararası Muhasebe Standartlarına

uyumun sağlanması, Türk Şirketlerinin uluslararası piyasalarda hak ettiği yeri alması açısından, büyük önem taşımaktadır.

### **3.BÖLÜM : TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 (STOKLAR) İLE IAS-2'NİN KARŞILAŞTIRILMASI**

İşletmelerin finansal tabloları içinde önemli bir paya sahip stoklara ilişkin muhasebe standartlarının oluşturulması oldukça önemlidir. Stoklar Muhasebe Standardı, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen işlemleri saptamaktadır. Bu standart belli koşullar oluştuğunda, stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, gidere dönüştürülme sürecini ve prensiplerini de açıklamaktadır. Stoklar Standardı stok maliyetlerinin kapsamı, oluşumu, uygulanacak değerlendirme yöntemleri, hizmet işletmelerindeki hizmet maliyetleri hakkında bilgi verir. 2'nolu Stoklar Standardının bu konuda Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu şekilde hazırlanılmasına dikkat edilmiş olması, günümüzdeki küreselleşme hareketlerinin hızlandığı düşünülünce dış ilişkilerde rekabet avantajı sağlayabilecektir.

#### **3.1. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırmalı Analizi**

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ve uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. 1950'li yıllarda ABD ile olan ticari-siyasi ilişkilerin sonucunda Amerikan mevzuatının etkisinde kalınmıştır. 1987 yılı sonrası AB ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada ve ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Gökçen ve Diğ., 2006: 4).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki hükümler çerçevesinde yönlendirilmiştir. İlgili kanundaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluşlardan belli başlıları şöyle sıralanabilir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 4-11) ;



- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).

Çalışmanın amacı Stoklar Standardı olduğundan, burada sadece TMUDESK'in çalışmalarından ana hatlarıyla söz edilmiştir.

9 Şubat 1994 tarihinde kurulan TMUDESK'in amacı, ülkede faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak yine TMUDESK in önemli bir görevidir. Kurulduğu yıldan bu yana çalışmalarını büyük özveriyle sürdüren TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartlarını(TMS) hazırlayıp yayınlamaya başlamış ve 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayımlanıp yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 88 ülkeden 125 meslek örgütüne hitap etmekte, Türkiye'den TMUD (Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği) 1974 yılından ve TÜRMOB-TMUDESK 1994 yılından beri üyedirler. Üye meslek örgütlerinin sayısı süratle artmakta olup bu standartlar muhasebede ortak dil olma özelliğine ulaşması yakın zamanda beklenmektedir (Sönmez, 2003b: 129).

Ülke ekonomilerinde etkin “Ulusal Muhasebe Standartları”nın varlığı için bu standartların kaliteli olması gerekir. Ülkemizdeki gibi finansal piyasalarda yaşanan kriz dönemlerinde muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatmadaki etkinliği ve “kalitesi” tartışılır hale gelmektedir. Kaliteli muhasebe standartlarının kesin bir tanımı olmamakla birlikte, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmeleri, standartların birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şekilden çok ekonomik özünü yansıtmaları, açık ve anlaşılır olmaları kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri arasında sayılmaktadır.

### **3.2. 2'Nolu Türkiye Muhasebe Standardı**

İşletmeler satmak, yeni malların üretiminde veya işletme ihtiyacı için kullanmak üzere gerekli madde ve malzemeleri –stokları- elde bulundurmaya durumundadırlar. Ticari mal, mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme gibi kalemler “Stoklar” hesap grubu kapsamındadır.

32 adet madde ile a dan k ya kadar stokları düzenleyen bölümler içeren TMS-2, ilk maddesinde standardın amacını açıklamaktadır.

Stokları düzenleyen TMS-2 madde 2 de Stoklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere bulundurulmuş fiziki varlıklardır. Stoklar;

- i- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri,
- ii-Üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri,
- iii-İşletmenin satmak üzere ürettiği mamulleri,
- iv-Satılmak üzere elde edilmiş ticari malları,
- v-Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir.

TMS-2 Madde 2’de ayrıca, net gerçekleşebilir değer tanımı da verilmiştir. İleriki maddelerde (Md 21-26 dahil) ayrıntılı olarak açıklanacak olan “net gerçekleşebilir değer” stokları değerlemede kullanılmaktadır.

#### **3.2.1. Standardın İçeriği**

Standardın içeriğini açıklayan Madde 3 e göre, işletmenin olağan faaliyeti gereği elde bulundurulmuş stoklar tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirilip, değerlendirilmektedir. Madde 3’de ayrıca ikinci maddede sayılan stoklara ilaveten aşağıdaki varlıkları da stok kapsamına almıştır. Bunlar;

- i-Gayrimenkul ticareti yapan işletmelerde arazi, arsa, bina ve benzeri gayrimenkuller,
- ii-Menkul kıymet ticareti yapan aracı kuruluşlar ve benzeri işletmelerde hisse senetleri tahvil ve benzeri menkul kıymetler,
- iii-Döviz alım satımı yapan döviz büroları ve benzeri işletmelerdeki dövizlerdir.

Stoklar kapsamı dışında tutulan; yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, finansal araçlar ile net gerçekleştirilebilir değer esasına göre değerlendirilmiş canlı hayvanlar, tarım ve orman ürünleri ve madenler gibi varlıklar Standardın 4'ncü maddesinde belirtilmiştir.

Takip eden maddede canlı hayvanlar, tarım ve orman ürünleri ve madenler gibi stokların ne zaman net gerçekleştirilebilir değer esasıyla değerlendirileceği de açıklanmıştır. İlgili maddede belirtilen zamanlar, stok bazında aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Tarım ürünleri hasat edildiğinde,
- Madenler çıkarıldığında,
- Tarım ürünleri ve madenlerin satışına ilişkin vadeli satış-forward-sözleşmeleri yapıldığında,
- Bu stokların satışı hükümet tarafından garanti edildiğinde,
- Bu stokların homojen pazarları bulunduğu ve satılmama riskinin çok düşük olduğu koşullarda.

### **3.2.2. Stoklar Standardına İlişkin Açıklamalar**

Açıklamalar bölümü en kapsamlı kısım olup, kendi içerisinde alt bölümlere ayrılmıştır. Bunlar sırasıyla; stokların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet işletmelerinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyeti, stok maliyet sistemleri, stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri, net gerçekleştirilebilir değer, gidere dönüştürme ve son olarak raporlanacak bilgiler kısımlarıdır. İzleyen konularda da görüleceği üzere, TMS-2'nin ayrıntılı olarak (uygulamacıların ve muhasebe ile ilgili tarafların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde) hazırlandığı söylenebilir.

#### **3.2.2.1. Stokların Değerlemesi**

Stokların değerlendirilmesi ve maliyeti sırasıyla madde 6 ve 7'de açıklanmıştır. Madde 6'ya göre stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Aynı değerlendirme şekli Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IAS-2)'de aynı ifade ile yer almıştır. Önce net gerçekleştirilebilir değer açıklanacak, sonra maliyet değerine yer verilecektir.

Tarafsız bir değerlendirme ile işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizliklerin dikkate alınması gerektiğini ifade eden muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlılık

kavramı”nın bir gereği olarak hesaplanan net gerçekleşebilir değer standardın 2’nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre net gerçekleşebilir değer, varlıkların cari piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkartılabilecekleri varsayımıyla satılması durumunda elde edilecek tutardır. Fiyat ve maliyet bilgileri ile elde bulundurma amaçları gibi konular hesaba katılarak tahmin edilen bu tutar, olağan işletme faaliyetleri kapsamında elde edileceği beklenen satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunur. Net Gerçekleşebilir Değer esası (NGD), stokların değerlendirilmesinde büyük öneme sahiptir. Piyasa değerlerinin belirlenmesi ve NGD esasının hangi şartlarda uygulanabileceği değişken piyasalarda büyük zorluk arz etmektedir. Bu konuda alınabilecek önlemler, maliyetlerin NGD yi aşma oranının tanımlanmış olması ve piyasa fiyatlarının belirli kıstaslar (belirli dönemlerdeki ortalamalar vb.) dikkate alınarak saptanmasıdır (Sönmez, 2003a: 6).

Standardın 7.Maddesi’nde stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyetin satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile stokları satışa ve kullanıma hazır konum ve duruma getirmek için gerçekleştirilmiş diğer maliyetleri içereceği ifade edilmiştir

### **3.2.2.2. Satın Alma Maliyetleri**

Standardın 8.Maddesi’nde satın alma maliyeti, alış fiyatı, gümrük vergileri, vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki diğer vergiler, taşıma, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin tedarikiyle doğrudan bağlantısı kurulan diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır. Aynı madde gereği ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri diğer indirimler stok maliyetini azaltıcı unsurlardır.

Muhasebe uygulamaları ve düzenlemelerde de, stokların temin edilmesi için yapılan ödemelerle, bunların işletme deposuna teslimine kadar yapılan tüm giderler stokların maliyetini oluşturur ve bu maliyet üzerinden stoklar muhasebe sistemine alınır görüşü kabul görmektedir. Başka bir ifade ile, stokların maliyeti, alış bedeli, taşıma ve sigorta giderleri, finansman giderleri, akreditif giderleri, depolama giderleri ile kur farklarından oluşmaktadır.

Borçlanma maliyetleri de normal koşulda stok maliyetlerine yüklenmez, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin

Muhasebeleştirilmesi Standardı'nda yapılmış özellikli varlıklardan birisi olan "satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar" için yapılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir.

Stok maliyetine eklenmeyen gideri de şöyle sıralayabiliriz; alımlarda ödenen Katma Değer Vergisi, verimsiz çalışmanın doğurduğu sonuçlar olarak malların boşaltılmasında gecikmenin yarattığı tazminat ödemeleri, stokta kalış süresinin uzaması nedeniyle oluşan kayıplar gibi ödeme ve giderler verilmektedir. Stok maliyetine eklenmeyen (ilgilendirilmeyen) giderlere diğer örnekler, satın alma bölümünün giderleri, muhasebe bölümü ile stokların bulunduğu deponun giderleri verilebilir. Sayılan bu giderler, dönem faaliyet giderleri kapsamındadır.

Standardın 9. Maddesi gereği, yabancı paralı kredi ile elde edilen stoklarla ilgili olarak stoğun aktife girdiği tarihten sonra ortaya çıkan kur farkları, stok maliyetine alınmamaktadır. Bu farklar, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak bunun istisnası TMS-21 "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı" ile getirilmiştir. İlgili standardın madde hükmünde, yabancı para cinsinden faturası düzenlenmiş en son elde edilmeleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ancak olağan dışı koşullarda stoğun satın alma maliyetine eklenebilir (Sönmez, 2003a: 7).

**Örnek :** ABC üretim işletmesi üretimde kullanılmak üzere yurt dışından fatura bedeli 10.000 dolar(kur 1,3 YTL)'a hammadde ithal etmiştir. Hammaddenin nakliyesi için 500 YTL, yükleme boşaltma ve yoldaki depolama maliyetleri olarak 200 YTL ayrıca 100 YTL de ithalat vergisi ödemiştir.

Buna göre hammaddenin satın alma sırasında katlanılan bütün giderler hammaddenin maliyetine yazılacaktır.

-----//-----		
150 İLK MADDE VE MLZ.STOK	13.800	
01. Alış Tutarı :13.000		
02. Nakliye Gideri :500		
03. Yükleme Boşaltma: 200		
04. İthalat Vergisi: 100		
100 KASA		13.800
01 YTL Hs. : 800		
02 Dolar Hs.: 13.000		
-----//-----		

### 3.2.2.3. Dönüştürme Maliyetleri

Standardın 10. ve 11. Maddeleri, üretim işletmelerinde söz konusu olabilecek dönüştürme maliyetlerine ayrılmıştır. Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik giderleri, esas üretim gider yerlerinde doğrudan üretim yapan işçiler için, parça başına ücret ödeyen işletmelerde üretilen parça miktarına göre, zaman esasına göre ücret ödeyen işletmelerde işçinin üretim için harcadığı zamana göre tahakkuk eden ücretlerdir.

Standartta sabit ve değişken genel üretim maliyetleri (GÜM) kapsamı şöyle verilmiştir; Sabit GÜM, fabrika ve donanımla ilgili amortisman, bakım onarım, yönetim maliyetleri gibi üretim hacmi değişimleri karşısında sabit kalan üretim ile ilgili endirekt maliyetlerdir. Değişken GÜM ise, endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi, üretim hacmindeki değişiklikler doğrultusunda değişen endirekt maliyetlerdir.

Ayrıca, standardın 10 ve 11'nci maddeleri genel üretim maliyetlerinin tarifini tam yapmış, ancak maliyet örneklerinden birkaç adet vermiştir. Örneğin yukarıda da belirtildiği gibi, sabit GÜM için amortisman, bakım onarım, yönetim maliyetleri gibi endirekt maliyetler sayılmıştır. Halbuki muhasebe yazınında sabit GÜM için daha fazla maliyet örnekleri verilmektedir (işçi dışındaki personelin ücret giderleri, fabrika ve donanımın kira giderleri ve sigorta giderleri, üretimle ilgili tüketilen elektrik, su, haberleşme ve benzeri gider faturalarının sabit kısımları vb.).

Değişken GÜM içinde durum aynıdır. Başka bir ifade ile, standartta değişken genel üretim maliyetleri, "endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi endirekt maliyetlerdir." şeklinde birkaç örnek verilmiştir. Muhasebe yazınında ise daha fazla maliyet örnekleri mevcuttur. Örneğin, üretimde kullanılan elektrik, su, doğal gaz, haberleşme gibi gider faturalarının değişken kısımları vb. Kısacası, değişken genel üretim giderleri üretim hacmi ile doğru orantılı olarak artıp, azalan endirekt giderlerdir(Sönmez, 2003a: 8).

Muhasebe yazınında çeşitli maliyet yöntemleri bulunmakta ve sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine yüklenip yüklenmemesine göre yöntemler değişebilmektedir. Buna göre, tam maliyet yönteminde sabit giderlerin tamamı maliyet unsuru sayılırken, değişken maliyet yönteminde hiç dikkate alınmamakta, normal

maliyet yönteminde ise kısmen kapasite kullanım oranına göre sabit giderler mamul maliyeti hesaplarına katılmaktadır.

Standardın 11.maddesi gereğince sabit giderler mamul maliyetine yüklenirken faaliyet ölçüsü olarak normal kapasite kullanılacaktır. En az beş yıllık bir dönem dikkate alınarak saptanan normal kapasite, konjonktürel dalgalanmalar ve satış eğilimleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir. Ancak fiili-gerçekleşen-üretim hacmi de normal kapasiteye yakın ise ve onu iyi bir şekilde ifade ediyorsa, faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir (TMS-2 m.11). Standardın aynı madde hükmüne göre, “üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim maliyeti, düşük üretim ve çalışmayan kısımlar (atıl kapasite) nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilirler”.

Muhasebe yazınında da benzer şekilde atıl kapasite nedeniyle mamul maliyetine verilmeyen sabit giderler, dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınır. Bu sayede dönemler arasında maliyet karşılaştırması yapılabilir. Çünkü üretim hacmindeki artıp-eksilmelerin sabit giderler üzerindeki etkisi yok edilmiş olur.

Yine standardın 11’nci madde hükmüne göre, “normalden yüksek üretim olan dönemlerde, üretim birimi başına dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti azalır. Birim değişken genel üretim maliyetleri değişmez”.

Hemen hemen tüm maliyet muhasebesi yazınında yüksek üretim hacimlerinde birim başına sabit maliyetlerin düşmekte olduğu; buna karşın birim değişken genel üretim maliyetlerinin sabit kalacağı hususunda geniş açıklamalar bulunmaktadır.

**Örnek :** Z üretim işletmesi haziran döneminde üretime 1.000 YTL’lik hammadde göndermiştir. Ayrıca 700 YTL’lik direkt işçilik giderinde bulunmuştur. Dönemin genel üretim giderleri ise değişken genel üretim giderleri 500 YTL sabit genel üretim giderleri ise 1.000 YTL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin normal kapasitesi %80’dir.

Dönüştürme maliyetleri direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Dönüştürme maliyeti bu örnekte:

Direkt işçilik gideri olarak 700 YTL,

Değişken genel üretim gideri olarak 500 YTL,

Sabit genel üretim gideri olarak da normal kapasitesi kadar olan 800 YTL' lik kısım ürünün maliyetine yazılacak geriye kalan 200 YTL' lik kısım dönem giderleri arasında gösterilecektir.

#### **3.2.2.4. Birleşik ve Yan Ürünler Maliyeti**

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlem veya işlemleri sonunda ortaya çıkan ve her biri bağımsız bir ana ürün olabilecek çeşitli maddelere birleşik (ortak) ürün denir. Birleşik ürünler, birbirlerinden ayrıldıkları noktaya kadar birlikte üretilirler. Ayrıldıkları üretim noktasına kadar yapılan tüm üretim giderlerinin (birleşik giderler) ortak ürünler arasında dağıtımında çeşitli yöntemler kullanılır. Bunlar;

i-Üretim Miktarı Yöntemi,

ii-Katsayı Yöntemi,

iii-Piyasa Değeri Yöntemi,

iv-Net Satış Hasılat Yöntemi,

v-Standart Verim Yöntemidir.

TMS-2 Stoklar Standardı'nda yöntem olarak nispi satış değerleri yöntemi önerilmiştir. Başka bir deyişle, standartta dağıtım yöntemlerinden “piyasa değeri” ya da “net satış hasılatı” yöntemleri işaret edilmektedir. Söz konusu standardın madde hükmü şöyledir; “Üretim sürecinde aynı anda birden çok ürün üretilebilir. Bu durum, örneğin birleşik ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ve bir yan ürünün olmasıdır. Eğer dönüştürme maliyetleri ürünlerle doğrudan ilişkilendirilemez ise, bunlar rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünler arasında paylaşılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir”.

Yukarıdaki madde hükmünden de görüleceği üzere, maliyetlerin önce ürünlerle doğrudan ilişkilendirilmesi öngörülmekte, bunun mümkün olmadığı hallerde, rasyonel bir temele göre paylaşılmasından yanadır. Yöntem olarak da nispi satış değerleri örnek verilmiştir.



Piyasa Değeri yönteminde, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilmekte, maliyetler birleşik ürünlerin satış hasılatlarına göre dağıtılmaktadır. Önce birleşik ürünlerin her biriminin satış hasılatları toplamı bulunur. Sonra her ürünün toplam satış hasılatı içindeki satış hasılatı oranı hesaplanır ve maliyetler bu oranlara göre dağıtılır. Piyasa değeri yönteminde her ürüne taşıyabilecekleri kadar maliyet payı verilmekte ve her ürünün brüt satış kar oranı birbirine eşit olmaktadır. Aşağıdaki örnek konuyu açıklamaktadır(Sönmez, 2003a: 10);

**Örnek :** Birleşik maliyet tutarı 200.000 YTL olan bir işletmede a,b,c olmak üzere üç birleşik ürün üretilmekte, her bir ürünün satış hasılatları ve diğer bilgiler aşağıda verilmiştir

Ürün Miktarı	Üretim	Satış Fiyatı	Satış Hasılatı	Satış Hasılat Yüzdesi (%)	Birleşik Giderlerin Ürünlere Dağıtım
A	1.000	5	5.000	16.7	$200.000 * 0.167 = 33.400$
B	1.400	8	11.200	38.3	$200.000 * 0.383 = 76.600$
C	2.200	6	13.200	45	$200.000 * 0.45 = 90.000$
			<b>30.000</b>	<b>100</b>	<b>Toplam .....=200.000</b>

Aynı veriler bu kez net satış hasılatı yöntemine göre kullanılmıştır. Bu örnekte ek olarak yöntem gereği ek giderler verilmiştir.

Ürün Miktarı	Üretim	Satış Fiyatı	Satış Hasılatı	EK Giderler	Net Satış Hasılatı	Net Satış Hasılat (%)	Birleşik Giderlerin Ürünlere Dağıtım
A	1.000	5	5.000	200	4.800	16.7	$200.000 * 0.167 = 33.400$
B	1.400	8	11.200	300	10.900	38	$200.000 * 0.380 = 76.000$
C	2.200	6	13.200	200	13.000	45.3	$200.000 * 0.453 = 90.600$
				<b>700</b>	<b>28.700</b>	<b>100</b>	<b>Toplam .....=200.000</b>

Net Satış Hasılatı Yönteminde, birleşik giderlerin ürünlere dağıtımında, satış hasılatından hareket edilmektedir. Ancak birleşik ürünlere, ayrılma noktasından sonra

ek giderler yapılıyorsa bu giderlerin satış hasılatından indirilmesi ve bulunacak net satış hasılatlarına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

### **3.2.2.5. Diğer Maliyetler**

Standardın 13. Maddesi gereğince diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin belirli bir siparişe ilişkin olarak yapılan ürün geliştirme maliyetleri, stok maliyetlerine katılabilir. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı'nın 17. Maddesinde de aynı doğrultuda bir hüküm bulunmaktadır. Geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararın bir varlığın üretim maliyeti unsuru olarak değerlendirildiği durumlarda, geliştirme maliyetine ilişkin amortisman giderleri varlıkların maliyetine yansıtılır.

Üretim işletmeleri yeni bir mamül üreten işletmeler olduğundan değişken ve sabit giderlerin stok maliyetlerine eklenmesi gerekir. Başka bir ifade ile, üretim işletmelerinde daha fazla gider kalemi stok maliyetlerine dahil edilmekte, üretim işlemi ile ilgisi olan tüm giderler stok maliyetine eklenmektedir. Maliyet muhasebesi servisi giderleri, üretim kontrol servisi ve kalite kontrol servisi giderleri ve benzerleri stokların maliyetini oluşturmaktadır.

Muhasebe ilkeleri gereğince stokların satış giderleri, nakliye-reklam giderleri ile genel yönetim giderleri stok maliyetleri dışında kalmaktadır. Stokların satışı yapıldığında işletme mülkiyetinden çıkışı söz konusu olduğundan, bu tür satış giderleri stok maliyeti dışında, dönem faaliyet giderleri olarak ele alınmıştır.

TMS-2 Madde 14'de de muhasebe yazını ve uygulamalarına benzer şekilde stok maliyeti ve dönem gideri ayrımı yapılmıştır. Buna göre, stok maliyetlerine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen maliyet örnekleri aşağıdadır (Civan, 2005: 14);

- a. Normalin üstünde yapılan ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyeti kayıpları
- b. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışında direkt depolama maliyetleri,
- c. Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- d. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

**Örnek :** Y üretim işletmesinde;

- 1- Ürünlerin depolama yapıldığı binanın sigorta gideri 500 YTL,
- 2- İşletmenin genel idari binasının elektrik, su ve haberleşme gideri olarak 300 YTL,
- 3- Ürünün reklam gideri olarak da 400 YTL ödenmiştir.

Bu gider kalemleri stokların maliyetine yansıtılmayacak doğrudan dönem giderlerinde gösterilecektir.

-----//-----		
770 GENEL YÖNETİM GİD.	800	
01 Dışardan sağ. Fay ve Hiz.		
01.01 Sigorta: 500		
01.02 Elektrik, su, haberleşme: 300		
100 KASA		800
01 YTL kasası		
-----//-----		
760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.	400	
01 Reklam Gid.		
100 KASA		400
01 YTL Kasası		
-----//-----		

### **3.2.2.6. Hizmet Maliyeti**

TMS-2 madde 16'da hizmet işletmelerinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyeti ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Gerek standartta gerek muhasebe yazınında-Tekdüzen Muhasebe Sisteminde- hizmet maliyetini oluşturan giderler birbirinin tam benzeridir. Başka bir ifade ile standartta bir hizmet işletmesinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyetleri, esas olarak ilk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim harçlar ve amortisman giderlerini içermektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Hesap Planındaki gider çeşitleri aynen benimsenerek, bu konuda standart ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin birbiriyle tam örtüşmesi sağlanmıştır.

### 3.2.2.7. Stok Maliyet Sistemleri

TMS-2 Madde 17’de, fiili maliyetlerin stokların maliyetinin belirlenmesinde temel alınacağı, ancak fiili maliyetle birlikte, standart maliyet ya da perakende satış yöntemi gibi stok maliyetleri hesaplama yöntemlerinin fiili maliyetlere yakın sonuç vermesi halinde, tahmini maliyetlerin belirlenmesinde kullanılabileceği belirtilmiştir. Standartta öncelikli olarak işaret edilen fiili (tarihsel )maliyet sistemi standardın ilk maddesinde de amaç bölümünde belirtilmiştir (Sönmez, 2003a: 12).

Muhasebe yazınında maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler, zaman açısından işletmenin kayıtlarında esas alacağı üretim giderlerinin üretim yapılmadan önce veya yapıldıktan sonra saptanması konusunda ortaya atılmış yöntemlerdir. Bunlar, maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde "tarihsel maliyet" ya da üretimden önce saptanmasına göre, "önceden saptanmış maliyet" yöntemleridir. Maliyetlerin önceden saptanması konusunda iki yöntem geliştirilmiş olup, bunlar tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemleridir.

Tahmini maliyet yöntemi, daha üretim tamamlanmadan satış bağlantılarının kurulabilmesi için satış fiyatının belirlenebilmesi ve diğer planlama çalışmaları amacıyla uygulanan bir yöntemdir. Geçmiş verilerden ve cari girdi fiyatlarından hareketle tahmin yoluyla bulunan üretim maliyetleri, muhasebe kayıtlarına da bu değerleriyle yansır.

Standart maliyet yöntemi de tahmini maliyet gibi üretimin gerçekleştirilmesinden önce, saptanan bir maliyet hesaplama yöntemi olup, standartlar dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya konulan tahminlerdir. Standart maliyet yöntemi, yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde önemli bir araç olabilmektedir.

TMS-2 madde 17’de standart maliyetlerin nasıl saptanacağına ait bilgiler verilmektedir. Buna göre, standart maliyetler ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeylerini göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca ilgili maddede standart maliyetlerin sık sık gözden geçirilmesi ve gerekiyorsa günün şartlarına uygun olarak yeniden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

TMS-2 madde 18'de perakende satış yöntemi açıklanmıştır. Alım-satım işlemlerinin hızlı ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılan perakende satış yönteminde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden brüt satış karı tutarı düşülerek belirlenir. Brüt satış karı, stokların satış fiyatları üzerinden hesaplanan oranlardır. Bu yöntemin çok sık uygulandığı ticari işletmelerde her ticari mal grubu için ayrı bir ortalama oran kullanılır. Perakende satış yönteminde stok maliyeti aşağıdaki formül aracılığı ile hesaplanır. Stok maliyeti= Stok Satış Değeri—(Stok Satış Değeri x Brüt Kar oranı). Bu formül tek bir mal veya bir mal grubu için de kullanılabilir (Sönmez, 2003a: 13).

### **3.2.2.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri**

Stok maliyetlerinin hesaplama yöntemleri olarak, gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ve ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Bunların nasıl ve nerelerde kullanılacağı standart da aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek Parti Maliyet Yöntemi).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, Özel Maliyet Yöntemi(Gerçek Parti Maliyet Yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (Civan, 2005: 23).

Gerçek parti maliyet yönteminden belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir.

FİFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönemsonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında(Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi) hesaplanabilir.

### **3.2.2.9 Net Gerçekleşebilir Değer**

TMS-2'nin 21 ve 26. maddelerinde net gerçekleşebilir değer açıklanmıştır. 21. maddeye göre, stoklar hasara uğrarsa, kısmen veya tümüyle eskirse veya satış fiyatları düşerse, stok maliyetleri net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olabilir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değerini aştığı diğer bir durum ise, “stokların tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya tahmini satış maliyetlerinin artması durumunda da “ olabilmektedir.

Standardın aynı maddesinde stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumlu olduğu da belirtilmiştir. Yukarıda işlenen 6. Madde hükmüne göre “stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden küçük olanı ile değerlendirilir” şeklinde açıklama bulunmaktadır. Böylece stoklar standardının birçok maddesinde değerlendirme ilkesine yer verilmiştir.

Stoklar net gerçekleşebilir değerleriyle değerlendirilirken değer düşüklüğü karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kaydedilir. Her dönemde net gerçekleşebilir değer gözden geçirilerek değişen durumlara uygun muhasebe kayıtları gerekli şekilde güncelleştirilir.

Bir örnekle stokların net gerçekleşebilir değere getirilmesi işlemlerini (kayıtlarını) aşağıdaki gibi yapabiliriz:

**Örnek :** ABC işletmesinin dönem sonunda 10.000 YTL'lık mamul stoklarında bozulma tespit edilmiş, yapılan piyasa araştırmaları sonucu bu malların ancak 7.600 YTL'ye satılacağı saptanmıştır. Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında önce bozulma yüzünden değer düşüklüğü olan stok, sağlam stokları temsil eden 152 No'lu Mamuller hesabından çıkarılacak, sonra aradaki değer düşüklüğü için 158 No'lu Karşılık hesabı yardımıyla giderleştirilip Bilançoda "Mamuller Hesabı"nın net gerçekleşebilir değer ile görünmesi sağlanacaktır.

---

157 DİĞER STOKLAR	10.000	
		152 MAMULLER
		10.000

Karşılık ayırma;

---

654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.400	
		158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
		2.400

Konusu kalmamış karşılığın gelirlere yansıtılması; yukarıda örneği verilen mamulün 7.800 YTL'ye çek karşılığı satıldığı düşünüldüğünde şöyle kayıt yapılır (KDV dikkate alınmamıştır).

---

101 ALINAN ÇEKLER	7.800	
		158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
		2.400
		157 DİĞER STOKLAR
		10.000
		644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
		200

---

İlk kayıtlarda net gerçekleşebilir değer ile değerlenmiş stok, beklenen (tahmini) değer üzerinde bir değerle satıldığında olumlu fark, konusu kalmamış karşılıklar hesabıyla gelir tablosuna yansımış olacaktır.

Yukarıdaki kayıt, Standardın 26. Maddesi gereği yapılmıştır. Buna göre, değer düşüklüğünü gerektiren koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan kullanılmayan kısımlar iptal edilir. Aynı standart hükmüne göre, stokların yeni defter değeri maliyet veya yeniden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Standardın 23.ve 24 maddelerinde de net gerçekleşebilir değer tahmininde hangi unsurların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Buna göre, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Ayrıca bu tahminin yapılmasında dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alınmalıdır. Başka bir ifade ile geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz.

NGD tahmininde, stokların elde bulundurulma amaçları dikkate alınır. Eğer elde bulundurulan stoklar, işletmenin satışlarını ve hizmet sözleşmelerini karşılamak amacıyla tutuluyor ise net gerçekleşebilir değer sözleşmede belirtilen fiyattır. Sözleşmede belirtilen miktarın üzerinde stok bulunması halinde, aşan kısma ait net gerçekleşebilir değer yukarıda belirtilen (madde 23) ilkelere göre hesaplanır.

Üretim işletmelerinde üretim girdisi olan ilk madde ve malzemeler değerlendirirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının değeri de dikkate alınır. Buna göre, üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise, bünyesine girdiği mamulün değeri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamullerin beklenen değerinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değeri düşse de ilk madde ve malzemeler net gerçekleşebilir değerleriyle değil, maliyet değerleriyle değerlendirilir (Sönmez, 2003a: 16).



Muhasebe yazınında stokların değerlemesi, standarda benzer şekilde yapılmakta, sadece “net gerçekleşebilir değer” kavramının adı geçmemekte, buna karşın işleyişi, prensipleri büyük ölçüde örtüşmektedir. Örneğin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planında 158 no’lu hesap kapsamı için şu açıklamalar yapılmıştır.”Stok değer düşüklüğü karşılığı, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.” Ayrıca Muhasebenin Temel Kavramlarından “ihtiyatlılık kavramı”na göre, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerekmektedir. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. Görüldüğü gibi sadece “net gerçekleşebilir değer” kavramının adı geçmeyerek işleyiş şekli, prensipler bakımından muhasebe yazınıyla, TMS-2 birbirine benzer madde hükümleri taşımaktadır (Sönmez, 2003a: 16).

### **3.2.2.10 Gidere Dönüştürme**

TMS-2 madde 27, 28 ve 29’da stokların ne şekilde gidere dönüşeceği açıklanmıştır. Buna göre, stoklar satıldığında, stoğun değerinde kesin veya olası bir düşüklük olması durumunda ve stoğun işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıkların bünyesine girmesi gibi koşullar gerçekleştiğinde gidere dönüşecektir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramını daima göz önüne alan standart, stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirileceğini hüküm altına almıştır.

Aynı şekilde ilgili standart hükmü, stok değer düşüklüğü karşılığının iptal edileceği ve gelir yazılabileceği durumları da belirtmiştir. Buna göre, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmesinde, bu değer ilgili stok maliyetine yaklaşması veya eşit olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve ilgili tutar konusu kalmayan karşılıklar hesabına devredilerek gelir kaydedilir.

Standardın 28. Maddesi satılan stokların gidere dönüşmesini ve gelir ve maliyetlerin karşılaştırılmasının dönemsellik kavramı gereği olduğunu işaret etmektedir. Stoklar maliyet değeriyle kayda alınmakta, satıldıklarında yine maliyet değeriyle gidere dönüştürülmektedir. Stoklar çeşitlerine göre “Satılan mamul “ veya “Satılan Ticari Mal maliyeti” hesapları aracılığıyla gidere dönüşürler. Hizmetlerin gidere dönüşmesinde “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına kaydedilir.

Standardın 29. Maddesi, işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stokların, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülmesini hüküm altına almıştır. Başka bir ifade ile, işletmede kullanılmak üzere imal edilmiş bir demirbaşın bünyesine giren bir stoğun maliyeti, demirbaşın amortismanı aracılığı ile gidere dönüşecektir.

### **3.2.2.11 Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler**

TMS-2 madde 30’da finansal tablolarda ve tablo dipnotlarında açıklanması istenen konuları şu şekilde sıralamıştır.

- i. Stokların değerlendirilmesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri
- ii. Stokların toplam kayıtlı değerleri ve bunların sınıflandırılmaları (özellikle üretim yapan işletmelerde ilk madde ve malzeme stok, mamuller, üretim-yarı mamuller, ticari mallar ve diğer stoklar gibi)
- iii. Net gerçekleşebilir değerine göre kaydedilen stokların tutarı
- iv. Dönemde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin tutarı
- v. Stok değer düşüklüğünün iptalinden kaynaklanan konusu kalmayan karşılıklar
- vi. Konusu kalmayan karşılıkların muhasebeleştirilme nedenleri
- vii, Borçlar için stokların ne kadarının teminat gösterildiği
- viii. Stokların toplam sigorta değeri.

Standardın 31. Maddesi LİFO yönteminin uygulanması ile ilgili bilgiler vermektedir. Buna göre, LİFO yöntemini uygulayan işletmeler, stoklarının bilançoda belirtilen tutarı ile aşağıdaki iki değerden en düşük olanı arasındaki farkları finansal tablolarında

belirtirler. Bunlar; i.Gerçek parti maliyeti, ortalama maliyet, FİFO yöntemleri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ii. Bilanço günündeki en düşük cari maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır.

### **3.2.2.12. Standardın Yürürlülük Tarihi**

Madde 32’de standardın yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

### **3.3. Sonuç**

UMS-2 "Envanterler" 1 Ocak 1995’den başlayarak anılan yılda dahil olmak üzere müteakip yıllara ait finansal tablolar için geçerlidir. Mayıs 1999’da UMS-10 "Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar", 28. paragrafı değişikliğe uğratmış ve değiştirilen metin, 1 Ocak 2000’den itibaren söz konusu yılda dahil olmak üzere müteakip yıllara ait finansal tablolar için geçerlilik kazanmıştır(Sönmez, 2003a: 18).

UMS -2' nin amacı; tarihi maliyet sistemine göre değerlendirilen envanterler için geçerli olan muhasebe uygulamasının tanımlanmasıdır.

UMS-2'nin kapsamında envanter, olağan işletme faaliyetleri sürecinde satılmak üzere elde tutulan varlıklar, üretim sürecinde satın alınan varlıklar ve üretimde kullanılan malzemeler girmektedir. Madde hükmünden görüldüğü gibi TMS-2 Madde 1 (amaç) ile UMS-2'nin amacı tam olarak örtüşmektedir.

UMS-2'ye göre; envanterler, maliyet veya net gerçekleşebilir değer unsurlarından en küçük değerli olanı üzerinden hesaplanmalıdır. UMS-2'nin bu hükmü, TMS-2 madde 6 (stokların değerlemesi) ile yine tam örtüşmektedir.

UMS-2'ye göre, envanterin edinimi ve satımına ilişkin maliyetin, satış bedelinden düşülmesi sonucunda net gerçekleşebilir değer elde edilir. TMS-2 Madde 2'nin son fıkrasında aynı tanım bulunmaktadır. Net gerçekleşebilir değer Türk Muhasebe Standardında da "...satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunur." şeklinde tanımlanmıştır (Sönmez, 2003a: 19).

UMS-2' ye göre maliyet, envanterleri mevcut durum ve mekana getirmek için yapılan tüm harcamaları kapsamaktadır. Kesin bir maliyet hesaplanamıyor ise, standart bir

uygulama olarak ya ilk giren ilk çıkar metodu ya da ağırlıklı ortalama maliyet metodu kullanılır. Diğer bir uygun yöntem ise, son giren ilk çıkar maliyet hesaplama yöntemidir.

TMS-2 madde 19 ve 20'de aynı hükme rastlıyoruz. Başka bir deyişle öncelikle kesin-gerçek maliyet ile hesaplama yapılması gerekmekte, kesin maliyet hesaplanamıyor ise FIFO, LIFO ve ortalama maliyet yöntemlerinden birisi kullanılacaktır. Ancak UMS-2' ye göre, LIFO kullanılıyor ise, i)net gerçekleşebilir değer veya ii)FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet ya da cari maliyet unsurlarından en küçük değerli olanı açıklanmalıdır. TMS-2 madde 31'de aynı hüküm yer almaktadır.

UMS -2' ye göre envantere maliyeti, ilgili gelirin gerçekleştiği dönem için bir harcama unsuru olarak muhasebeleştirilir. Eğer, envanter net gerçekleşebilir değeri üzerinden kaydedilir ise, kaydedilen tutar gider hesabına geçirilir. İleriki bir dönemde bu tür bir kayda ilişkin ters kayıt, o döneme ait satılan mal maliyetinden düşülmek suretiyle yapılan bir gelir kaydır (Sönmez, 2003a: 19).

TMS-2 madde 26' da benzer bir hüküm vardır. TMS'de gider hesabı “Karşılık Giderleri”, gelir hesabının ismi Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabıdır.

UMS-2' ye göre açıklanması gereken hususlar şunlardır (Sönmez, 2003a: 19);

- Uygulanan muhasebe politikası,
- Envanter tutarlarının kategoriler halinde kaydedilmesi,
- Net gerçekleşebilir değer üzerinden hesaplanan envanter tutarının kaydı,
- Herhangi bir ters kayıt tutarı,
- Yükümlülükler karşılığında güvence olarak rehin edilen envanter tutarının kaydı,
- Dönem içinde gider hesabına kaydedilen envantere maliyeti ve

LIFO yöntemine ilişkin olarak yukarıda bahsedilen açıklamalardır. TMS-2 madde 30' da, UMS'deki bu hükümlerin tam karşılığı yer almıştır.

Sonuç olarak; 2 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'nın UMS-2 ile büyük benzerlik gösterdiği açıkça görülmektedir. Bu durum küreselleşme hareketlerinin hızlandığı bir dünyada doğru bir hareket tarzı oluşturmakta olup, ayrıca ülkemizin dış ekonomik ilişkilerinde avantaj sağlayacağı bile düşünülmektedir.

Muhasebe uygulamasında stoklarla ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması durumlarında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesi olup, 2 No'lu Standard bu konuda ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir. Ayrıca sözü geçen standart, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri içinde ayrıntılı düzenlemeleri kapsamaktadır.

Günümüzde tüm Dünya'da teknolojideki gelişmeler, sermaye piyasalarının ve işletmelerin küreselleşmesi, uluslararası muhasebe standartlarının güvenilir olması üzerinde baskılar oluşturmaktadır. Baskı oluşturan gruplar; finansal bilgileri kullananlar ve hazırlayanlar, sermaye piyasası kurulları ve menkul kıymet borsaları başta gelmektedir. Özellikle çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında temel faktör olan muhasebe prensipleri işletmelerin buldukları ülkelere göre farklılık arz ettiğinde, bu durum tablo hazırlayıcılar ile kullanıcılar arasında büyük güçlükler yol açmaktadır (Sönmez, 2003a: 20).

Uluslararası piyasalardaki gelişmeyi engelleyen ve önemli bir konu olarak düşünülen muhasebe prensiplerindeki farklılıkların giderilmesine yönelik olarak, 1995 yılında uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonu (IOSCO) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) arasında bir anlaşma imzalanmıştır. Anlaşmaya göre, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uygunluğunun sağlanması için temel nitelikteki standartların tespit edilerek uyum çalışmaları tamamlanması amaçlanmıştır. Çalışmalar bittiğinde IOSCO'nun bu standartları onaylaması ile uluslararası borsalarda işlem gören işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tabloları kabul görebilecektir (Sönmez, 2003a: 20).

UMS'nin uygulanması ilke olarak ikna ilkesine dayanmaktadır. Tüm dünyada bu yolla, uygulamalar hızla yayılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine üye olmayanları bile UMS'nin yararını görüp uygulamaktadırlar. TMS'nin uygulanma hususunda bir zorunlu durum bulunmamaktadır.

#### 4. BÖLÜM : ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Örnek : DORUK Fındık Gıda Ltd.Şti.'nin 31.12.2007 tarihli mizanı aşağıdaki gibidir:

HESAP ADI	BORÇ BAKİYESİ	ALACAK BAKİYESİ
100 KASA 01 YTL Kasa	17.000	
120 ALICILAR	1.500	
152 MAMÜLLER 01 Mamül İç Fındık	10.000	
255 DEMİRBAŞLAR	16.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		8.800
320 SATICILAR		2.400
500 SERMAYE		14.800
540 YASAL YEDEKLER		1.000
600 SATIŞLAR 01 Yurtiçi Satışlar 30.000 YTL 02 Yurtdışı Satışlar 20.000 YTL		50.000
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	30.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (1.600 YTL'si Amortisman Gideridir.)	2.500	
<b>TOPLAM</b>	<b>77.000</b>	<b>77.000</b>

İşletmenin 2007 yılı ile ilgili bazı bilgileri aşağıdaki gibidir:

- İşletmedeki iç fındık stoklarının tahmini satış fiyatı 22.000 YTL ve tahmini satış giderleri de; nakliye giderleri 1.000 YTL, gümrük giderleri 600 YTL, komisyon giderleri 350 YTL ve depolama gideri 250 YTL'dir.
- Alıcılar ve satıcılar hesapları senetsiz ve vadeli alım-satımlardan oluşmaktadır. Alıcılar hesabının itfa edilmiş maliyet bedeli 1.415 YTL, satıcılar hesabının itfa edilmiş maliyet bedeli 2.202 YTL'dir.
- Demirbaşların gerçeğe uygun değeri 6.500 YTL'dir.
- Satışların 5.000 YTL'lik kısmı ile ilgili sözleşme şartları yerine getirilmemiş yani mallar müşteriye teslim edilmemiştir. Ancak faturası kesilmiştir. Bu mamüllerin maliyeti 4.000 YTL'dir.
- Kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

2007 Yılı Gelir Tablosu (Vergi Mevzuatına Göre):

SATIŞLAR	50.000
SATILAN MAMÜL MALİYETİ	-30.000
BRÜT SATIŞ KARI	20.000
GENEL YÖNETİM GİD.	-2.500
DÖNEM KARI	17.500
VERGİ KARŞILIĞI	-3.500
DÖNEM NET KARI	14.000

31.12.2007 Tarihli Bilanço (Vergi Mevzuatına Göre):

100 KASA	17.000	320 SATICILAR	2.400
120 ALICILAR	1.500	370 VERGİ KARŞILIĞI	14.800
153 MAMÜLLER	10.000	500 SERMAYE	14.800
255 DEMİRBAŞLAR	16.000	540 YASAL YEDEKLER	1.000
257 BİRİKMİŞ AMORT.	-8.800	590 DÖNEM NET KARI	14.000
AKTİF TOPLAMI	35.700	PASİF TOPLAMI	35.700

**1 – Alıcılar ve Satıcılar Hesaplarının Düzeltilmesi (TMS 32-39; TFRS 7)**

1.500 YTL – 1.415 YTL = 85 YTL (REESKONT)

-----//-----	
657 REESKONT FAİZ GİD.	85
122 ALACAKLARIN REESKONTU	85
-----//-----	

2.400 YTL – 2.202 YTL = 198 YTL (REESKONT)

322 BORÇLARIN REESKONTU	198	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		198

## 2 – Stokların Düzeltilmesi (TMS 2)

Maliyet Değeri : 10.000 YTL

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Değeri – Tahmini Satış Gid.

Net Gerçekleşebilir Değer = 22.000 YTL – 2.200 YTL = 19.800 YTL

Maliyet değeri NGD'den düşük olduğundan düzeltmeye gerek yoktur.

**Not:** Net Gerçekleşebilir Değer maliyet değerinden düşük olsaydı aşağıdaki kayıt yapılacaktı (Net Gerçekleşebilir Değeri 9.500 olarak kabul edelim.);

Stok Değer Düşüklüğü = Maliyet Değeri – Net Gerçekleşebilir Değer

Stok Değer Düşüklüğü = 10.000 YTL – 9.500 YTL = 500 YTL

654 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri	500	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		500

## 3 – Duran Varlıkların Düzeltilmesi (TMS 16-36)

Demirbaş Net Defter Değeri = 16.000 YTL – 8.800 YTL = 7.200 YTL

Demirbaş Gerçeğe Uygun Değeri(GUD) : 6.500 YTL

Demirbaş Değer Düşüklüğü = 7.200 YTL – 6.500 YTL = 700 YTL (Fark)

700 YTL / 7.200 YTL = 0.0973 \* 8.800 YTL = 856 YTL (Fark)

	<u>GUD</u>	<u>Net Defter Değeri</u>	<u>Fark</u>
Demirbaş (YTL)	14.444	16.000	= 1.556
B.Amort. (YTL)	<u>(7.944)</u>	<u>(8.800)</u>	= (856)
	6.500 YTL	7.200 YTL	700 YTL



654 KARŞILIK GİDERLERİ	700	
257 B.AMORTİSMAN	856	
255 DEMİRBAŞLAR		1.556

#### 4 – Gelirlerin Düzeltilmesi (TMS 18)

Gerçekleşmeyen Gelirler : 5.000 YTL

Gerçekleşmeyen Maliyet : 4.000 YTL

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	5.000	
379 ERTELENMİŞ GELİRLER		5.000
157 DİĞER STOKLAR	4.000	
10 Yoldaki Mallar		
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ		4.000

#### 5 – Ertelenmiş Vergi Hesaplanması (TMS 12)

	VUK	TMS	FARK	Ertelenmiş Vergi Alacağı (Borcu)
Ticari Alacaklar	1.500	1.415	85	17
Stoklar	10.000	14.000	(4.000)	(800)
Demirbaşlar	7.200	6.500	700	140
Ticari Borçlar	2.400	2.202	(198)	(40)
Ertelenmiş Gelirler	0	5.000	5.000	1.000
			<b>837</b>	<b>317</b>

286 Ertelemiş Vergi Alacağı

317

691 Vergi Karşılığı

317

02 Ertelemiş Vergi Geliri

**6 – TMS’ye Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu (TMS 1)**

SATIŞLAR	45.000
SMM	-26.000
BRÜT SATIŞ KARI	19.000
GENEL YÖNETİM GİD. (85 YTL+2.500YTL+700 YTL)	-3.285
DİĞER GELİRLER	198
DÖNEM KARI	15.913
VERGİ KARŞILIĞI	-3.183
Vergi Karşılığı	3.500 YTL
(Ertelemiş Vergi Geliri	(317 YTL)
DÖNEM NET KARI	12.730

**7 – TMS’ye Göre Hazırlanmış Bilanço (TMS 1)**

100 KASA	17.000	320 SATICILAR	2.202
120 ALICILAR (NET)	1.415	370 VERGİ KARŞILIĞI	3.500
152 MAMÜLLER	10.000	379 ERTELENMİŞ GELİRLER	5.000
157 DİĞER STOKLAR	4.000	500 SERMAYE	14.800
255 DEMİRBAŞLAR (NET)	6.500	540 YASAL YEDEKLER	1.000
286 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	317	590 DÖNEM NET KARI	12.730
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>39.232</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>39.232</b>

**SONUÇ VE ÖNERİLER**

Muhasebe ve denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan değerlerin açık, anlaşılabilir, gerçeğe uygun, ihtiyacı karşılayan ve karşılaştırılabilir bir şekilde işletme sahiplerine, yöneticilere, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına ve kamu otoritesine sunumu olarak ifade edebileceğimiz finansal raporların önemi, ekonomi ve finans dünyasında her geçen gün daha da artmaktadır. Küreselleşme olgusunun yarattığı sermaye piyasalarındaki hızlı büyüme ve değişim, finansal raporların düzenlenmesi ve sunumunda da değişimi zorunlu kılmaktadır.

Kamunun çıkarının korunması ve kullanıcıların isteklerinin karşılanabilmesi vazgeçilemez unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Finansal raporların sunumundan istenilen amacın elde edilmesi, muhasebe ve denetim standartlarının yüksek kalitesi ile doğrudan ilgilidir. Bu nedenle, yüksek kaliteli muhasebe ve denetim standartlarının uygulamaya konulması önemli bir işlemdir.

Muhasebe ve denetim standartları konularında Türkiye’de ciddi adımlar atılmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Standartları konularında dünya ile tam uyumu sağlama çalışmalarını yoğunlaştırmışlardır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından şu ana kadar 39 adet standart ve 21 adet yorum karar altına alınarak Resmi Gazetede yayımlanmış bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu, kote olmuş şirketler için 01.01.2005 tarihinden itibaren Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasını zorunlu kılmıştır. TMSK tarafından küçük ve orta ölçekli işletmeler için ayrıca sadeleştirilmiş bir muhasebe standardı seti üzerinde çalışmalar sürdürülmektedir. Yeni Türk Ticaret Yasası tasarısıyla halka açık olsun olmasın, Türkiye’deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uymaları mecburiyeti getirilmektedir.

Genel olarak, uluslararası finansal raporlama standartları hakkındaki önerileri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum tüm dünyada ciddi bir şekilde devam ettirilmelidir. Finansal raporlar anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir hale getirilmelidir.
- Yapılacak düzenleme ve uygulamaların odak noktasını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturmalarıdır.
- Uygulamacıların eğitimine önem verilmeli ve denetimde kalite güvencesi sağlanmalıdır. Kurumsal yönetimde, finansal raporların önemi kavranmalıdır.
- Finansal raporlama standartlarındaki bazı hatalar düzeltilmelidir. Standartların zaman içerisinde daha karmaşık ve uzun hale gelmemesi sağlanmalıdır.
- Çok hızlı gelişen ve büyüyen sermaye piyasalarındaki değişimler takip edilmelidir.
- Muhasebenin temel kavramlarının noksatsız uygulanması sağlanmalı ve kurumsal değer yaratma çalışmaları da birlikte yürütülmelidir.
- Kavramların farklı bir dilde tam anlamıyla karşılanmasının zorluğu nedeni ile uluslar arası standartlar basit İngilizce ile yazılmalıdır. Yeterli düzeyde çeviri yapılması ve standart koyucular ile halk arasındaki iletişim kanallarının iyi kurulması sağlanmalıdır.
- Ülkeler arasındaki yasal düzenleme ve muhasebe yaklaşımları arasındaki farklar asgari düzeye indirilmelidir.

Günümüzde ulusal ve uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanımı, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacaktır. Gerek hazırlayanlar gerekse aynı veya farklı ülkelerde bulunan ve bu finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacaktır.

Türkiye IASB üyesi ve Avrupa Birliği'ne aday ülkedir. Aynı zamanda birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları bulunmakta ve çok sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımcılar ya da kredi kurumları ile ilişkileri mevcuttur. Ayrıca Basel II'nin 2008 yılında yürürlüğe girmesinin beklenmesinden dolayı, Türkiye'de geçerli muhasebe standartlarının, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu hale gelmesi

durumunda Türkiye'nin bu konuda dünya ile uyumu sağlanmış olacaktır. Bunun sonucunda yabancı sermayenin Türkiye'ye akışı hızlanacaktır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda bu standartların uygulanması kararını alan ülkeler açısından aşağıdaki yararların elde edileceği kanısındayım:

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacaktır,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışındaki bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltmeye gerek olmayacaktır,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu ve uluslararası faaliyetlerin verimliliğinin değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacaktır,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluğu azalacaktır.

Bütün bu yararların yanında şunları da belirtmek gerekir; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş basit bir işlem değildir, yoğun çalışma gerektiren bir süreci kapsar. Bu geçiş etkin bir şekilde yönetilmesi gereken büyük bir proje olup, mali kaynak ve bilgili insan kaynağı gerektirir. Genel olarak, ulusal standartlar ile UFRS arasında önemli farklılıklar ortaya çıkabilmekte ve bu geçiş dikkat ve eğitim desteği gerektirmektedir. Bu konuda gerek üniversitelere, gerek mesleki kuruluşlara, gerek devlete ve en önemlisi de muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.

Önümüzdeki yıllar, finansal raporlama standartlar konusunda ülkemizde yaşanacak olan pek çok gelişmenin gerçekleşebileceği yıllar olacaktır. Bunlar, gün geçtikçe küçülen dünyada gerçekleşmekte olan küreselleşmenin bir etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizin tüm kesimlerine düşen görev, karşılaşacağımız bu değişim ve gelişimler karşısında hazır olmak, konu ile ilgili tehditleri fırsatlara dönüştürebilmek ve bu fırsatları iyi değerlendirebilmektir.

## KAYNAKLAR

- AKDİŞ, Muhammet ve Sebahat Bayrak (2000), “Türkiye’de KOBİ’lerin Genel Görünümü ve Finansal Krizlere Dayanıklılığı: 5 İli Kapsayan Bir Araştırma”, <http://makdis.pamukkale.edu.tr/Mak2.htm>, Erişim: 24.02.2008.
- AKDOĞAN, Nalan(2006), “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2006, s.1-28.
- AKIN, Ahmet (2007), “UFRS’nin Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu, Sorunlar ve Öneriler”, <http://www.iktisadidayanisma.com>, 17/10/2007.
- ARIKAN, Yahya (2005), “Finansal Raporlama Standartları Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, *Mali Çözüm*, Sayı:72, s.7-17.
- AYSAN, Mustafa (2007), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:34, Nisan 2007, s.51-56.
- BAŞARAN, Cansen (2001), “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, *Mali Çözüm*, Sayı 57, s.17.
- CİVAN, Mehmet (2005),“Türkiye Muhasebe standartları 2 Stoklar”, Mardin SMMMÖ Seminer Sunumu,11.09.2005. [www.mardin.smmmo.org.tr/mehmetcivansunum3](http://www.mardin.smmmo.org.tr/mehmetcivansunum3)
- Deloitte-Türkiye (2006a), *Türkiye’de UFRS Uygulaması Yaygınlaşıyor*, Deloitte Yayınları, Kasım 2006.
- Deloitte-Türkiye (2006b), *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları-UFRS Cep Kitapçığı 2006*, Deloitte Yayınları, Kasım 2006.
- ERNEST, Young (2006), “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlık”, *Dünya Gazetesi*, 5 Ekim, s.19.
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Basım AŞ., İstanbul.
- GÜRER, Hüseyin, Der. Boz ve M.Fatih (2006), “17. Dünya Muhasebeciler Kongresinden Notlar”, [www.kamukalite.org/haber](http://www.kamukalite.org/haber), Erişim: 24.02.2008.

<http://www.iasb.org/Home.htm>, 26.11.2007.

<http://www.tmsk.org.tr>, 26.11.2007.

<http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb>, 26.11.2007.

İBİŞ, Cemal ve Serdar Özkan (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, Sayı:74, s.25-43.

KORKMAZ, Turhan, Halime Temel ve Elif Birkan (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:36, Ekim 2007, s.96-105.

KUTSEL, Nurdeniz (2006), “Muhasebede AB’ye Uymak Zorundayız”, *Sabah Gazetesi*, 18 Eylül, s.15.

*Milliyet Gazetesi*, 09 Kasım 2000, s.18.

SANLI, Nail (2007), “VVI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu”, Türmob Sempozyumu, Nisan 2007.

SEVİĞ, Veysi (2006a), “Finansal Tabloların Güvenilir Olması”, *Dünya Gazetesi*, 24 Ocak, s.24.

SEVİĞ, Veysi (2006b), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Görevleri”, *Dünya Gazetesi*, 30 Ocak.

SÖNMEZ, Feriştah (2003a), “13 Nolu Muhasebe Standardı-Stoklar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs 2003.

SÖNMEZ, Feriştah (2003b), “Türkiye Muhasebe standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 129-130.

OKSAY, Suna (2005), “UFRS Kurumları, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları”, Aralık 2005, s.23-32.

Tüsiad Sempozyumu (2003), “Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslar arası Standartlara Geçiş”, Temmuz 2003.



UYAR, Süleyman (2007), “Kobiler İçin Muhasebe Standartları”,  
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007>, 06.06.2007.

ÜSTÜNDAĞ, Saim (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:1, Nisan 2000.

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

YALKIN, Yüksel Koç, Volkan Demir ve Defne Demir (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006.

## EKLER

### Ek 1 : Türkiye Muhasebe Standartları'nın Resmi Gazete Yayımları :

<b>Konu</b>	<b>Resmi Gazete Tarih ve Sayısı</b>
<a href="#">Kavramsal Çerçeve</a>	16.01.2005 - 25702
<a href="#">TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu</a>	16.01.2005 – 25702
<a href="#">TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</a>	12.04.2006 - 26137
<a href="#">TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 2 : Stoklar</a>	15.01.2005 - 25701
<a href="#">TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</a>	11.04.2006 - 26136
<a href="#">TMS 7 : Nakit Akış Tabloları</a>	18.01.2005 - 25704
<a href="#">TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</a>	20.10.2005 - 25972
<a href="#">TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 10 : Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar</a>	20.10.2005 - 25972
<a href="#">TMS 10 : Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri</a>	26.10.2005 - 25978
<a href="#">TMS 12 : Gelir Vergileri</a>	28.03.2006 - 26122
<a href="#">TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</a>	28.10.2006 - 26330
<a href="#">TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama</a>	03.03.2006 - 26097
<a href="#">TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar</a>	31.12.2005 - 26040
<a href="#">TMS 17 : Kiralama İşlemleri</a>	24.02.2006 - 26090
<a href="#">TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 18 : Hasılat</a>	09.12.2005 - 26018
<a href="#">TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar</a>	30.03.2006 - 26124
<a href="#">TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması</a>	01.11.2005 - 25983
<a href="#">TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri</a>	31.12.2005 - 26040
<a href="#">TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583

<a href="#">TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri</a>	09.11.2005 - 25988
<a href="#">TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları</a>	31.12.2005 - 26040
<a href="#">TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama</a>	01.03.2006 - 26095
<a href="#">TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar</a>	17.12.2005 - 26026
<a href="#">TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar</a>	27.12.2005 - 26036
<a href="#">TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</a>	31.12.2005 - 26040
<a href="#">TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar</a>	31.12.2005 - 26040
<a href="#">TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum</a>	28.10.2006 - 26330
<a href="#">TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 33 : Hisse Başına Kazanç</a>	28.03.2006 - 26122
<a href="#">TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama</a>	02.02.2006 - 26068
<a href="#">TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü</a>	18.03.2006 - 26112
<a href="#">TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</a>	15.02.2006 - 26081
<a href="#">TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar</a>	17.03.2006 - 26111
<a href="#">TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme</a>	03.11.2006 - 26335
<a href="#">TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</a>	17.03.2006 - 26111
<a href="#">TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler</a>	24.02.2006 - 26090
<a href="#">TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583

**Kaynak:** İbiş ve Özkan, (2006, s.40).

**Ek 2 : Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Resmi Gazete Yayımları :**

<b>Konu</b>	<b>Resmi Gazete Tarih ve Sayısı</b>
<a href="#">TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması</a>	31.03.2006 - 26125
<a href="#">TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler</a>	31.03.2006 - 26125
<a href="#">TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri</a>	31.03.2006 - 26125
<a href="#">TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri</a>	25.03.2006 - 26119
<a href="#">TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</a>	16.03.2006 - 26110
<a href="#">TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi</a>	31.01.2006 - 26066
<a href="#">TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar</a>	30.01.2007 - 26419
<a href="#">TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri</a>	15.07.2007 - 26583
<a href="#">TEBLİĞ : Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 64)</a>	15.07.2007 - 26583

**Kaynak:** İbiş ve Özkan, (2006, s.41).

## ÖZGEÇMİŞ

1982 Kasım ayında Bolu Göynük'te doğdu. 5 yaşında iken Adapazarı'nın Geyve ilçesine yerleşti ve 21 yaşına kadar orada yaşadı. İlkokulu, ortaokulu ve liseyi Geyve'de okudu. Geyve Çok Programlı Lisesi'nden 1999 yılında okul birinciliği ile mezun oldu ve aynı yıl okul birinciliği kontenjanından Sakarya Üniversitesi İşletme Bölümü'nü kazandı. 2003 yılında İşletme bölüm birincisi olarak üniversiteden mezun oldu. Aynı yıl halen çalışmakta olduğu şirketin muhasebe departmanında işe başladı. 2004 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisansa başladı. 2006 yılında askerliğini yaptı ve aynı yıl mali müşavirlik sınavını kazanarak ruhsatını aldı. Evli ve ilk işe başladığı özel şirkette muhasebe müdür yardımcısı olarak çalışmaktadır.