

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ FİNANSAL TABLO
DÜZENLEMELERİNE ETKİLERİ
VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Halil İbrahim BÜYÜKTOPÇU

Danışman
Prof. Dr. Ülkü ERGUN

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın, Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığının ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../....

Adı Soyadı

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Halil İbrahim BÜYÜKTOPÇU
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe
Tez Konusu : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Standartları'nın Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama

Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O
DÜZELTİLMESİNE O*
REDDİNE O**
ile karar verilmiştir.

OY BİRLİĞİ O
OY ÇOKLUĞU O

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.
Öğrenci sınava gelmemiştir.

O***
O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	O
Tez mevcut hali ile basılabilir.	O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Tablo
Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama
Halil İbrahim BÜYÜKTOPÇU

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Küreselleşen dünyada ticaret ve sermaye hareketleri giderek sınır tanımaz hacimlere ulaşmıştır. Uluslararası entegrasyon hareketleri, ağırlaşan rekabet koşulları ve teknolojik gelişmeler, uluslararası piyasalarda faaliyette bulunan firmaların, bu piyasa koşullarının, ekonomik ve hukuksal formasyonuna uyum zorunluluklarını artırmıştır. Firmaların, değişik ülkelerdeki yatırım ve ekonomik faaliyetlerinin; aynı ilke, anlayış, ölçüt ve kavramlarla, ortak bir muhasebe dili ile hazırlanmış finansal tablolarla açıklanabilmesi çok önemlidir.

ABD'de başlayıp günümüzde tüm dünyayı saran küresel ekonomik bunalım, uluslararası dev şirketleri ve diğer ülkelerdeki firmaları iflasa sürüklemiş, işsizliği artırmıştır. Bu durum ekonomideki ilgili tarafların daha hızlı ve doğru kararlar almalarını zorunlu kılmıştır. Bunun için de; anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, zamanlı ve doğru bilgiler içeren finansal raporlar gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS), tüm dünyada ortak anlayış, ilke, ölçüt ve kavramları esas alan uluslararası bir muhasebe dili ve sistemidir.

Türkiye'de son yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları'na yakınsama açısından; TMSK, SPK, TÜRMOB, BDDK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, TOBB ve YÖK vb. kurumların koordineli çalışmaları ile, "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)" konusunda önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Bu çalışmaların verimliliğinin, AB'ye üyelik süreci, uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri açısından gelişmeleri olumlu etkileyeceği düşünölmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Yakınsama.

ABSTRACT

Master Degree With Thesis

**The Effects of the International Financial Reporting Standards
On the Arrangements of Financial Statements and a Model Application**

Halil İbrahim BÜYÜKTOPÇU

Dokuz Eylul University

Institute of Social Sciences

Department of Management

Accounting Program

Capital Movements and commerce have reached gradually unlimited in a globalizing world. International integration movements, the conditions of competition which are getting severer and severer, and the technological developments have increased the necessities for the firms which are operating in the international markets, to harmonize to the economic and juridical formation of these market conditions. It is very important to be able to express the investments and economic activities of firms in different countries with financial statements prepared with a common language of accounting using the same principles, understanding, criteria and concepts.

The spherical economic crisis which started in the USA and later spread to the rest of the world has caused the giant multinationals in this country and the firms in other countries to go into bankruptcy and increased the unemployment. This fact has shown the necessity that the operators of the global economy have to take fast and right decisions in most conditions. To realize this, financial reports which are easily understandable, comparable, prepared in right time and containing true information are needed.

International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) are an international accounting language and system which is based on a common understanding, principles criteria and concepts.

With respect to approaching International Accounting Standards, Turkish Accounting Standards Board (TASB), Capital Markets Board of Turkey (CMB), The Union of Certified Public Accountants and Sworn-in Certified Public Accountants of Turkey (UCPASCOPA), Banking Regulation and Supervision Agency (BRSA), The Ministry of Finance, the Ministry of Industry and Commerce, The number of Chambers and Commodity Exchanges in Turkey (CCE), High Education Board (HEB) and other institutions, working in coordination with one another, have made important developments on the subjects of “Turkish Accounting Standards (TAS)” and “Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)”.

The Productivity of these studies, the process of accession to EU will affect the developments in a positive way with respect to international commerce and capital movements.

Key Words: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), Turkish Accounting Standards (TAS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Convergence.

İÇİNDEKİLER
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN
FİNANSAL TABLO DÜZENLEMELERİNE ETKİLERİ VE ÖRNEK BİR
UYGULAMA

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xv
ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ.....	xvii
EKLER LİSTESİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI(UMS-IAS) VE
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
(UFRS-IFRS)'NİN OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ

1.1. MUHASEBE STANDARTLARI VE OLUŞTURULMA SÜRECİ	
1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	2
1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması ile İlgili Gelişmeler.....	4
1.1.2.1. Bilgilenme Gereksinimlerindeki Gelişmeler.....	4
1.1.2.2. Ekonomik Gelişmeler.....	6
1.1.3. Ülkelerin Muhasebe Standartları Oluşturma Çabaları	7
1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yolu ile Belirlenmesi	8
1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Düzenleyici Kuruluşlarınca	10
Belirlenmesi	10
1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Kamu Kesiminden Yetki Almış Özerk	
Kuruluşlarca Belirlenmesi.....	11

1.1.4. Muhasebe Standartlarının Şekillendirilmesinde Etkili Olan Muhasebe Modelleri.....	11
1.1.5. Uluslararası Düzeyde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasında ve Geliştirilmesinde Katkısı Olan Kurum Ve Kuruluşlar.....	13
1.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Etkili Olan Önemli Organizasyonlar	16
1.1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC).....	16
1.1.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC).....	17
1.1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB)	18
1.1.6.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants- FEE).....	19
1.1.6.5. Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (International Organization of Securities Comissions- IOSCO)	19
1.1.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Örnek Bazı Ülkelerdeki Gelişmeler	20
1.1.7.1. Amerika Birleşik Devletleri	20
1.1.7.2. İngiltere	21
1.1.7.3. Almanya	22
1.1.7.4. Japonya.....	23
1.1.7.5. Avrupa Birliği'nde Genel Olarak Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	23
1.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ	24
1.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi	24
1.2.2. Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartları.....	25
1.2.2.1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları	27
1.2.2.2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları	29

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS-IAS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS-IFRS) İLE İLGİLİ UYUMLAŞMA VE YAKINSAMA ÇALIŞMALARI	29
1.3.1. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları'na Uyumlaşma ve Yakınsama Sürecine Etkin Olarak Katılan Örgütler ve Bu Sürece Katkıları	34
1.3.2. IASC Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar	38
1.3.2.1. UMSK Vakfı'nın Yapısı	39
1.3.2.2. UMSK Vakfı Üyeleri	40
1.3.2.3. UMSK üyeleri	40
1.3.2.4. UMSK'nın Kuruluş Süreci.....	40
1.3.2.5. IASB Vakfı'nın Kurumsal Yapısına ve Yeterliliğine Getirilen Eleştiriler	41
1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili Uluslararası Düzeyde Yakınsama ve Uyum Çabaları	42
1.3.3.1. ABD'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Uyum Çalışmaları	44
1.3.3.2. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Uyum çalışmaları	46
1.3.3.3. Diğer Bazı Ülkelerdeki Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Çalışmaları.....	47
1.3.4. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler İçin UFRS Düzenlemeleri	48
1.3.5. KOBİ Muhasebe Standartları.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)' NİN OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ

2.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GELİŞMELER.....	51
2.1.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)	51
2.1.2. TÜRMOB.....	52
2.1.3. T.C.Maliye Bakanlığı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	53

2.1.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (T M U D E S K)	53
2.1.5. Sermaye Piyasası Kurulu (S P K)	54
2.1.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (B D D K)	54
2.1.7. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (T M S K)	55
2.1.7.1. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın Taslak Metinlerinin Oluşturulması	59
2.1.7.2. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standardı Taslak Metinlerinin Kesinleştirilmesi	60
2.1.7.3. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın Yayımlanması	61
2.1.8. TMSK'nın KOBİ Standartları ile İlgili Çalışmaları	61
2.1.8.1. Basel II Kriterleri	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (IFRS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)'NİN BİLANÇO VE GELİR TABLOLARININ HAZIRLANMASI ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1. UFRS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ	66
3.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler	70
3.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler	70
3.1.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler	71
3.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler	71
3.2. GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE UFRS UYGULAMALARI	72
3.2.1. Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS	73
3.2.2. UFRS'ye Göre Finansal Tabloların Yapısı ve İçeriği	78
3.2.2.1. UFRS'ye Göre Bilançonun Yapısı ve İçeriği	78
3.2.2.2. UFRS'ye Göre Gelir Tablosunun Yapısı ve İçeriği	79
3.3. BİLANÇO VE GELİR TABLOSU DÜZENLEMELERİNDE UFRS'NİN YARATTIĞI FARKLILIKLAR	88
3.3.1. Bilanço Düzenlemelerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar	88
3.3.1.1. Varlıkların Bilançoda Raporlanmasına İlişkin Esaslar ve UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar	91

3.3.1.1.1. Menkul Kıymetler	91
3.3.1.1.2. Diğer Alacaklar	93
3.3.1.1.3. Stoklar	93
3.3.1.1.4. Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)	94
3.3.1.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri (İnşaat Sözleşmesi Varlıkları).....	94
3.3.1.1.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	95
3.3.1.1.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	96
3.3.1.1.8. Maddi Duran Varlıklar.....	96
3.3.1.1.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	97
3.3.1.2. Bilanço Düzenlemelerinde Yabancı Kaynak Kalemleri Üzerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar	98
3.3.1.2.1. İlişkili Taraflara Borçlar.....	98
3.3.1.2.2. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	99
3.3.1.3. Bilanço Düzenlemelerinde Özkaynak Kalemleri Üzerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar	100
3.3.2. Gelir Tablosu (Gelir/Gider Tablosu) Düzenlemelerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar	101
3.3.2.1. UFRS Uygulamalarında Gelir Tablosu Bölümlerine Göre Ortaya Çıkan Farklılıklar	105
3.3.2.1.1. Brüt Satış Karı Bölümü.....	105

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN UFRS'YE GÖRE UYGULAMA

ÖRNEĞİ

4.1. PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.'NİN 2007 YILINA İLİŞKİN FİNANSAL RAPORLAMALARINDAKİ UFRS UYGULAMA ÖRNEKLERİ	109
4.1.1. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. Hakkında Genel Bilgi.....	109
4.2. FİNANSAL TABLOLARIN TFRS/TMS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKEN DÜZELTMELER VE YEVMİYE KAYITLARI	110

4.2.1. Bankalar	111
4.2.2. Menkul Kıymetler	113
4.2.3. Ticari Alacaklar.....	114
4.2.4. Stoklar	115
4.2.5. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	116
4.2.6. Banka Kredileri	117
4.2.7. Ticari Borçlar	117
4.2.8. Kıdem Tazminatı.....	118
4.2.9. Dava Karşılıkları	119
4.2.10. Ertelenen Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü	119
4.3. PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş. 'NİN UFRS' LERE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI.....	120
4.3.1. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. 'nin UFRS' lere Göre Düzenlenmiş Bilânçoları	122
4.3.2. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. 'nin UFRS' lere Göre Düzenlenmiş Gelir Tabloları	125
4.3.3. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. 'nin UFRS' lere Göre Düzenlenmiş Özkaynaklar Değişim Tabloları	126
4.3.4. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. 'nin UFRS' lere Göre Düzenlenmiş Nakit Akım Tabloları	130
4.3.5. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş., 1 Ocak – 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Dipnotlar.....	131
4.3.5.1. Dipnot 1- Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	131
4.3.5.2. Dipnot 2 -Finansal Tabloların Sunum Esasları	132
4.3.5.3. Dipnot 3- Uygulanan Değerleme İlkeleri / Muhasebe Politikaları .	136
4.3.5.3.1. Hasılat	136
4.3.5.3.2. Stoklar	137
4.3.5.3.3. Maddi Duran Varlıklar.....	137
4.3.5.3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	139
4.3.5.3.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	139
4.3.5.3.6. Borçlanma Maliyetleri ve Alınan Krediler	140
4.3.5.3.7. Finansal Varlıklar.....	140

4.3.5.3.8. Türev Finansal Araçlar.....	142
4.3.5.3.9. İşletme Birleşmeleri	142
4.3.5.3.10. Hisse Başına Kazanç	143
4.3.5.3.11. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	143
4.3.5.3.12. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	143
4.3.5.3.13. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar	144
4.3.5.3.14. Kiralama İşlemleri.....	144
4.3.5.3.15. İlişkili Taraflar	145
4.3.5.3.16. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması.....	145
4.3.5.3.17 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	146
4.3.5.3.18. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler.....	147
4.3.5.3.19. Çalışanlara Sağlanan Faydalar/ Kıdem Tazminatları.....	147
4.3.5.3.20. Nakit Akım Tablosu.....	148
4.3.5.3.21. Alış ve Geri Satış Anlaşmaları ("Ters Repo")	148
4.3.5.3.22. Ticari Alacaklar ve Değer Düşüklüğü.....	149
4.3.5.3.23. Sermaye ve Temettüler	149
4.3.5.3.24. Finansal Araçlar ve Finansal Risk Yönetimi	149
4.3.5.3.25. Finansal Araçların Makul değeri.....	152
4.3.5.3.26. Önemli Muhasebe Tahminleri ve Kararları	154
4.3.5.4. Dipnot 4 – Hazır Değerler.....	154
4.3.5.4. Dipnot 5– Menkul Kıymetler	155
4.3.5.6. Dipnot 6 – Finansal Borçlar	156
4.3.5.7. Dipnot 7 – Ticari Alacak ve Borçlar	159
4.3.5.8. Dipnot 8 -Finansal Kiralama Alacakları ve Borçları	160
4.3.5.9. Dipnot 9 -İlişkili Taraflardan Alacaklar ve Borçlar	160
SONUÇ	163
KAYNAKLAR	167
EKLER.....	176

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASB	İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu
ASBJ	Japonya Muhasebe Standartları Kurulu
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
CCAB	Muhasebe Kuruluşları Danışma Konseyi
EFRAG	Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
FAF	ABD Finansal Muhasebe Vakfı
FASAC	ABD Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi
FASB	Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FIB	Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu
FRC	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi
GASB	Alman Muhasebe Standartları Kurulu
GASC	Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
ICC	Uluslararası Ticaret Odaları
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Birliği
IFAD	Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu
IFRIC	Uluslararası Standart Yorumlama Komitesi
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
Md.	Madde
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

PCAOB	ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe denetim Kurulu
SAC	Standart Danışma Konseyi
s.	Sayfa No
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SYK	Standart Yorumlama Komitesi
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
TDMS	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu
TOOB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UMSKo	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
US GAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
y.a.g.e.	Yukarıda Adı Geçen eser
y.a.g.m.	Yukarıda Adı Geçen Makale
YÖK	Yüksek Öğretim Kurumu

ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1: UMSK'nın Yapısı	39
Şekil 2: Muhasebe Standartları Şeması	58
Tablo 1: Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Bilânçoları.....	123
Tablo 2: Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Gelir Tabloları	126
Tablo 3: Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 1 Ocak - 31 Aralık 2007 Hesap Dönemine Ait Özsermaye Değişim Tabloları	127
Tablo 4: Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Nakit Akım Tabloları	130
Tablo 5: Pınar Süt Mamulleri A.Ş.'nin Borç Dökümleri.....	152
Tablo 6: Nakit ve Nakit Benzeri Değerler	155
Tablo 7: Finansal Borçlar	157
Tablo 8: Ticari Alacak ve Borçlar.....	159
Tablo 9: Finansal Kiralama Alacakları ve Borçları.....	160

EKLER LİSTESİ

EK 1	UFRS'lerin Dünyada Uygulanma Düzeyi (Mart 2008 İtibariyle).....	177
EK 2	Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (12.03.2009 İtibariyle)	183
EK 3	TFRS Yorumları	189

GİRİŞ

Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde "Standart" kelimesi; "Belli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, temel olarak alınabilen, tek biçim." olarak tanımlanmıştır.

Muhasebe Bilimi'nde de gerek kavramsal gerekse uygulama esasları, raporlama ve denetim ile ilgili standartlar söz konusudur. Ancak, muhasebe standartları; her ülkeye özgü ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasal yapıya göre şekillenip uygulanmıştır.

Küreselleşmenin oldukça geniş hacim kazanmaya başlaması ile birlikte uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri ağının genişlemesi ve dünyayı saran entegrasyon faaliyetleri, ortak muhasebe dilini, düzenlemelerini ve standartlaşma çabalarını hızlandırmıştır. Bütün bu arayışlar ve çalışmalar sonucunda, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS-International Accounting Standarts) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS-International Financial Reporting Standards) geliştirilmiştir. Günümüzde uluslararası muhasebe standartları açısından yakınsama ve uyumlaştırma çabaları oldukça hız kazanmıştır. Bu çalışmada IAS ve IFRS'nin dünyada ve Türkiye'deki gelişim ve uygulanma süreci ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, IAS ve IFRS'nin genel olarak dünyadaki gelişim süreci incelenmiştir. İkinci bölümde, Türkiye'deki uygulamalar ve yapılan yakınsama çalışmaları, oluşturulan kurullar ve çalışmalara katılan diğer ilgili taraflar ve katkıları incelenerek TMS ve TFRS'nin geliştirilmesi süreci ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, IFRS'nin finansal tabloların düzenlenmesine etkileri, bilanço ve gelir tablosu açısından incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise, UFRS'ye göre finansal raporlama yapan, Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. bünyesinde UFRS'ye göre düzenlenen finansal raporlama uygulama örneğine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI(UMS-IAS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS-IFRS)'NİN OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ

1.1. MUHASEBE STANDARTLARI VE OLUŞTURULMA SÜRECİ

Muhasebede standart bir yapılanma ve uygulama arayışları süreci oldukça geniş bir tarih yelpazesine sahiptir. Muhasebede tek düzen uygulamalara geçilmesi çabaları hem ulusal hem de uluslararası düzeyde tarih boyunca hep var olmuştur. Bu çabalarla ulusal düzeyde gerçekleştirilen muhasebe standartları da yetersiz kalınca, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde geçerli olacak şekilde oluşturulup geliştirilmesi konusunda tüm dünyada ortak yaklaşımlar sergilenmiş ve günümüz itibarıyla oldukça önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Uluslararası düzeyde geliştirilecek muhasebe standartları ile ülkeler arasındaki muhasebe anlayış ve uygulama farklarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe, mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır.¹⁷⁵ Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali yapısını gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlayan bir sistemdir.²

Muhasebe uygulamalarının kaynağını, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturmaktadır. Muhasebe

¹⁷⁵ Mevlüt Karakaya, **Muhasebe Teknikleri (2)**, Tutibay Yayınları, İstanbul, 2006, s.1.

² İbrahim Lazol, "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe", **Muhasebe ve finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı:7, Temmuz 2000, s. 9.

uygulamalarının belli temellere dayanması zorunluluğu vardır. Bu nedenle muhasebe kavram ve ilkelerine dayanarak muhasebe standartları geliştirilmiştir.³

Muhasebe bilgi sistemi, işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır ve şirketlerde o andaki ya da gelecekte çıkarı olup bu nedenle şirket hakkında bilgi edinme gereksinimi duyan karar vericilere bilgi sağlama işlevini yerine getirir.⁴

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir.⁵

Muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin, kullanıcıları açısından istenilen işlevi yerine getirebilmesi, şirket faaliyet bilgilerinin sağlıklı aktarılabilmesi için, aynı nitelikteki olayları aynı şekilde açıklaması, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile olasıdır.⁶

Muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin, bilgi kullanıcılarının geleceğe ilişkin kararlarını etkileyen en önemli faktör olduğuna göre, bunların gereksinimleri karşılayabilecek nitelikte olması istenir.

Muhasebe standartları, finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonominin tüm sektörlerini ilgilendireceği gibi yalnızca bir sektöre dönük de olabilir.⁷

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performanslarının farklı dönemlerde aynı bazda karşılaştırılmasına ve işletme için önemli konularda isabetli kararlar alınmasına yardımcı olur. Aynı zamanda işletmelerin, dönemler itibariyle

³ Başak Akgül Ataman ve Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 4.

⁴ Necdet Şensoy, **Nakit Akış Tabloları**, Yayılım Yayıncılık, 2002, s. 1.

⁵ M. Selçuk Uslu, “ Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 9, Ocak 1998, s. 25.

⁶ Ataman ve Akay, a.g.e., s. 4

⁷ Yüksel Koç Yalkın, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 2, Haziran 2002, s. 2.

analiz kolaylığı sağlayarak aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda doğru yorumlanmasına yardımcı olur. Ayrıca muhasebe standartları işletme denetimlerinin kolaylaştırılmasına da yardımcı olur.⁸

Görüldüğü gibi muhasebe standartları, raporlama içeriklerine ve etkilerine, dolayısıyla ekonomik faaliyetlere oldukça önemli katkılar sağlamaktadır.

1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması ile İlgili Gelişmeler

Muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren gelişmeleri incelemekte yarar bulunmaktadır. Bu konudaki gereksinimleri karşılamaya yönelik görüşlerle, ortak çalışma grupları oluşturulmuş, bu grupların yönlendirmesiyle, standart oluşturacak, geliştirip yaygınlaştıracak ve gerekli uygulama altyapısını kuracak yeni kurum ve kuruluşlar yapılandırılmıştır.

Özellikle son yıllardaki ekonomik ve hukuksal gelişmeler muhasebeden beklentileri daha da artırmıştır. Bu beklentilere yanıt verebilmek için muhasebe bilgi sisteminin yarattığı bilgilerin, kullanıcıları tarafından sıklıkla istendiği ve kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebe standartlarının oluşturulması sürecini tetikleyen uluslararası gelişmeleri incelemek yararlı olacaktır.

1.1.2.1. Bilgilenme Gereksinimlerindeki Gelişmeler

Küreselleşmenin sermaye piyasalarına olan etkisi ve buna bağlı olarak sermaye hareketlerinde ortaya çıkan hızlanma, çokuluslu şirketlerin hem sayısında hem de etki alanlarındaki genişleme, ekonomik entegrasyon çabalarının yoğunlaşma, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaretin tüm dünyaya yayılması gibi süreçler, şirket

⁸ Ataman ve Akay, a.g.e., s. 5.

ortaklarının ve yöneticilerin doğru ve hızlı karar alma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Doğru ve hızlı karar almak sürecinde ise sağlıklı bilgi zorunlu olmaktadır. Çünkü günümüzde sıklıkla karşılaşılan zamanında hızlı karar alma gereği, verimli yönetimin vazgeçilmez unsuru konumuna gelmiştir.

Muhasebe sisteminin sunacağı finansal raporların; şirket ortakları, potansiyel yatırımcılar ve şirketle ilgili muhasebe bilgilerine gereksinim duyan diğer tüm taraflar açısından, doğru, güvenilir, uygun, kolaylıkla erişilebilen, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikli bilgiler içermesi beklenir.

Uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri platformuna açılmış ya da açılmayı hedefleyen şirket bilgilerini sunan finansal raporların, uluslararası farklı sistemlerdeki taraflar açısından, ortak kavram ve değerlendirme esaslarına göre hazırlanmış olmasının, ilgili şirketin ilgili döneme ilişkin faaliyet sonuçları açısından doğru değerlendirilmesine fırsat vereceği açıktır.

Bir şirkete ortak olmak, ortaklığı sürdürmek, ekonomik birliklere katılmak, borç vermek, yükümlülük vermek gibi konularda optimum karar verilebilmesi içinde hiç kuşkusuz ilgili şirketlerin finansal yapısı ve faaliyet sonuçları açısından doğru değerlendirilmesi zorunludur.

Farklı ülkelerde farklı muhasebe standartlarının uygulanması, finansal tablolardan beklentilerin istenilen düzeyde (zaman, içerik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve diğer beklentilere uygunluk açılarından) karşılanmasını engelleyici faktör olmaktadır.

Muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin, kullanıcıları açısından istenilen işlevi yerine getirebilmesi, şirket faaliyet bilgilerinin sağlıklı aktarılabilmesi, aynı nitelikteki olayların aynı şekilde açıklanması, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile olasıdır.⁹

⁹ Ataman ve Akay, a.g.e.,2002, s. 4

Sürekli gelişen ve değişen uluslararası ekonomik koşullar ile birlikte, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler açısından bakıldığında, önceden uygulanmakta olan finansal tablolarla, ekonomideki hızlı gelişmelere ait bilgilerin istenilen düzeyde sunulamayacağı açıktır.

Şirketlerin kamuya açıkladıkları bilgiler ekonomideki tüm taraflar için önemli sonuçlar yaratmaktadır. Bunlardan en önemlisi sermaye piyasasındaki işlevidir. Sermaye piyasasına fon arz eden taraflar, yatırım kararı verirken temel olarak şirketlerin kamuya açıkladıkları bilgileri esas almaktadırlar. Finansal bilgilerin doğru olmaması veya taraflı bilgiler içermesi durumunda, piyasalarda finansal kaynaklar etkin kullanılamayacağı için ekonomik performans olumsuz etkilenmektedir.¹⁰

Finansal tablo ve raporlarla ilgili olarak, finansal tablo kullanıcıları açısından gündeme getirilen en önemli sorun, işletmelerin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki farklılığın en doğru şekilde nasıl açıklanacağı sorunudur. Çünkü günümüzde finansal tablo kullanıcılarının gereksinimleri de değişmiş ve finansal olmayan gelecekle ilgili ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bilgi gereksinimleri açığa çıkmıştır.¹¹

Yukarıda belirtilen sorunları ortadan kaldırmak ve ilgililere istenilen bilgileri gereksinimleri karşılayabilecek şekilde sunabilmek için, finansal raporların tüm ülkelerde ortak bir muhasebe diliyle hazırlanması gereği ortaya çıkmıştır.

1.1.2.2. Ekonomik Gelişmeler

Ekonomi dünyasında firmaların, daha da zorlaşan uluslararası rekabet ortamında teknolojik gelişmelere uyum sağlayarak, uluslararası piyasalarla bütünleşik faaliyetlerini verimli sürdürebilmeleri için, ekonomi alanında hızlı karar almaları ve uygulamaları gerekmektedir.

¹⁰ H. Stolowy ve G. Breton “ A Review of Research on Accounts Manipulation”, **The annual Congress of European Accounting Association**, March, 2000, ss. 29–31.

¹¹ W.S. Upton, “Special Report: Business and financial Reporting”, **Challenges From the New Economy, Norwalk: Financial Accounting Standats Board**, 2001, s.219.

2000’li yılların başında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve bazı Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan muhasebe skandalları sonucu halka açık şirketlerde finansal raporların hazırlanış süreci ve finansal tabloların güvenilirliği tartışılmaya başlanmıştır.

ABD mali piyasalarında 2008’de mali piyasaları vurup birçok çokuluslu şirketi iflasın eşiğine getiren ve tüm ekonomileri etkisine alıp 2009 yılının ilk çeyreğinde tüm dünyaya yayılan ekonomik bunalım da göstermiştir ki, küreselleşen dünyada ekonomi aktörlerinin, hızla değişen ve gelişen ekonomik verilere göre; hızlı, zamanında, sağlıklı ve isabetli karar almalarını gerektirmektedir.

Özellikle son yıllarda, uluslararası standartlara uygun finansal raporlama anlayışını benimsememiş şirket ve ülkelerin, uluslararası piyasalarda faaliyette bulunmaları, kredi alabilmeleri, ortaklıklar kurabilmeleri, ekonomik entegrasyonlara katılabilmeleri neredeyse olanaksız hale gelmiştir.

Bu gelişmeler nedeniyle de, ülkelerin ortak bir anlayışla geliştirecekleri ve uluslararası düzeyde uygulama alanı bulacak, uluslararası muhasebe standartları geliştirme çabaları, değişik ülkelerdeki gerek ulusal gerekse de uluslararası kurum ve kuruluşlarla sürdürülmüş ve sürdürülmektedir. Hatta bu anlayışla yeni uluslararası kurullar, komiteler, çalışma grupları oluşturulmuştur.

1.1.3. Ülkelerin Muhasebe Standartları Oluşturma Çabaları

Muhasebe sistemi uygulamalarının, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile birlikte muhasebe standartlarına dayanması zorunluluğu vardır.¹²

Her ülke kendi ulusal muhasebe standartlarını oluşturma sürecinde farklı aşamalardan geçerek, farklı standartlar belirlemişlerdir.¹³

¹² Lazol, a.g.m., s. 9.

¹³ Ümit Gücenme, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 5, Ocak 2000, s. 7.

Muhasebe standartlarının kimler tarafından belirleneceği ve geliştirileceği her ülkede tartışılmıştır. Bu konudaki yaklaşımlar, her ülkenin kamu ya da özel kesimin etkinlik durumuna, muhasebecilik mesleğinin bulunduğu konuma, hukuksal ve siyasal alt yapıya, finansal ve ekonomik aktörlerin gücüne, muhasebe bilgisi kullanıcılarının sosyal-kültürel düzeyine ve beklentilere bağlı olarak şekillenmiştir.

Muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak bu konuda üç değişik uygulama söz konusudur. Bunlar,¹⁴

- Muhasebe standartlarının yasama yolu ile belirlenmesi,
- Özel kesim düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi,
- Muhasebe standartlarının kamu kesiminden yetki almış özerk kuruluşlarca belirlenmesi olarak açıklanabilmektedir.

Bu uygulama biçimleri hakkında biraz daha detaylı açıklama yapmak gerekli olmaktadır.

1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yolu ile Belirlenmesi

Bu yöntemin genellikle, güçlü devlet otoritesine sahip, muhasebede raporlamaların daha çok verginin hesaplanmasına yönelik olduğu ülkelerde uygulama alanı bulabildiği görülmektedir.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla, yasa ve yönetmelik gibi düzenlemelerle yönlendirilmesinin avantajlı ve dezavantajlı yanları vardır. Muhasebe standartları bir kısım gruplara belli maliyetler yüklerken, bazı gruplara da avantajlar sağlamaktadır.¹⁵

¹⁴ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2000, s. 32.

¹⁵ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Türkiye muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Yayın no:67, TESMER, Ankara, 2006, s.3,4.

Özellikle, Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu yol ile Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.¹⁶

Yasama organı muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyecek, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır. Özel kesim kuruluşları ise bu konuda toplumdan yetki almamış durumdadır. Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının bu zayıflıkları ile yetki ve yaptırım gücü eksikliği en önemli eleştiri konusunu oluşturmaktadır. Bu olumsuzluklar da toplumda, özel sektör tarafından belirlenmiş standartlara uyulmaması sonucunu doğurabilmektedir. Ayrıca bu konuda yapılacak düzenlemelerin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü konumda bulunması beklenir.¹⁷

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesinin en önemli dezavantajı, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansımasıdır.¹⁸

Teknik muhasebe konuları üzerinde iktidarın siyasal görüşleri doğrultusunda karar verebilmesi olasılığıdır. Ayrıca, yasama organının ilgili bürokratların ve politikacıların üzerinde etkili olan grupların görüşleri doğrultusunda karar alma olasılığı da başka bir dezavantajdır.¹⁹

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu uygulamanın olumlu yanları kadar olumsuz yanları da söz konusudur. Buna rağmen devlet otoritesinin kendisini belirgin bir şekilde hissettirdiği ülkelerde uygulama alanı bulmuştur.

¹⁶ Ataman ve Akay, a.g.e., s. 6.

¹⁷ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.3,4.

¹⁸ Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.73,74.

¹⁹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 4.

1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Bu yöntem, sermaye piyasası gelişmiş ve güçlü özel sektöre sahip ülkelerde uygulama alanı bulabilmektedir.

Muhasebe Standartlarının Özel kesim düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi durumunda, belirlenen standartların benimsenmesini sağlamak üzere çıkar gruplarıyla uzlaşma arayışına girişilecektir. Böylece ilgili tüm çevrenin görüşleri önceden dikkate alınacağı için sonradan uygulamada karşılaşılabilecek sorunların önceden giderilmesi sağlanmış olacaktır.²⁰

Buradaki en önemli sorun; standartlara uyumun sağlanmasında, özel kesim düzenleyici kuruluşlarının yaptırım gücünün yeterli olmamasıdır.²¹

Ayrıca, belirlenen standartların kabul edilmesinde, düzenleyici kuruluşun varlığını tehlikeye düşürecek çıkar gruplarıyla uzlaşmaya varma zorunluluğu önemli sorunlara yol açabilmektedir. Bir başka sorun da, standartların en fazla pazarlık gücüne sahip olan çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda şekillenmesidir. Bu durumda standartlar toplumun bir kesimine göre adaletsiz olarak nitelendirilecektir. Ayrıca, uzlaşma arayışları ile standart oluşturulurken zaman kaybına ve uygulamalarda esnekliklere yol açabilecektir.²²

Bu uygulama daha çok, sermaye piyasası gelişmiş ve güçlü ekonomik yapıya sahip gelişmiş ülkelerde görülmüştür.

²⁰ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 4.

²¹ Hanefi Ayboğa, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:180, Eylül 2003, s. 105,106.

²² Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.5.

1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Kamu Kesiminden Yetki Almış Özerk Kuruluşlarca Belirlenmesi

Bu yöntemde devlet, muhasebe standartlarının oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgili olarak, özel yetkilerle donatılmış, özerk yapısı bulunan bir kuruluşu görevlendirmektedir.

Muhasebe standartlarının bu yolla belirlenmesinin en önemli avantajlarından birisi, Yaptırım gücünün yargı destekli olmasıdır. Yasama tarafından yetkilendirilen özerk kuruluş, gücünü yasamadan alacak ve bu şekilde açık ve kesin bir yasal desteğe sahip olacaktır. Özerk kuruluş, yalnızca muhasebe standardı oluşturmakla kalmayacak, teknik uzmanlığa olan gereksinimi de ortadan kaldıracaktır.²³

Yasama tarafından, bu kuruluşların ve çalışanlarının faaliyet alanı yeterince net olarak sınırlandırılmamış olması durumunda keyfi uygulamalarla karşılaşılabilir. Bu kuruluşların, siyasal ve üst kuruluş baskılarına açık olması bir başka dezavantajlı yanıdır. Bu kuruluşların, düzenlemelere tabi olan çıkar gruplarınca ele geçirilme olasılığı da önemli bir tehlikedir.²⁴

Görüldüğü gibi muhasebe standartlarının belirlenmesi ile ilgili olarak farklı uygulama seçenekleri olmakla birlikte, ülkelerin bütünsel yapıları ile iç içe yaklaşımları barındırmaktadırlar. Her ülke kendi yapısına uygun olan yöntemi yaşama geçirmiştir.

1.1.4. Muhasebe Standartlarının Şekillendirilmesinde Etkili Olan Muhasebe Modelleri

Her ülkenin yapısal farklılıklarına göre, farklı muhasebe modelleri uygulanmaktadır.

²³ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.5.

²⁴ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 6,7.

Uluslararası muhasebe literatürüne göre ülkelerin muhasebe uygulamalarına etki eden faktörler şöyle sıralanmıştır;²⁵

- Ülkede uygulanan hukuk sistemi
- Finansman sağlayıcılar
- Vergilendirme politikaları
- Ülkenin içinde yer aldığı politik ve ekonomik birlikler
- Enflasyon durumu
- Muhasebecilik mesleğinin örgütsel yapısı
- Ülkenin kültürel yapısı
- Ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi
- Ülkenin eğitim düzeyi

Muhasebe modelleri üç ana grupta açıklanabilmektedir;

Birincisi, özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda'da geçerli olan **İngiliz-Amerikan Modeli**'dir. Bu ülkelere baktığımızda, sermaye piyasası gelişmiş, ulusal orijinli çokuluslu şirketlerin sayısı çok fazla, eğitim düzeyi çok yüksektir. Dolayısıyla muhasebe, yatırımcılar ile, kreditorlerin karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına hizmet etmeye yönelik şekillenmiştir. ²⁶

İkincisi, kıta Avrupası ülkelerinin çoğu ve Japonya'da uygulanan **Kıta Avrupası Modeli**'dir. Muhasebe uygulamaları temel olarak yasalara dayanmaktadır ve muhafazakardır. Muhasebe düzenlemeleri daha çok vergi gibi devlet merkezli yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik düzenlenmiştir. ²⁷

Üçüncüsü ise, **Güney Amerika Modeli** olup, Güney Amerika'daki ülkelerin çoğunu kapsamaktadır. Bu ülkeler kronik enflasyon sorunu ile iç içe olmaları nedeniyle, muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkisini yansıtması ve enflasyona

²⁵ Christopher Nobes ve R. Parker, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall Europe, London, 2000, s. 52.

²⁶ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 9.

²⁷ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 10.

göre düzeltmenin sürekli olarak kullanılması kaçınılmaz olmuştur. Genel olarak muhasebe sistemi, devletin gereksinimlerine göre düzenlenmekte ve tek düzen uygulamalar şirketlere dayatılmaktadır.²⁸

Ülkelerde farklı muhasebe sistemlerinin uygulanmasının, uluslararası düzeyde önemli sorunlara yol açması nedeniyle ortak bir muhasebe anlayışı ve uygulaması için çalışmalar hızlanmıştır.

Muhasebenin, ülkeler arasında farklı biçimlerde uygulanıyor olması, AB'ye üye ülkelerin tam entegrasyonu sürecinde muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılması çalışmalarını gerekli kılmıştır. Böylece bir üye ülkedeki muhasebe düzenlemelerinin bir başka üye ülkedeki muhasebe düzenlemelerinden daha az bağlayıcı olması sorunu ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.²⁹

Küreselleşen dünyada muhasebe standartlarının, uluslararası düzeyde önemi giderek artmıştır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun gerçekleştirilip, tüm dünyada ortak muhasebe standartlarının oluşturulup, yaygınlaştırılarak uygulamaya geçirilebilmesi için muhasebe ile ilgili kurum ve kuruluşların çalışmaları son aşamalara yaklaşmıştır.

1.1.5. Uluslararası Düzeyde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasında ve Geliştirilmesinde Katkısı Olan Kurum Ve Kuruluşlar

Her ülkede farklı muhasebe ve finansal raporlama standardının uygulanmasının getirdiği sorunların aşılması amacıyla, uluslararası düzeyde geçerliliği bulunan standartların geliştirilmesi çabaları, birçok ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşun çabaları ile şekillenmiştir.

²⁸ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 10.

²⁹ Hermann j.Nordemann, "Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimi Düzenlenmesi-Eğilimler ve Beklentiler", (Ankara: XV.Türkiye Muhasebe Kongresi,Çev.: Selçuk Uslu,TÜRMOB) 1992, s. 87.

Bu çalışmaları yürüten ve destekleyen ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşların bazılarının alfabetik dizilişine aşağıda yer verilmiştir;

AAA- (American Accounting Association) - Amerikan Muhasebe Birliği,

AIMR- (Association for Investment Management and Research) – (ABD) - Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği,

ASB- (Accounting Standards Board) - İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu,

ASBJ- (Accounting Standards Board of Japan) - Japonya Muhasebe Standartları Kurulu

ASC- (Accounting Standards Committee) - (İngiltere) - Muhasebe Standartları komitesi

CCAB- (Consultative Committee of Accountancy Bodies) - (İngiltere) – Muhasabe Kuruluşları Danışma Komitesi

CICA- (The Canadian Institute of Chartered Accountants) - Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü

CTC-UN- (Center for Transnational Corporations- United Nations) - Uluslararası Şirketler Merkezi- Birleşmiş Milletler

EFrag- (European Financial Reporting Advisory Group) - Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu

FASAC- (Financial Accounting Standards Advisory Council) - (ABD)- Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi

FASB- (Financial Accounting Standards Board) - Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FEI- (Financial Executives Institute) - (ABD)- Mali Uygulayıcılar Enstitüsü

FESCO- (Forum of European Securities Regulators)- Avrupa Komisyonu ve Avrupa Menkul Kıymetler Yasal Düzenleyicileri Forumu

FIB- (International Federation of Stock Exchanges) - Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu

FRC- (Financial Reporting Council) - (İngiltere)- Finansal Raporlama Konseyi

GASC- (German Accounting Standards Committee) - Almanya Muhasebe Standartları Komitesi

GIA- (German Institute of Accountants) - Almanya Muhasebeciler Enstitüsü

IAFEI- (International Association of Finance Executives Institutes)-
Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği Enstitüsü

IASB- (International Accounting Standards Board) - Uluslararası Muhasebe
Standartları Kurulu

IASC- (International Accounting Standards Committee) - Uluslararası
Muhasebe Standartları Komitesi

IASCF- (International Accounting Standards Committee Foundation) -
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

ICC- (International Chamber of Commerce) - Uluslararası Ticaret Odaları

ICCFAA- (International Coordinating Committee of Financial Analysts
Associations)- Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi

ICFTU- (International Confederation of Free Trade Unions)- Uluslararası
Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu

IFAC- (International Federation of Accountants) - Uluslararası
Muhasebeciler Birliği

IFAD- (International Forum for Accountancy Development) - Uluslararası
Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu

IFRIC- (International Financial Reporting Interpretations Committee) -
Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Yorumlama Komitesi

IOSCO- (International Organization of Securities Commissions) Uluslararası
Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü

OECD- (Organisation For Economic Cooperation and Development) -
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SAC- (Standard Advisory Council) - Standart Danışma Konseyi

US PCAOB- (US Public Company Accounting Oversight Bom-d) - ABD
Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu

US SEC- (US Securities and Exchange Commission) - ABD Sermaye
Piyasası Kurumu

WB- (World Bank) - Dünya Bankası

Burada belirtilen kurum ve kuruluşlar, “Uluslararası Muhasebe Standartları”nın oluşturulması ve geliştirilmesinde gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde katkı ortaya koyan kurum ve kuruluşların tamamı olmayıp, burada yalnızca belli başlı olarak kabul edilebilecek olanlardan söz edilmiştir.

1.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Etkili Olan Önemli Organizasyonlar

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulması sürecine birçok kurum ve kuruluş katkıda bulunmuş olmakla birlikte, bu çalışmalara etkin olarak katılmış bazı önemli kurum ve kuruluşların çalışmalarının daha ayrıntılı incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bilindiği üzere günümüzde uluslararası düzeyde, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) benimsenmiş durumdadır.³⁰

1.1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC)

IASC; Amerika, Almanya, Fransa, Japonya, Avustralya, Kanada, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının bir araya gelip anlaşmalarıyla 1973 yılında kurulmuştur. 1983 yılından itibaren, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na üye olan tüm organlar da IASC üyeliğine katılmışlardır. Komite, İş dünyasında finansal raporlama amacıyla kullanılan ilkelerde tüm dünya çapında birlik sağlamayı hedeflemektedir. Bu nedenle, kamu yararı için finansal tablolardaki bilgilerin, şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak sunulabilmesi için anlaşılabilir, yüksek kaliteli ve yaptırımı olan küresel muhasebe standartlarının geliştirilmesi, bunların sıkı bir şekilde uygulanması ve hedeflenen

³⁰ Ann Tarca, “International Convergence of Accounting Practices: Chosing Between IAS and US GAAP”, **Journal of International Financial Management and Accounting**, March 2004, Vol:15, s. 60.

çözümler için, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının olabildiğince birbirine uyumlaştırılması amaçlanmaktadır.³¹

Muhasebe ilkeleri ile ilgili kararlar IASC Yönetim Kurulu'na alınmakta ve Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) olarak açıklanmaktadır. Karar alma sürecinde; konuyla ilgili komite Yönetim Kurulu'na öneride bulunmak üzere ilkelere ilişkin bir taslak ve önerinin lehine ve aleyhine görüşleri hazırlar. Yönetim Kurulu tartışmayı kamuya açan bir taslak metni açıkladıktan sonra, standardın son halini belirlemek üzere gelen yorumları tartışır. Standardın kabul edilmesi için Yönetim Kurulu'nun üçte ikisinin onayına gerek duyulur.³²

IASC'ın belirlediği Uluslararası Muhasebe Standartları'nın, tüm dünyada giderek yaygınlaşıp uygulanmaya geçirilmekte olduğu görülmektedir. Türkiye'nin de yer aldığı birçok ülke, IASC'ın yayınladığı Uluslararası Muhasebe Standartları'nı tam set halinde kendi dillerine çevirip, uygulamaya dönük çalışmalar içerisine girmektedirler.

1.1.6.2.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)

IFAC ulusal profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir kuruluş olup, özellikle kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanında muhasebe uygulamaları ile iç içe durumdaki uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmektedir. Halen 100'ün üzerindeki ülkeden 150'den fazla kuruluş ve 2.000.000'dan çok muhasebeci üyesi bulunan IFAC, muhasebecilerin hizmetlerini, yüksek kalitede kamu yararına sunabilmelerinin sağlanabilmesi için,

³¹ http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#para_politikasi (Erişim tarihi: 05.03.2009), s. 18,19.

³² Cengiz Toraman ve M. Fatih Bayramoğlu, "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, 17.World Congress of Accountants Noveember 2006 (Özel Sayı), s. 462.

mesleğin geliştirilmesini ve standartların dünya çapında yaygınlaşmasını amaçlamaktadır.³³

1.1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nın bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000'de IFAC'ın da katılımıyla Edinburgh'da yapılan Genel Kurul Toplantısı'nda bağımsız bir kuruluş haline dönüşmüştür. Kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Böylece 2001'den itibaren IASB, IASC'ın yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)'nin yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur. IASB, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite konumuna gelmiştir.³⁴

IASB'ın amacı, uluslararası alanda kabul görmüş standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartları'nda değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'ni, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. Bunu yanı sıra IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicilerle birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirlerine yakınlaştırmak da amaçları arasında yer almaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, tüm dünyada etkin uygulanabilmesi için basit ve anlaşılabilir nitelikte hazırlamaktadır. Bir başka görev

³³ http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#para_politikasi (Erişim tarihi: 05.03.2009), s. 20.

³⁴ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 463.

alanı da, uygulamada ortaya çıkan sorunlar karşısında, standartlarda gerekli güncellemeleri yapmaktır.³⁵

1.1.6.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants- FEE)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa’da muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. Çoğunluğu Avrupa Birliği’ne üye ülkelerden olmak üzere 500.000’i aşkın meslek mensubunu kapsamaktadır. FEE, Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak,30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. FEE, Avrupa’daki meslek mensuplarının faaliyet alanlarını da kapsayan, denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve demokratikleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konularında çalışmalar yapmaktadır. FEE, Avrupa muhasebecilik mesleğini uluslararası düzeyde temsil eden bir örgüt olması nedeniyle, gerek IFAC ve gerekse IASB ile yakın ilişkiler içerisinde.³⁶

1.1.6.5. Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (International Organization of Securities Comissions- IOSCO)

Merkezi Montreal (Kanada)’da bulunan IOSCO ile IASC arasında yapılan ortak çalışmalar sonucunda Mayıs 2000 raporu yayınlanmıştır. IOSCO Teknik Komitesi, yapılan çalışmalar sonucunda üyelerine sınır ötesi işlemlerinde ve çokuluslu firma önerileri doğrultusunda 30 uluslararası standardın kullanılmasını tavsiye etme kararı almıştır.³⁷

³⁵ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 463,464.

³⁶ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 464.

³⁷ http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#para_politikasi (Erişim tarihi: 05.03.2009) s. 22,23.

Yukarıda belirtilen organizasyonlar, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesinde oldukça etkin rol üstlenmişlerdir. Ülkeler bazındaki gelişmeler ise, her ülkenin kendisine özgü yapısal normların etkisiyle şekillenmiştir.

1.1.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Örnek Bazı Ülkelerdeki Gelişmeler

Ülkelerin, muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda kendilerine özgü yapısal koşullara sahip olmaları nedeniyle, muhasebe standartlarının oluşturulması ve uluslararası standartlara yakınsama çalışmaları, farklı yapılarıdaki kuruluşlarla ve uygulamalarla gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Konu ile ilgili olarak bazı ülkelerdeki gelişmeler, örnek olması bakımından bu çalışmada yer almıştır.

1.1.7.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin yasal yetki ABD Sermaye Piyasası Kurumu (The Securities and Exchange Commission- SEC)'na aittir. Yasal yetkinin bir kamu otoritesine ait olmasına rağmen, uygulamada kamu ve özel sektör düzenlemelerini kapsayan karma sistemin yer aldığı görülmektedir. 1929 finansal bunalım sonrasında yasal düzenlemelerle muhasebe standartlarının oluşturulması adımları atılmıştır.1934 yılında yapılan yasal düzenleme ile SEC'e finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak SEC, bu konudaki yetkisini denetim ağırlıklı sürdürüp, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde, Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) gibi özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir.³⁸

³⁸ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 11.

ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri, düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından üç döneme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Bunlar; AICPA’nın etkin rol aldığı 1939- 1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure- CAP) dönemi, Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) 1959–1973 dönemi ve 1973’de kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması işlevini yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB)’nun etkin olduğu dönemdir. FASB,1973 yılında APB deneyiminde belirlenen yetersizliklere çözüm getirmesi amacıyla kurulmuş olup, geliştirdiği standartlar SEC’in onayına sunulmaktadır.³⁹

ABD’de muhasebe standartları oluşturma süreci 1939’da başlamış olup günümüzde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), muhasebe standartlarını belirlemektedir. FASB, 2006 yılı itibariyle 158 adet standart yayımlamıştır.⁴⁰

Son yıllarda, FASB ile IASB arasında yakınsama konusunda oldukça verimli sayılabilecek gelişmeler sağlandığı gözlenmektedir.

1.1.7.2. İngiltere

İngiltere’nin, güçlü ve bağımsız bir muhasebe mesleğinin gelişmiş olması, özel sektör tarafından oluşturulmuş ayrıntılı muhasebe sisteminin bulunması, Amerika’daki muhasebe mesleği mensupları ile yakın ilişki içerisinde olup aynı dili konuşmanın getirdiği güçlü bağlara sahip olması, muhasebe düzenlemeleri bakımından diğer Avrupa ülkelerinden farklılaşmasını sağlamıştır. 1970 yılında meslek mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee-ASSC)’nin kurulmasıyla, ilk kapsamlı muhasebe standardı oluşturma gelişmeleri başlamıştır. ASSC, 1976 yılında oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy

³⁹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 12,13,14.

⁴⁰ Necdet Sağlam, “Türkiye Muhasebe Standartları’na Genel Bakış Semineri- Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası” Dedeman Oteli, Ankara, 30 Kasım 2006, **Sunum Kitapçığı**, s. 3.

Bodies- CCAB)'nin de desteğini alarak yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee- ASC) adını almıştır. Yaşanan sıkıntılar nedeniyle 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartlarının oluşturulması sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC), Standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluş olarak belirlenmiştir. Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması konusunda yetkili kuruluş konumuna getirilmiştir.⁴¹

İngiltere'de geliştirilmiş bulunan raporlama sistemi, vergi idaresinin gereksinimlerini karşılamaya yönelik olmaktan çok, özel sektörün gereksinimlerini karşılamaya yöneliktir.⁴²

Görüldüğü gibi, İngiltere'deki muhasebe uygulamalarının, kamu otoritesi baskısından oldukça uzak ve tüm kamuya yönelik olmasının en önemli nedeni, sermaye piyasası ve muhasebe kültürünün gelişmiş olmasıdır.

1.1.7.3. Almanya

Muhasebe standartları yasal düzenlemelerle geliştirilmiştir. Yasalara dayanan muhasebe uygulamaları konusunda köklü bir geçmişe sahip olan Almanya'da, muhasebe uygulamaları Tekdüzen Hesap Planı ile yürütülmüştür. Finansal raporlamalar daha çok vergi idaresine yönelik yapılmaktadır. Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants- GIA) muhasebe ile ilgili konu ve yasalar hakkında yorum ve açıklamalar yayımlamıştır. 1 Mayıs 1998'de yapılan yasal düzenleme ile muhasebe standartları oluşturmakla görevli, Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee-GASC) adında bir özel sektör muhasebe standardı geliştirici kuruluş oluşturulmuştur. Böylece muhasebe uygulamalarında oldukça muhafazakar tutum sergileyen

⁴¹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 14,15.

⁴² Steve Lawrence, "International Accounting", **International Thomson Business Pres**, London, 1996, s.171,172.

Almanya’da da Uluslararası Muhasebe Standartları’na uyum konusunda önemli bir adım atılmış olmaktadır.⁴³

1.1.7.4. Japonya

Japonya’da, 2001 yılına kadar muhasebe standardı yayımlama sorumluluğu Muhasebe Danışma Konseyi (Business Accounting Deliberation Council- BADC)’ne aitti. 2001 yılından sonra, Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board of Japan- ASBJ)’nu da kapsayan ve bir özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe Standartları Vakfı (Financial Accounting Standards Foundation- FASF) kurulduktan sonra, Muhasebe standartlarının geliştirilmesinde özel sektörün payı artmıştır.⁴⁴

1.1.7.5. Avrupa Birliği’nde Genel Olarak Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

AB’nde muhasebe uyumlaştırılması; şirketler hukuku yaklaşımına dayanmaktadır. Bu yaklaşımda kullanılan enstrümanlar genellikle direktiflerdir. Direktifler, üye ülkelere getirilen yasal düzenlemelerdir. Bu uyumlaştırma tekniği dünyanın başka bir yerinde kullanılmamakta ve diğer tekniklerin hazırlanış ve uygulanış yönünden farklılık göstermektedir. AB, 1., 4., 7. ve 8. Direktifleri, AB üyesi ülkelerde muhasebe uygulamalarını düzenlemiştir. Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı; muhasebe kurallarını AB üyesi ülkelerinin tümünde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmış olmasıdır.⁴⁵

AB genelinde uygulanan muhasebe standartları, pek çok gelişmiş ülkeye yayıldığı için, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın geliştirilmesi sürecinde AB’nin ağırlığı oldukça hissedilmiştir.

⁴³ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 16,17.

⁴⁴ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 19,20.

⁴⁵ Sağlam, a.g.e., s. 3.

1.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ

Şirketlerin sahip oldukları varlık, borç ve sermaye yapıları ile faaliyet sonuçları hakkındaki bilgi gereksinimleri, ancak finansal raporlar ile karşılanmaktadır.

1.2.1. Finansal Raporlamanın Tanımı ve Önemi

Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde; “ rapor” ve “rapor verme” kelimeleri aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

“**Rapor**”, “Herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu, düşünceleri veya gözlemleri bildiren ve o işle görevlendirilen kişi ya da kişilerce kaleme alınmış yazı”, **Rapor vermek** ise; “Herhangi bir konuda yapılan inceleme, araştırma sonucu; düşünce veya gözlemleri yazıyla bildirmek”tir.

Bu durumda **Finansal raporlama** da; şirketlerin belli zamanlardaki finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilgili bilgi kullanıcılarının beklentilerine yönelik, belli biçim ve yöntemlere göre hazırlanarak, sunulması olarak tanımlanabilir.

Finansal raporların, ilgili şirkete ait bilgileri, ilgili tüm tarafların gereksinimlerini karşılayacak şekilde tam, doğru, anlaşılabilir ve zamanında açıklaması beklenir.

Bu konuda, ülkelerde oluşturulan finansal raporlama standartları, her ülkenin ekonomik, politik, hukuksal, sosyal-kültürel yapısına ve dünya ile bütünleşik olmamasına vb. özgün yapısına göre şekillenmiştir.

Genel olarak bakıldığında, “Kural Bazlı” ve “İlke Bazlı” olmak üzere iki farklı finansal raporlama standartları söz konusudur.

1.2.2. Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartları

Kural Kavramı, sözlük (TDK Sözlüğü) anlamında; “bir sanata, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam” olarak tanımlanmıştır.

İlke kavramı ise; “temel düşünce, temel inanç, umde, unsur, prensip, temel bilgi” olarak tanımlanmıştır.

Bu açıklamadan sonra, iki farklı yaklaşımla ortaya çıkan kural bazlı ve ilke bazlı finansal raporlama standartları ayrı ayrı incelenip karşılaştırılması yerinde olacaktır.

Literatürde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’nin ilke bazlı, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’nin ise kural bazlı olduğu kabul edilir. İlke, bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte prensipler olarak açıklanabilirken, kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır.⁴⁶

US GAAP ve UFRS, niteliksel özellikler açısından temelde benzer olsalar da, kavramsal çerçeve, tanım ve yaklaşım açılarından oldukça farklı oldukları görülecektir. Bu farklılıklar finansal raporlama standartlarına da oldukça yansımaktadır.

FASB’ye göre finansal raporlama standartlarının özelliklerini daha iyi ortaya koyabilmek için, finansal raporlarda bulunması gereken temel niteliksel özelliklere göre değerlendirmek yerinde olacaktır.

FASB’ye göre, finansal raporların içeriğindeki bilgilerin, gereksinimleri karşılamaya uygun olabilmesi için, alınacak kararları etkilemeye yetkin olması gerekmektedir. Gereksinimleri karşılamaya uygunluğu belirleyen üç unsur;

⁴⁶ Çağnur Kaymaz Balsarı ve A.Fatih Dalkılıç, “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs 2007, s. 106.

zamanlılık, tahminleme değeri ve geri bildirim değeri olarak belirlenmiştir. IASB'ye göre ise; Zamanlılık (Timeliness), Tahminleme Değeri (Predictive Value) ve Doğrulama Değeri (Confirmatory Value) olarak açıklanmıştır. IASB'ye göre bilginin gereksinimleri karşılamaya uygun olabilmesi için kararları etkilemesi koşulunun da olması gerekir.⁴⁷

IASB Kavramsal Çerçeve'sinde, güvenilirlik özelliği; temsilde doğruluk (faithful representation), özün önceliği (substance over form), tarafsızlık (neutrality), ihtiyatlılık (Prudence) ve tamlık (completeness) kavramlarını içermektedir. FASB'ye göre ise; bir bilgi eğer doğrulanabilir, tarafsız ve kullanıcılar tarafından, temsil edilmeye çalışılanı temsil ettiğine inanılıyorsa güvenilirdir. Bu tanım, temsilde doğruluk, tarafsızlık ve doğrulanabilirlik (verifiability) kavramlarını içermektedir. FASB'ye göre temsilde doğruluk kavramının özün önceliğini de kapsamaktadır. Ayrıca ihtiyatlılık kavramı FASB tarafından niteliksel özelliklerin tamamıyla dışında bırakılmıştır. FASB, tamlık kavramını da güvenilirlik kavramının içerisinde barındığı gerekçesi ile niteliksel özellikler içerisinde almamıştır.⁴⁸

Anlaşılabilirlik; finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olması gereğini ortaya koyar. UFRS, kullanıcıların belli bir anlayış içerisinde olduklarını benimser. FASB ise anlaşılabilirliği, "bilginin öneminin kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalıdır" şeklinde tanımlamıştır.⁴⁹

UFRS'ye göre karşılaştırılabilirlik özelliği; finansal tablo bilgi kullanıcılarının, bir şirketin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri izleyebilmeleri için şirketin finansal tablolarını, gerek kendi içinde dönemsel olarak, gerekse aynı sektördeki başka şirketlerle karşılaştırma olanaklarının olması gerektiğini açıklar.⁵⁰

⁴⁷ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 107.

⁴⁸ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 107,108.

⁴⁹ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 108.

⁵⁰ <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/kavram.doc>, (06.03.2009), Paragraf:39, s.15.

US GAAP’da yer alan tanıma göre karşılaştırılabilirlik özelliği; iki ya da daha fazla ekonomik koşul altındaki benzerlik ve farklılıkları tanımlama olanağı sağlamaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekir. Hem US GAAP’da hem de UFRS’de karşılaştırılabilirlik kavramını içeriğinde tutarlılık kavramı da yer almıştır.⁵¹

Yukarıda, finansal raporlarda bulunması gereken niteliklere göre ilke bazlı ve kural bazlı finansal raporlama standartlarına değinilmiştir. Ancak, konunun daha iyi kavranmasını sağlamak amacıyla, bu iki muhasebe standart biçiminin ayrı ayrı incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

1.2.2.1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları

İlke bazlı hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte olup, belirtilen ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum “mesleki yargı” olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Buradaki mesleki yargı, bilgi, deneyim, nesnellik ve doğruluktan oluşan bir kombinasyondur. Birden fazla seçenek karşısında deneyim, bilgi ve yürürlükteki muhasebe standartlarını dikkate alan bir yaklaşım biçimidir. İlke bazlı muhasebe standartları özün önceliği kavramın esas almaktadır. Kuralların zamanla amaç ve işlevini yitirmesi ve iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler, ilke bazlı standartlara olan gereksinimi daha da artırmıştır. Mesleki yargı etkin uygulanabildiği sürece ilke bazlı muhasebe standartlarının kural bazlı muhasebe standartlarına göre üstünlüğü tartışmasızdır.⁵²

ABD’de son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal raporlamaya olan güveni oldukça sarsmıştır. Bu nedenle kural bazlı olarak kabul edilen Amerikan Muhasebe Sistemi yerine, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na benzer nitelikli, ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi konusunda yoğun çalışmalar yapılmaktadır. ABD’nin finansal raporlama ile ilgili olarak son yıllarda Uluslararası

⁵¹ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 109.

⁵² Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 109,110.

Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlaştırma çabaları, ilke bazlı standartların geliştirilmesi yönünden oldukça verimli olmuştur.⁵³

İlke bazlı muhasebe standartları yerine “özün önceliği bazlı muhasebe standartları” deyimini kullanılabilmektedir.⁵⁴

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) arasındaki harmonizasyon çabaları açısından da önemli olacak şekilde, ABD’nde son dönemlerde kural bazlı olarak nitelendirilen Amerikan Muhasebe Sistemi’nin yerine İlke bazlı yeni standartlar getirilmesi ile ilgili somut gelişmeler yaşanmaktadır.⁵⁵

İlke bazlı olarak geliştirilmesi gereken muhasebe standartlarının oluşturulmasında; özün önceliğine uyulması, standartların konusunu oluşturan temel ekonomik işlemlerin tanımlarının yapılması, standartların, düzenledikleri ekonomik işlemlerle ilgili olarak getirilen ilkelerin uygulama rehberleri ile desteklenmesi, Standartlar hazırlanırken açık ve net tanımlara yer verilmesi gibi konuların dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁶

İlke bazlı muhasebe standartlarına getirilen en önemli eleştiri konuları ise; bu özellikteki standartlara göre hazırlanmış finansal raporların birbirleriyle karşılaştırılabilirliğini azaltabilecektir. Ayrıca, ilkelerin yorumlanması, yorum yapanın bilgisi, deneyimi gibi değişkenlerle yakından ilgili olduğundan benzer hatta aynı işlemlerin farklı şekilde yorumlanmasına neden olabilecektir. Bir başka eleştiri konusu da, ilke bazlı standartlar, yoruma açık yapısı ve mesleki yargının varlığı ile yargı konusunda açık uçlu kalınması sonucunu doğurmaktadır.⁵⁷

⁵³ G.J.Beston, M. Bromwich, A.Wagenhofer, “Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB’s Standard Setting Strategy, **Abacus**, 2006, Vol.42, No:2, ss. 165–188.

⁵⁴ T. Psaros ve K.T. Trotman, “The impact of the type of accounting standards on preparers Judgments”, **Abacus**, 2004, Vol.40, No:1, ss. 76–93.

⁵⁵ B. Bennet, M. Bradbury ve H. Prangnell, “Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards”, **Abacus**, Vol.42, No: 1, ss. 189-204.

⁵⁶ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 110.

⁵⁷ Balsarı ve Dalkılıç, y.a.g.m., s. 110.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ilke bazlı muhasebe standartları, kural bazlı muhasebe standartlarının yarattığı sorunları çözüme kavuşturmak amacıyla giderek yaygınlaşmakta ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulmasında önemli bir esin kaynağı olmaktadır.

1.2.2.2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları

US GAAP'in Kural bazlı olarak nitelendirilmesinin göstergeleri olarak, standartların içinde kesin kurallar barındıran yorumlar ve uygulama rehberi bulunması, kurallara ilişkin istisnaların oldukça detaylı olarak belirtilmesinden söz edilebilir. US GAAP'in bu kadar çok kural içermesi, zaman içerisinde ortaya çıkan gereksinimlerle ortaya çıkmıştır. US GAAP Kavramsal Çerçeve içerisinde, finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tuttuğu için bu konuda kesin kurallar getirilmiştir. Kesin kurallar getirilmesiyle birlikte muhasebe uygulamalarında daha az hukuki dava açılması sağlanmış ve açılan davaların da kolaylıkla çözülmesi gerçekleşmiştir. Ancak, muhasebe standartlarının kural bazlı hazırlanmasının, kuralların zamanla amaç ve işlevini yitirmesi ve iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmelere uyum sağlayamaması gibi olumsuz yanları vardır.⁵⁸

Bu iki farklı bazda hazırlanmış ve uygulanmakta olan finansal raporlama standartlarının son yıllarda yakınsama çalışmaları hız kazanmış ve oldukça önemli sayılabilecek nitelikte gelişmeler kaydedilmiştir.

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS-IAS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS-IFRS) İLE İLGİLİ UYUMLAŞMA VE YAKINSAMA ÇALIŞMALARI

“Finansal tablolar”, muhasebe sistemi içinde kaydedilmiş bulunan ve toplanmış bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır.⁵⁹

⁵⁸ Balsarı ve Dalkılıç, a.g.m., s. 110,111.

⁵⁹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, 2007, s. 4.

İşletme bilgilerini yansıtan finansal tabloların her ülkede farklı yapılarda hazırlanıp sunulması, uluslararası düzeyde faaliyette bulunan firmalar açısından sıkıntılara neden olmaktadır. Bu nedenle ortak bir muhasebe diliyle oluşturulmuş finansal tablolar için uluslararası ortak bir finansal raporlama standardı oluşturma çalışmaları uzun süreden beri sürmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), tüm dünyada muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tabloların, şirketlerin finansal durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst olarak yansıtacak şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Gerçeğin dürüst biçimde yansıtılmasını sağlayabilmek, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmasını gerektirmektedir. Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile UFRS'nin uyumlaştırma çabaları hızlanmıştır. Bununla birlikte, uluslararası doğru, karşılaştırılabilir ve saydam bilgi gereksiniminin önemi yeniden ortaya çıkmıştır. 1973- 2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan ve bazıları yürürlükten kalkmış bulunan 41 standart, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak tanımlanmaktadır. Daha sonra bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan 7 standart ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak tanımlanmıştır.⁶⁰

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilmektedir. Dar anlamda, önceki yapıda Uluslararası Muhasebe Standartları komitesi (IASC) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak adlandırılan standartlardan ayrı olarak, IASB'nin yayımlayacağını önceden duyurduğu yeni seri numaralı standartlardır. Daha geniş anlamı ise, günümüzde IASB tarafından çıkarılan

⁶⁰ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 465.

standartlar (UFRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından onaylanan yorumlar ile daha önceden IASC tarafından çıkarılan standartları ve Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) tarafından onaylanan yorumları kapsamaktadır. IASB, 18 ve 20 Nisan 2001 tarihleri arasında yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve SIC'in yorumlarını onaylamıştır. Bu tarihten sonra çıkarılan tüm yeni muhasebe standartları, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak, yorumlar ise “Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)”nin adıyla adlandırılmaktadır.⁶¹

Finansal raporların hazırlanması ve sunumuna ilişkin olarak yayınlanan Çerçeve Metin (Framework) ise, bir muhasebe standardı olmayıp, şirketlerin, özellikli bir konuda standardın ve yorumun olmaması durumunda başvurmaları için hazırlanmış bir kaynaktır. İşletmeler, Çerçeve Metin’de yer alan genel görüşleri dikkate alarak muhasebe politikalarını belirlerler. Çerçeve Metin, standart ya da yorum ile çelişiyorsa, öncelikle standart ya da yorum uygulanmalıdır.⁶²

Türkiye’de de İMKB’ye kote olmuş şirketlerin 2005 yılı itibariyle ilke bazlı UFRS’ye göre finansal raporlama yapmaları zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK Yasa Tasarısı’nın yasalaşması ile birlikte UFRS’nin uygulama alanı genişleyecektir.⁶³

Finansal raporların tarihsel gelişimi incelendiğinde, genellikle hedef kitlenin istediği formata yönelik hazırlandığı görülecektir. Genellikle kamunun beklentilerine (vergi matrahının belirlenmesi vb. gibi) göre finansal raporlama uygulaması çok yaygın olarak gerçekleşmiştir. Özellikle sermaye piyasası ve ekonomik alanda gelişmiş ülkelerde, ekonomik aktörlere bilgi sağlamak ve onların karar almalarını kolaylaştırmak amaçlı finansal raporlamalar uzun süreden beri uygulanmaktadır.

⁶¹ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 465,46

⁶² Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 466.

⁶³ Yüksel Koç Yalkın,V. Demir, ve D. Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali çözüm Dergisi**, Kongre Özel Sayısı, Kasım 2006, ss.291-307.

Günümüzde küresel ekonomi koşullarında yüksek kaliteli ve uluslararası boyutta karşılaştırılabilir finansal bilgi talebi oldukça önem kazanmıştır. Son zamanlarda birçok kuruluş, finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırma yönünde önemli çabalar içerisine girmiştir. UFRS (- IFRS)'ler, ortak bir muhasebe dili oluşturmada yakınsama sürecinin en önemli düzenlemeleridir.⁶⁴

UFRS'nin amacı, finansal tabloların, işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını gerçeğe en uygun bir durumda yansıtabilecek şekilde hazırlanmasıdır.⁶⁵

Küreselleşme eğilimlerindeki artış, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin biçimde kullanımı ile birlikte, muhasebe ve meslek mensuplarının vizyonu “yeni dünya düzeninin global yapısında pazarın bilgiye ve teknolojiye dönük yüzü olarak var olmak” olmalıdır.⁶⁶

Gelişen dünya ticareti, sermaye hareketlerindeki sınır tanımaz gelişmeler ve ekonomik entegrasyonlar, günümüzde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın tüm dünyada giderek daha fazla uygulanma alanı bulmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Artık pek çok ülkede finansal raporlar, yalnızca belli bir kesime yönelik değil, tüm ilgili bilgi kullanıcı taraflara yönelik olarak UFRS kapsamında hazırlanmakta ve sunulmaktadır.

UFRS'nin raporlama kapsamı, UFRS uygulamalarına katılan işletmelerin kendilerini sürekli olarak gözetim altında hissetmeleri ve bu süreç ile kendilerini istenilen forma (kendilik denetimi) getirmelerinde önemli rol oynamaktadır.⁶⁷

⁶⁴ Sinan Aslan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri” **Muhasebe Finans Dergisi**, Sayı:23, Temmuz2004, s.93.

⁶⁵ <http://www.consulta.com.tr/content/view/47/138/> (erişim:27.01.2009)

⁶⁶ Yahya Arıkan, “Meslekte Vizyon ve Dünya Muhasebe Kongresi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:77, 2006, s.12.

⁶⁷ Hilmi Erdoğan Yayla, “Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Aralık 2007, Sayı: 4, s.131.

Dünya çapında kullanılabilecek, kaliteli tek bir muhasebe standartları setinin oluşturulması durumunda,

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarının düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı risklerden dolayı artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı hedefleyen şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, Uluslararası düzeydeki faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesine olanak verecektir.⁶⁸

Menkul kıymetler borsasına sahip ülkelerin çoğunluğu finansal raporlama mevzuatı olarak UFRS'yi kabul etmiştir. Diğer ülkelerde de UFRS'ye izin verilmesi yaklaşımı giderek artmaktadır.⁶⁹

Küresel düzeyde muhasebede standart düzenleme süreçleri, uluslararası ve ulusal düzeyde pek çok meslek ve diğer kuruluşun kapsamlı ve disipline olmuş çalışması sonucunda oldukça hız kazanmış olup, bu konuda birlikte oluşturulan sorumlu ve yetkili organizasyonların sistemli faaliyetleri ile sonuç alınmaya başlanmıştır.

Ulusal düzeydeki standart düzenleyici kuruluşların bu amaçla sergiledikleri çalışmaların, bir anlamda uluslararası düzeydeki standart düzenleyici kuruluşların

⁶⁸[http:// www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL](http://www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL) BAKIŞ.pp#256,1,ULUSLARARSI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI(UFRS)'NA GENEL BAKIŞ,Cemal İbiş, (Erişim: 05.03.2009)

⁶⁹ Mustafa Aysan,"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, s.51.

hierarchy yapısı altındaki çalışmalara dönüşmüş olması nedeniyle, küresel süreçlerden bağımsız oldukları düşünülemez.⁷⁰

01.01.2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği (AB)'nde, sayısı yaklaşık 7.500'ü bulan halka açık şirketlerin, bankalar ve finans kurumları dahil, kullanmak zorunda oldukları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards (IFRS) ile uyumlu muhasebe uygulamalarında birlik uyumu amaçlanmaktadır. Bilindiği üzere IFRS Uluslararası Muhasebe Standartları (IASs)'nin yeni versiyonudur.⁷¹

1.3.1. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları'na Uyumlaşma ve Yakınsama Sürecine Etkin Olarak Katılan Örgütler ve Bu Sürece Katkıları

Bir ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi; ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güçlü olabilmesi ve hisse senetlerinin New-York, Londra, Frankfurt, Amsterdam ve Tokyo gibi büyük menkul değerler borsalarına kote ettirebilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, uluslararası muhasebe standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara, bunlara göre hazırlanan yıllık rapora ve denetleme raporuna gereksinimi vardır. Ulusal muhasebe standartları yerini Uluslararası Muhasebe Standartları'na yani IAS'a bırakmıştır. IAS'nin de yerini, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin hazırladığı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) almıştır; yasa koyucular yasalarını anılan standartlara uydurmaktadır.⁷²

Avrupa düzeyinde muhasebenin uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalar tarihsel olarak, kamusal otoriteler tarafından yürütülmüştür. Bu süreç oldukça mücadeleli bir

⁷⁰ Hugh C. Willmott ve diğerleri, "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries", **Accounting Auditing And Accountability Journal**, Vol. 5, No:2, ss.32- 56.

⁷¹ Namık Kemal Uyanık, "Muhasebe, Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler", E-yaklaşım, Sayı: 17, Aralık 2004, s. 1. / <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm> (erişim: 24.05.2007),s. 1.

⁷² http://www.turmob.org.tr/sistem/FCeditor/filemanager/Arsiv/userfiles/file/ttk_tasari.pdf (erişim: 03.02.2009).

süreç olmuştur. Bu süreçte, İngiltere ve İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü, 1966 yılında bir çalışma grubu oluşturulmasını önermiştir. Bu “Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu” bünyesine İngiltere, Kanada ve Amerika’daki yetkili meslek örgütleri katılmıştır. Grup 1977 yılında dağılmasına kadar, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ile ilgili olarak 20 adet çalışma yayımlamıştır. Bu üç ülkeye 6 ülkenin de katılımıyla ve 16 mesleki muhasebe örgütünün girişimiyle 1973 yılında IASC kurulmuştur. Böylece uluslararası muhasebe standartları oluşturulması yolunda gerekli örgütsel platform gerçekleştirilmiş oldu. Ancak IASC çalışmalarında farklı çıkar gruplarının etkilerinin ve ulusal muhasebe geleneklerindeki farklılıkların tutarlı bir çerçeveye oturtulması çok zor olmuştur.⁷³

Uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarının niteliğini artırmak hedefi için IASC ve 1977 yılında kurulan IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Birliği) paralel çalışma içerisine girmişlerdir. IASC, Uluslararası düzeyde aktif olan banka temsilcileri (Onlar Grubu), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD)’nün muhasebe standartları ile ilgili çalışma grubu, Birleşmiş Milletler, Hükümetler Arası Çalışma Grubu gibi örgütlerle bir araya gelerek muhasebe standartlarının harmonizasyonu projesiyle ilgili çabalar içerisinde olmuştur. IASC, 1980’li yılların başlarında yürüttüğü projeye olan ilginin artması ile birlikte, finansal tablolarla ilgili farklı tarafların katkılarını birleştirmek üzere “İstişare Grubu” oluşturmuştur. İstişare Grubu’nun kurucu üyeleri arasında; Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu (FIB), Uluslararası Ticaret Odaları (ICC), Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (ICFTU), Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği Enstitüsü (IAFEI), Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi (ICCFAA), Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler, Uluslararası Şirketler Merkezi (UN- CTC) yer almıştır.⁷⁴

İstişare Grubu, daha sonraki yıllarda IOSCO, Uluslararası Bankalar Birliği, Uluslararası Barolar Birliği, FASB ve Avrupa Birliği gibi farklı örgütlerin katılımıyla sürekli olarak genişlemiştir. Kuruluşundan 13 yıl sonra IASC üyelik açısından 70’e

⁷³ Özgür Özmen Uysal, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 2006, s. 90,91.

⁷⁴ Uysal, a.g.m., s. 91,92.

yakın ülke ve 100'e yakın meslek örgütünü kapsamasına rağmen güç, hala komitenin çoğunluğunu oluşturan az sayıdaki kurucu üyenin elinde olmaya devam etmiştir. 1998 yılında ilk kez, IFAC Konseyi ve IASC arasında yapılan görüşme sonucunda, Kurul üyeleri atanmış, kurucu üyelerin kalıcı üyelik hakları kaldırılmıştır. Bazı ülkelerin, üyelikle ilgili en büyük engellerinden birisi de finansman güçlükleri olmuştur. IOSCO, FASB (Amerika Finansal Raporlama Standartları) ve ASB (İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu) gibi önde gelen ulusal standart kurulları ile ilişkiler, standart oluşturma sürecini oldukça etkilemiştir. IASC'ın kurulduktan sonraki ilk 15 yıllık dönemde yayımlanan 26 Uluslararası Muhasebe Standardı, uygulamada oldukça geniş ilke ve kuralların kullanımına izin vermiştir. IOSCO'nun 1986 yılında, dünyanın önde gelen düzenleyici örgütlerini içeren bir "Teknik Komite" oluşturmasıyla üyelik kompozisyonu genişlemiştir. Bu Teknik Komite, ABD, Japonya, İngiltere ve Fransa'dan oluşan bir çalışma grubu oluşturmuştur. IASC IOSCO'yu İstişare Grubu'na katılmaya davet etmiş ve olumlu sonuç alınmıştır. IOSCO'nun, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini hedefleyen önerisi kabul edilmiştir. IOSCO, IASC'yi finansal tabloların, kullanıcıların gereksinimlerini karşılayabilecek yeterlilikte olması yönünde yönlendirmiştir. 1988 yılında sunulan Tasarı Çalışma 32'nin kabul edilmesiyle IASC bir anlamda ABD'nin Finansal Muhasebe Kurulu (FASB)'nin prosedürlerine benzer şekilde ilke ve kurallara uygun olarak daha saydam bir süreç benimsemiştir.⁷⁵

IOSCO ve IASC komiteleri arasında yapılan istişarelerle, 1993 yılında UMS 7 Nakit Akım Tabloları onaylanmıştır. IASC, aynı yıl revize edilmiş 10 adet Uluslararası muhasebe Standardını ve aynı yıl revize edilmeyen 18 UMS'nin yeniden düzenlenmiş biçimini onaylamıştır. IOSCO, Uluslararası sermaye hareketleri ve kayıt işlemlerinde UMS'nin onaylanmasını destekleyeceğini ilan etmiştir. 1999 yılına doğru Kurul'un UMS 39 (Finansal Araçlar: Tanınması ve ölçülmesi) onaylanarak esas standartlar la ilgili çalışmalar tamamlanmıştır.⁷⁶

⁷⁵ Uysal, a.g.m., s. 92-94.

⁷⁶ Uysal, a.g.m., s. 94-96.

IASC içinde, Kurul çalışmalarına destek veren ve üyeleri kurul tarafından atanan üç değişik birim bulunmaktaydı. Bunlar; İstişare Grubu, Tavsiye Konseyi ve İdari Komitedir. 1997 yılında kurulan bir diğer birim olarak; Daimi Açıklama Komitesi'nin amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın açıklanmasına ilişkin öneriler hazırlamak ve yayınlamaktır. IASC'nin gerek teknik çalışmaları gerekse Kurul düzeyindeki çalışmaları, Biçimsel Kurallar Seti doğrultusunda yürütülmektedir. Önemli bir yapısal dönüşümle kurumsallaşan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'ın önceki yapıdaki IASC ile üç önemli konuda farka sahiptir; Birincisi, kurula atanma önceliği, ikincisi üyelerin tam zamanlı çalışması, üçüncüsü ise, üyelerin aynı zamanda ulusal düzeydeki standart kurullarıyla irtibat kurmaktır. IASC Vakfı'nın yapısı dört temel birimden oluşmaktadır. Bunlar;

Mütevelli Heyeti, Kurul (IASB), Standart Tavsiye komitesi(SAC), Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Açıklama Komitesi (IFRIC)'dir. IASB, IASC Vakfı'nın standart oluşturan yapısı olarak işlev görmektedir.¹ Temmuz 2005'den itibaren geçerli olmak üzere onaylanan versiyonuna göre IASC'ın amaçlarında ortaya şu farklar çıkmıştır; standartların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, uygulanabilir olması ve küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerinin dikkate alınmasıdır.⁷⁷

IASC Vakfı'nın bir birimi olarak Mütevelli Heyeti, icra rolü üstlenmesinin yanında, diğer birimlere yapılacak atamaları da gerçekleştirmektedir. Mütevelli Heyeti üyeleri, her durumda kamusal çıkar doğrultusunda faaliyet göstermek sorumluluğundadırlar. IFRIC üyeleri ise, oy hakkına sahip olmakla birlikte, UMS ve UFRS'lerin açıklanması ve özel olarak değinilmeyen konularda rehberlik yapılmasından sorumludurlar. SAC üyeleri ise, Kurul'a önemli gündem maddelerinde tavsiyelerde bulunmaktadırlar. IASC 2001 yılında yeniden yapılandırılmış olup, bu tarihten itibaren geliştirilen standartlar, Uluslararası Finansal

⁷⁷ Uysal, a.g.m., s. 97-99.

Raporlama Standartları (UFRS- International Financial Reporting Standards) olarak adlandırılmaya başlanmıştır.⁷⁸

IASC'ın Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile ilgili yaptığı çalışmaların, süreç açısından incelenmesinin doğru olacağı düşünülmektedir.

1.3.2. IASC Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartlarının, düzenlemeye esas alınan ilke ve kurallara dayalı olarak, oluşturulması süreci 7 farklı aşamalı düzenleme çalışmaları ile gerçekleştirilmektedir. Standart geliştirme sürecinin 7 aşaması özet olarak aşağıdaki gibidir;⁷⁹

- Kurul tarafından öncelikle bir konu belirlenmesi,
- Belirlenen konu Uzmanlık Kurulu'nda incelenip, önerinin ön taslak haline getirilmesi,
- Söz konusu ön taslağın görüşülmek üzere Genel Kurul'a sunulması,
- En az 2/3 çoğunlukla kabul edilmesi halinde taslak haline gelmesi ve üye kuruluşlara gönderilmesi,
- Üyelerin, verilen süre içerisinde eleştiri ve önerilerini kurula bildirmesi,
- Genel Kurul'un eleştirileri ve önerileri tekrar görüşüp, en az 3/4 çoğunlukla kabul edildiğinde taslağın standart haline dönüşmesi,
- Kabul edilen standardın yürürlük tarihi belirlenmesi ve İngilizce olarak yayımlanmasıdır.

UMSK Vakfı'nın yapısı aşağıdaki gibi incelenebilmektedir.⁸⁰

⁷⁸ Uysal, a.g.m., s. 99,100.

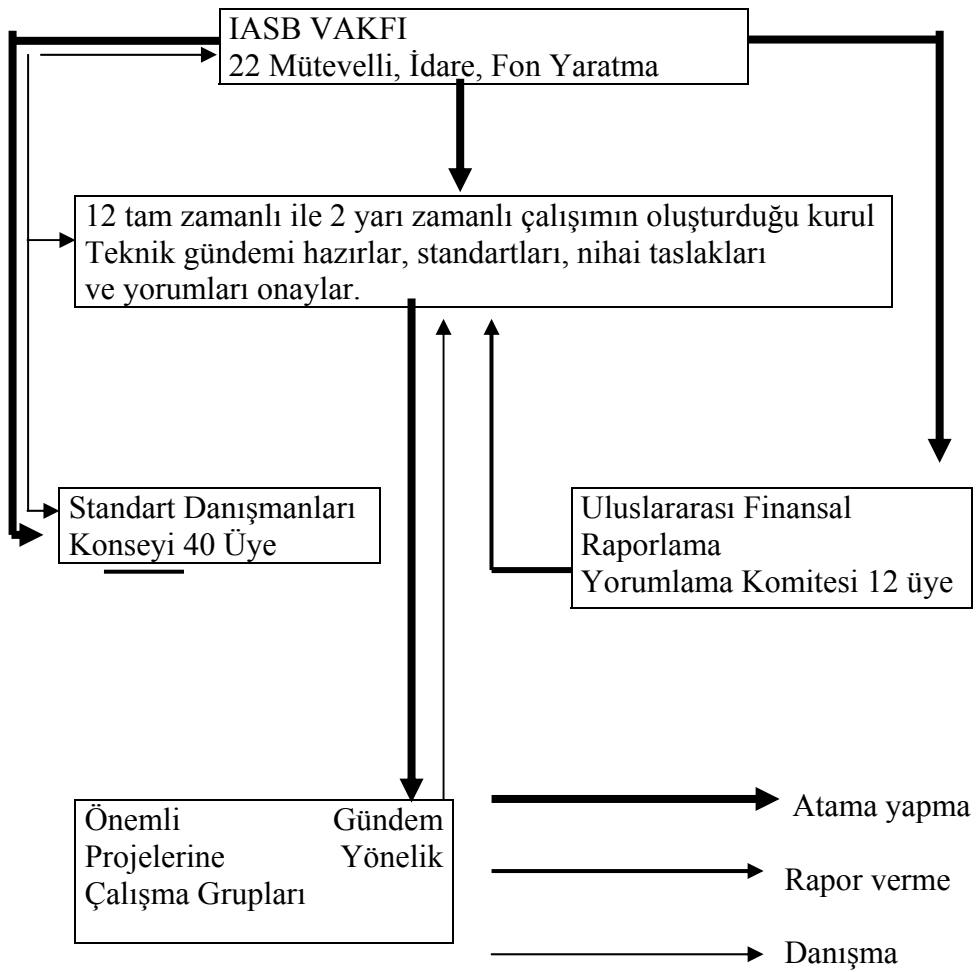
⁷⁹ <http://www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL> BAKIŞ.pp#256,1,ULUSLARARSI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI(UFRS)'NA GENEL BAKIŞ,Cemal İbiş, (Erişim: 05.03.2009)

⁸⁰ <http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D202945,00.html>, (28/02/2009).

1.3.2.1. UMSK Vakfı'nın Yapısı

UMSK' nın yapısı incelendiğinde, Kurul üyelerinin sayısı, seçildikleri kaynak ve Kurul içerisindeki işlevlerinin, standart geliştirme faaliyetlerini istenilen ölçüde verimli tutabilmeye yönelik olduğu görülmektedir. UMSK'nın yapısı aşağıdaki şekilde şematik olarak verilmektedir;

Şekil 1: UMSK'nın Yapısı



Kaynak: UFRS Cep Kitapçığı 2008

<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D202945,00.html>,
(28/02/2009), s.7.

1.3.2.2. UMSK Vakfı Üyeleri

Coğrafi dağılım: Mütevellilerin altısı Kuzey Amerika, altısı Asya Pasifik, altısı Avrupa bölgesi ve dördü de diğer bölgelerden seçilir (dengeli bir coğrafi dağılım sağlanması gerekir).

Mütevellilerin geçmişi: Tüzüğe göre mütevelliler, denetçi, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur.

1.3.2.3. UMSK üyeleri

Coğrafi dağılım: Açıkça belirtilmemekle beraber, mütevelliler kurulda belirli bir grubun veya coğrafi bölgenin egemen olmadığından emin olmalıdırlar.

Mütevellilerin geçmişi: Tecrübeli denetçiler, mali tablo düzenleyicileri, kullanıcıları ve akademisyenler arasından oluşturulan ve bu alanların her birinde deneyimi olan en az bir üye olacak şekilde bir UMSK üye ait yapısı olmalıdır.

1.3.2.4. UMSK'nın Kuruluş Süreci

1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere / İrlanda ve ABD'nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri UMSKo'yu kurmak amacıyla imza attılar. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMFK) UMSKo'yu küresel muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanıdı ve kabul etti. 1994 yılında UMSKo Danışma Konseyi'nin kurulması ve yönetim ve finans alanındaki sorumlulukları üstlenmesi onaylandı. 1995'de Avrupa Birliği'ndeki çok uluslu şirketlerin UMS'ye tabi olmasına karar verildi. 1997 yılında UMSKo'nun Standart Yorumlama Komitesi (SYKT), 12 üye tarafından UMS yorumlarının geliştirilmesi amacıyla oluşturuldu. Bu yorumlara ait son onay UMSKo tarafından verildi. 2001 yılında UMSK'nın yeni ismi ve üyeleri açıklandı. UMSKo Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni UMSK, UMSKo'nun standart belirleyici sorumluluklarını üstlendi ve mevcut UMS'ler ile SYK tebliğleri, UMSK tarafından ayarlandı. 2002'de SYK'nin ismi Uluslararası Finansal

Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYK) olarak değiştirildi ve sadece mevcut UMS ve UFRS'leri yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlarda değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik yapmakla yeniden görevlendirdi. Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UFRS'leri uygulamaları öngörüldü. 2003'de ilk nihai UFRS ve UFRYK'nın ilk taslağı yayınladı. UFRS-US GAAP mutabakatını kaldırmak için MKTK (ABD) bir "yol haritası" hazırladı. MKTK, UFRS'yi kullanan yabancı işletmeler için Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile olan mutabakat zorunluluğu kaldırarak ABD'deki yerli işletmelerin UFRS'nin kullanımı ile ilgili görüşlerde bulunmasını talep etti. 2008 yılında ise, UMKKO'nun yayınladığı bildirim ile işletmelere, UMSK'nin benimsediği şekilde, UFRS'lerle uyumlu olup olmadıkları açık bir şekilde ifade etme zorunluluğu getirildi.

Özellikle son yıllarda IASB ile IASB arasındaki yakınsama çalışmalarını ile, US GAAP ile IFRS arasındaki farklılıklarda önemli ölçülerde azalmalar olduğu görülmüştür.

1.3.2.5. IASB Vakfı'nın Kurumsal Yapısına ve Yeterliliğine Getirilen Eleştiriler

IASB Vakfı Tüzüğü'ne göre, standart oluşturma süreci, kamusal çıkarlar göz önüne alınarak, politik baskılara fırsat vermeyecek şekilde ve önceden belirlenmiş bulunan ilke ve kurallara dayalı olarak oluşturulmaktadır. Ancak bu süreç konuyla ilgili taraflar yönünden eleştirilmektedir. Özellikle Kurul'un kurumsal yapısının koruma duvarını, dışarıdan gelebilecek katkıları engelleyici nitelikte bulanlar da vardır. Yani, örgütler dış taraftan gizlenen iç süreçler yolu ile çalışırken, dışarıya dönük imaj koruma mantığı ile oluşturulmuş yapıların, sonuçta oluşan çıktılarına katkıda bulunmayacağını düşünenler bulunmaktadır.⁸¹

⁸¹ Tony Hines ve diğerleri, "We're off to See the Wizard an Evalation of Directors and Auditors ExperiencesWith the Financial Reporting Review Panel", **Accounting, Auditing and Accountability journal**, 2001, Vol. 14, No:1, ss. 53-84

IASB, IASC içerisindeki Amerikalı üyelerin çokluğu nedeniyle, politik baskılarla Anglo-Amerikan muhasebe modeline yakın çalışmalar içerisinde olup, gelişmekte olan ülkeleri ve diğer ulusal muhasebe standartlarını göz ardı etmekle de eleştirilmektedir. Bazı eleştirmenler de, Mütevelli Heyeti'nin Kurul atamalarında yaptığı tercihlerin, IASB Vakfı'nın, "atamalarda hiçbir ülke ya da bölge çıkarının hakim olmaması" yönündeki kuralıyla çeliştiğini ileri sürmektedirler. Yapılan önemli eleştirilerden birisi de, IASB Vakfı'nın eylemleri nedeniyle hesap verme sorumluluğunu yeterince yerine getirmediğidir. İngiltere dışındaki pek çok Avrupa Birliği üyesi ülkeden ve Avrupa Parlamentosu'ndan yoğun eleştiriler alan IASB, politik baskılardan yalıtılmış halde standartlar geliştirdiği iddiasını yenilemektedir.⁸²

IASB, Ulusal ve uluslararası muhasebe ile ilgili taraflarla olan ilişkilerine göre gerçekleştirdiği standart geliştirme faaliyetlerinde zaman zaman eleştirilse de, çalışmalarını oldukça sistemli ve kararlı bir şekilde sürdürmektedir. Eleştirilerin yapıcı olması ve IASB'nin de bunları dikkate alan çalışmalar içerisinde olması ile birlikte, yapılacak standart geliştirme faaliyetlerinin sonucunda uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının geliştirilip yaygınlaştırılmaları çabaları beklentileri büyük oranda karşılayabilecektir.

1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili Uluslararası Düzeyde Yakınsama ve Uyum Çabaları

Muhasebede uluslararası yakınsama (Convergence); tüm dünyada uygulanmak üzere tek bir muhasebe standartları düzenlemesi için ilgili kurumların birlikte çalışması anlamına gelmektedir.⁸³

UFRS ile ilgili yakınsama ve uyum çabaları her geçen gün dünya gündeminde biraz daha fazla yer edinmektedir. Bu konuda çok önemli yol kat etmiş ülkelerin

⁸² Uysal, a.g.m., s. 100.

⁸³ Australian Accounting Standards Board , "International Convergence and Harmonization Policy, Policy Statement", PS, 4 April 2002, s.6.

yanında henüz yolun başında olan ülkeler de vardır. Tabii ki henüz UFRS'leri kabul etmeyen ülkeler de söz konusudur.

Dünya Muhasebe Standartları Kurulu Başkanı Sir David Tweedy, Türkiye'ye bir çalışma toplantısına katılmak için geldiği İş Kuleleri'ndeki Oditoryum'da, Amerika'nın da Uluslararası Muhasebe Standartları'na katılacağını belirttiikten sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları'na geçilmesi durumunda sağlanacak gelişmeleri esprili bir şekilde şöyle dile getirmiştir; “ *Basitçe söylemek gerekirse, yabancı yatırımcı, Yunanistan'daki (A) firmasıyla İMKB'deki (B) firmasını karşılaştırabilecek. Yani daha önce farklı ülkelerde elma ve armut yetişirken, şimdi bütün ülkelerde elma yetişecek ve biz de en iyi elmayı seçebileceğiz. Eğer en iyi elma Türkiye'de ise, o elmayı satın almaya gelecek olanlar olacak, fiyatı da ona göre olacak.*”⁸⁴

Sir David Tweedy'nin yukarıda örnekle açıkladığı gibi, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanma alanı genişledikçe, finansal yorumların daha da sağlıklı ve verimli şekilde yapılabileceği ve bununla birlikte de isabetli kararlar alınmasının olanaklı hale geleceği düşünülmektedir.

Uluslararası muhasebede uyumlaştırma çabaları; Uluslararası düzeyde daha üst düzey standartlara ulaşabilmek için, uluslararası düzeyde standart düzenleyici kurumların belirlediği standartlar ile, her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik bir süreçtir.⁸⁵

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, uluslararası düzeydeki farklı muhasebe uygulamalarının tekdüzeliğe doğru yönlendirilmesini sağlayan çabalardır.⁸⁶

⁸⁴ Yaşar Erdinç, “UFRS, Elma ve Armut”, [http:// www.tumgazeteler.com/?a=611859](http://www.tumgazeteler.com/?a=611859), (erişim: 27.01.2009).

⁸⁵ Ann B. Murphy, “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”, **The International Journal of Accounting**, 2000, Vol:35, s. 472.

⁸⁶ Ümit Gücenme, a.g.m., s.7

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanması ile birlikte, işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılabilmesi, doğru analiz edilerek yorumlanması ve denetimlerinin kolaylaşması olanaklı hale gelmiş olacaktır.⁸⁷

Uluslararası Muhasebe Standartları'na geçişin pek kolay olmadığı da bir gerçektir. Şirketler gerek uluslararası yatırım kararı almak, gerek dünya piyasalarında finans kaynaklarına kolay ulaşabilmek, gerekse yönetsel raporlama yapmak için, ulusal mevzuatın dışına çıkarak, uluslararası düzeyde finansal raporlama yapmak durumundadırlar. İş dünyasına fazladan maliyet gerektiren bu uygulama, aslında son derece somut ve rasyonel gereksinimlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de UFRS'yi, yalnızca bir muhasebeleştirme süreci olarak değil günümüzde iş dünyasının gereksinimlerini karşılamaya yönelik bir çözüm yolu olarak değerlendirmek daha gerçekçi olacaktır.⁸⁸

1.3.3.1. ABD'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Uyum Çalışmaları

ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), 2014 yılından itibaren ABD Menkul Kıymet İhracatçılarının, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (IFRS) kullanmaya başlamalarıyla sonlanacak bir yol haritası için kamuoyunun görüşlerini almak üzere yayınlama kararı almıştır.⁸⁹

Hisseleri ABD Menkul Kıymetleri ve Takas Komisyonu (SEC)'na kayıtlı yaklaşık 13.000 şirketin 1.200 tanesi Amerikan şirketi değildir. Bu şirketlerin mali tablolarının, Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) yerine, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) veya genel kabul

⁸⁷ Pınar Evrim, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü, "Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve çözüm Önerileri", **Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 1-5 Ekim 1997 Belek/Antalya, s. 19,20.

⁸⁸ [http://www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL_BAKIS.pp#256,1,ULUSLARARSI_FINANSAL_RAPORLAMA_STANDARTLARI\(UFRS\)'NA_GENEL_BAKIS,Cemal_Ibiş,21.06.2007](http://www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL_BAKIS.pp#256,1,ULUSLARARSI_FINANSAL_RAPORLAMA_STANDARTLARI(UFRS)'NA_GENEL_BAKIS,Cemal_Ibiş,21.06.2007), (Erişim: 05.03.2009)

⁸⁹ "Küresel Muhasebe Standartları İçin Yol Haritası", **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 16, Ekim 2008, s.3.

görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US GAAP'a göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir. 2005 yılından önce, SEC'de, 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 yıllarına ilişkin UFRS'ye göre yapılan raporlamaların incelemesine dayanarak, 2005 yılında UFRS'ye göre raporlama yapan yabancı şirketlere ilişkin mutabakat gerekliliğini ortadan kaldıran yol haritasını 2009 yılına kadar, hatta daha önce yayımlamak niyetinde olduğunu açıklamıştır. IASB ve FASB arasında, Ekim 2002'de Norwalk, Connecticut'da düzenlenen ortak bir basın toplantısı sonrasında, IASB ve FASB, US GAAP ile UFRS'lerin birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayımlayarak resmîyet kazandırmışlardır. Bu anlaşma "Norwalk Anlaşması" olarak bilinmektedir. IASB ve FASB, 2006 yılını şubat ayında kısa ve uzun vadeli yakınlaşma projeleriyle ilgili bir "Yol Haritası" yayınlamışlardır.⁹⁰

Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (AICPA), üyelerine ve çalışanlarına, Londra'daki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile ilgili olarak en son bilgileri sağlamak üzere <http://www.ifrs.com> web sitesini açmıştır.⁹¹

Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği gibi, Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasındaki yakınsama çalışmaları son yıllarda giderek daha verimli sonuçlar üretmektedir.

⁹⁰ http://www.addenetim.com/pdf/20_09_2007.pdf (erişim:08.02.2009), s.1.

⁹¹ "AICPA Yeni IFRS Web Sitesini Açtı", **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 16, Ekim 2008, s.1.

1.3.3.2. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Uyum alışmaları

Avrupa Birliği, bünyesindeki üye ülkelerin muhasebe standartlarının, tek ve ortak bir yapıya kavuşturulması için, bu konuda kurumsal sektör muhasebesi açısından müktesebatın temeli olarak kabul edilebilecek dört önemli direktif yayımlamıştır. Bu direktifler, 1978, 1983,1986 ve 1991 yıllarında çıkarılmıştır. Bu muhasebe direktifleri finansal bilgi kalitesi açısından önemliydi, ancak özellikle ABD borsalarında kote olan şirketler açısından yürürlükte olan katı gereksinimleri karşılamaktan uzak bulunuyorlardı. Bu nedenle uluslararası piyasalarda sermaye artırmak isteyen büyük Avrupa şirketleri, yıllık hesaplarının uluslararası sermaye piyasalarının bilgi gereksinimlerini karşılamak için ikinci bir hesap grubu olarak US GAAP veya Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/ UFRS) ile uyumlu olarak hazırlamak zorundaydılar. İki grup hesap hazırlama süreci uzun, maliyetli ve karışıklığa yol açan sıkıntılarını barındırıyordu. Bu nedenle AB Komisyonu, 1995 yılında, uluslararası sermaye piyasalarının gereksinimlerini karşılamak amacıyla AB standartlarını, UMS ile uyumlaştırmak için “Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji” başlıklı, COM/95/508 Sayılı Tebliğ'i ıkaradı.Bu yaklaşım kabul gördü. Daha sonra UMS ve Muhasebe Direktifleri arasındaki çatışmaları değerlendirecek bir görev gücü kuruldu. Bu görev gücü, Bu ikisi arasında önemli uyumsuzlukların bulunmadığını ve UMS'lere göre hesaplarını hazırlamak isteyen şirketlerin Muhasebe Direktifleri'ni ihlal etmeyeceklerini belirtmiştir.⁹²

Ocak 2008 itibariyle 100'den fazla ülkede UFRS uygulanmaktadır. Avrupa Birliği de, 2002 yılında yaptığı bir düzenleme ile, 2005 yılından itibaren üye ülkelerde faaliyet gösteren ve hisse senetleri birliğin yetki alanındaki borsalarda işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamalarını

⁹² Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 470.

zorunlu hale getirmiştir. Bunun dışında pek çok başka ülke de de halka açık şirketlerin UFRS'yi uygulamaları zorunlu kılınmıştır.⁹³

1.3.3.3. Diğer Bazı Ülkelerdeki Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Çalışmaları

Hindistan Ruhsatlı Muhasebeciler Kuruluşu (ICAI) Konseyi, Hindistan'a özgü konuların yansıtılması amacıyla gerekli modifikasyonlar yapılarak, Hindistan Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile yakınsamasına ilişkin hedeflerini açıklamıştır. Yeni standartların, Nisan 2011 tarihinde başlayacak olan muhasebe döneminde yürürlüğe girmesi ve tüm borsaya kayıtlı şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve büyük işletmeler için zorunlu olması planlanmaktadır.⁹⁴

Kanada Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın halka açık şirketler için 01 Ocak 2011 tarihinden itibaren Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin yerine uygulanacağını ilan etmiştir.⁹⁵

Arjantin'in IFAC üyesi olan Arjantin Muhasebe Meslek Kuruluşu (The Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas-FACPCE) Arjantin'de Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları'nın uygulanması için bir plan hazırlamak amacıyla oluşturulan "Görev Gücü" ile Arjantin Menkul kıymetler Komisyonu'nun birlikte çalışacağını ilan etti. Bu plana göre Arjantin'deki halka açık şirketler tarafından tek set muhasebe standardı olarak kullanılması amaçlanmaktadır.⁹⁶

⁹³ Salih Tanrikulu, "Uluslararası Muhasebe standartları Uygulamasında Yeni dönem: ABD, UFRS Uygulamasını Artık Doğrudan Kabul ediyor", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 237, Ocak 2008, s. 60.

⁹⁴ " Hindistan IFRS'ler ile Yakınsama Planlarını Duyuruyor", **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 13, Ekim 2007, s.2.

⁹⁵ " Kanada, IFRS'lerin Yürürlük Tarihini Destekliyor", **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 15, Nisan 2008, s. 7.

⁹⁶ "Arjantin'in UFRS'leri Kabul etme Planları", **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 15, Nisan 2008, s. 7.

Pakistan Sermaye Piyasası Kurulu ile Hindistan Sermaye Piyasası Kurulu Ocak 2008’de sermaye piyasalarının geliştirilmesi konusunda iş birliği geliştirerek, iki ülkede yatırımlarla ilgili hileli uygulamaların önüne geçilmesi için en iyi uluslararası uygulamaların teşviki konusunda çaba harcanmasını kararlaştırmışlardır.⁹⁷

Avustralya’daki Ulusal Muhasebeciler Enstitüsü (NIA), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) ile ilgili Çin Muhasebe Standartları(CAS)’nı karşılaştıran bir kitabın yayınlanmasına yardımcı oldu.⁹⁸

Dünya ekonomisine yön veren gelişmiş ülkeler kadar, gelişmekte olup uluslararası piyasalarda kendisine sağlam ve gelişen yer arayışındaki ülkelerin de bu konuda önemli sayılabilecek ölçüde uyum çalışmaları içerisinde oldukları çok net görülebilmektedir.

1.3.4. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)’ler İçin UFRS Düzenlemeleri

18.01.2001 tarih ve 24291 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar ile ilgili duyuru” da; bağımsız nitelikteki ve sermayesinin en fazla % 25’i büyük işletmelere

ait olan mikro, küçük ve orta ölçekli işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır. Aynı duyuruda, aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.⁹⁹

⁹⁷ ”Pakistan ve Hindistan Düzenleyicileri Anlaşma Yapıyor” ”, **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 15, Nisan 2008, s. 7.

⁹⁸ “Avustralya Enstitüsü IFRS Kitabının Yayınına Yardımcı Oluyor”, **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 16, Ekim 2008, s. 7.

⁹⁹ Hüseyin Fırat, “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı’nın (KOBİ’ler İçin TFRS) Değerlendirmesi” ,**İZSMMMO Muhasebe Gündemi 2007 Kitapçığı**, 09-10 Ocak 2007, s. 86.

- 1 ile 9 işçi çalıştıran işletmeler mikro ölçekli
- 10 ile 49 işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli
- 50 ile 250 işçi çalıştıran işletmeler orta ölçeklidir.

Türkiye’de KOBİ’lere ilişkin bazı önemli istatistikî veriler şöyledir:¹⁰⁰

- KOBİ’ler Türkiye’deki tüm işletmelerin % 99,8’ini oluşturmaktadır.
- Toplam istihdamın % 76,7’si KOBİ’lerde sağlanmaktadır.
- Toplam yatırımlar içerisindeki KOBİ’lerin payı % 38 düzeyindedir.
- Toplam katma değer % 26,5’ini, toplam ihracatın ise yaklaşık % 12’sini KOBİ’ler gerçekleştirmektedir.

Görüldüğü gibi, KOBİ’ler Türkiye Ekonomisi açısından oldukça önemli bir konuma sahiptirler. Ancak, küreselleşme eğilimlerinin giderek artması ile birlikte, KOBİ’lerin faaliyet alanları da genişlemiş olup, uluslararası düzeyde faaliyet hacimlerinde önemli artışlar olmuştur. Dünya ekonomisine entegre olması kaçınılmaz hale gelen KOBİ’lerin, UFRS uygulamalarının dışında kalması elbette ki beklenemez. Nitekim Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından KOBİ’ler için geliştirilen standartların, UFRS’lerde oldukça basite indirgenmiş halde oldukları anlaşılmaktadır.

1.3.5. KOBİ Muhasebe Standartları

Basel II Standartları’nın özünde banka ve benzeri finans kuruluşlarının finansal riski en verimli olarak yönetmek amacıyla oluşturulan standartların uygulanması yer almaktadır. Dolayısıyla kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş ve uygulamakta olan şirketlerin daha iyi derecelendirme notu alarak daha düşük

¹⁰⁰ A.R.Zafer Sayar, “ KOBİ Finansal Raporlama Standart Taslağı’nın Türkiye’de Uygulanabilirliğine İlişkin Değerlendirmeler-I”, **İZSMMM Muhasebe Gündemi 2007 Kitapçığı**, 09-10 Ocak 2007, s. 76.

maliyetli kredi kullanma olanağı olacağı açıktır.¹⁰¹ Basel II Kriterleri, daha çok G-10 ülkelerinin katkılarıyla geliştirildiğinden, ilk uygulamalar da bu ülkelerde gerçekleştirilmiştir.¹⁰²

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı hazırlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu; küçük ve orta ölçekli menkul kıymetleri teşkilatlanmış bir piyasada işlem görmeyen şirketler için basite indirgenmiş bir muhasebe seti taslağı yayınlamış bulunmaktadır. Önerilen standart UFRS'yi esas almakla beraber KOBİ'lere ilişkin finansal tabloları kullanıcılarının gereksinimlerini ve yarar-maliyet analizini dikkate alan bazı basitleştirmeler içermektedir. Benzer bir standardın Türkiye'de yayınlanması amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde KOBİ Muhasebe Standardı Çalışma Grubu kurulmuştur ve grup halen çalışmalarını uluslararası gelişmelere paralel olarak devam ettirmektedir.¹⁰³

KOBİ standartlarının uygulanması için düzenleyici kuruluşlarca gerekli olan yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Maliye Bakanlığı da finansal raporlama standartlarının kullanılabilmesi için Tekdüzen Hesap Planı'nda değişiklikler yapmalı ve vergi düzenlemelerindeki değerlendirme farklarını beyannameler yolu ile izlemelidir.¹⁰⁴

Ülkemizde de UFRS'nin basitleştirilmiş haliyle oluşturulacak KOBİ standartlarının uygulanması çok sancılı olacağı düşünülmektedir. Ancak küresel piyasalara açılmış şirketlerin buna uyum zorunlulukları da bir gerçektir.

UFRS'lerin dünya ülkeleri arasındaki uygulanma düzeyi EK-1' deki tabloda yer almaktadır.

¹⁰¹ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve Basel II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, s. 31.

¹⁰² Volkan Dayan, "Basel II ve KOBİ'lere etkileri", **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 97, Haziran 2007, s.91.

¹⁰³ <http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898,00.html> (Erişim: 12.03.2009)

¹⁰⁴ Volkan Demir, "KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart – Nisan 2007, s.55.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)' NİN OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİ SÜRECİ

2.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI VE GELİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GELİŞMELER

Türkiye'de muhasebe standartları oluşturma çalışmaları, devletin gözetiminde ve yasal düzenlemeler yolu ile gerçekleştirilmiş olup, muhasebe mevzuatının oluşturulmasında ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerdeki yasal düzenleme ve uygulamalarının etkisinde kalınmıştır.¹⁰⁵

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında öncelikle Fransa, daha sonra da Almanya muhasebe sistemleri etkili olmuştur. 1950' li yıllardan sonra ABD ile artan ilişkiler sonucu Amerikan muhasebe uygulamaları da muhasebe sistemimizde etkili olmuştur. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusu ile de AB düzenlemeleri ve en sonunda da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisine girilmiştir.¹⁰⁶

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulup geliştirilmesi sürecinde etkin görev üstlenmiş kurum ve kuruluşların bu sürece katkılarına aşağıdaki başlıklarda yer verilmektedir.

2.1.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Faaliyetlerini 1942 yılından beri sürdüren Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin 1977 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) üyesi olması ile birlikte Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) konuşulmaya başlanmıştır. TMUD, 1977 yılında IFAC'ın kurucu üyeleri arasında

¹⁰⁵ Asuman Yılmaz, “ Avrupa Birliği Bilanço Hukuku'nda IAS – Tüzüğü'nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye'deki Durum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı :10, Eylül 2003, s. 124.

¹⁰⁶ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 474.

yerini almış olup, 1978 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standart Taslakları hazırlanması aşamasında görüş bildirmeye başlamıştır.¹⁰⁷

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin 1979 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na üyeliği Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.¹⁰⁸

2.1.2.TÜRMOB

Türkiye'de muhasebe mesleği 13.06.1989 tarihinde 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 Sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası" kabul edilmiştir. Bu yasa ile işletme faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat kapsamında denetlenip değerlendirilerek, gerçek durumu ilgili kişi ve kurumlara tarafsız olarak sunmak ve nitelikli meslek standartlarını gerçekleştirmek üzere meslek odalarının kurulup, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimine ilişkin esasları düzenlemektir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) , mesleğin ulusal ve uluslararası düzeyde temsilini üstlenmiş olup, ulusal birçok çalışmada öncülük etmiş ve uluslararası çalışmalara da katkı sağlamıştır.¹⁰⁹

TÜRMOB 1994 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 'na üye olmuştur.¹¹⁰

Ülkemizde gerek meslek odalarımız gerekse TÜRMOB, çağdaş muhasebe ve denetim standartlarının uygulama, mevzuatı takip, yeniliklere ve dünyadaki

¹⁰⁷ Masum Türker, "Uluslararası Muhasebe Standartları'na Geçişte Yaşanan Sorunlar: Türkiye Deneyimi", **İZSMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı 90: Nisan 2006, s. 5.

¹⁰⁸ İbiş, a.g.m., 2007, Slayt s.18

¹⁰⁹ Yalkın ve diğerleri, a.g.m., s. 295.

¹¹⁰ İbiş, a.g.m., 2007, Slayt s.18.

gelişmelere açık olması doğrultusunda diğer meslek örgütlerine oranla en çok çalışan ve üyelerine en çok eğitim veren örgütler olarak görülmektedir.¹¹¹

2.1.3. T.C.Maliye Bakanlığı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Türkiye’de, Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 1 Sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 01.01.1994 Tarihinden itibaren uygulamaya geçirilmiştir. Bu uygulama, Avrupa Topluluğu Ülkelerinin ortaklaşa olarak yaşama geçirdikleri ve muhasebe uygulamalarına yön veren 4. yönergeye de uygun olarak hazırlanmıştır.¹¹²

2.1.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (T MUDESK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (T MUDESK), TÜRMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur. T MUDESK, ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesindeki ilkeleri belirlemek ve finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alınacak denetim standartlarını saptamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kuruluncaya kadar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ni geliştirme çabalarını yürütmüştür. Kurul faaliyet süresi boyunca 19 standart yayınlamıştır. Ancak bu standartlar, T MUDESK’in herhangi bir yaptırım gücü olmadığından uygulamaya yansıtılmamıştır.¹¹³

¹¹¹ Yunus Cankal , “Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI, Meslek Mensubu-Müşteri İlişkileri Grup Toplantıları GZFT Analizi Sonuç Raporu”, **İZSMMMÖ Dayanışma Dergisi**, Sayı: 103, Ağustos 2008, s. 86.

¹¹² Yalkın ve diğerleri, a.g.m., s. 296.

¹¹³ Yalkın ve diğerleri, a.g.m., s. 297,298.

2.1.5. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nin yaptığı kapsamlı çalışmalar sonucunda UMS ve UFRS'den esinlenerek hazırlanmış bulunan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) " 15.11.2003 Tarihli Mükerrer Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. Bu tebliğ hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketlerini ve söz konusu işletmelerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumundaki konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış şirketler açısından geçerlidir. Böylece SPK'ya tabi olarak faaliyette bulunan şirketlerin çoğunluğu finansal tablolarını Seri:XI, No:25 Tebliği kapsamında hazırlamaktadırlar.¹¹⁴

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), halka açık şirketlerin 31.12.2003 tarihinden itibaren UFRS'yi uygulamaları durumunda, SPK muhasebe standartları ile uyumlu finansal tablo hazırlamış olacaklarını ilan etmiştir.¹¹⁵

2.1.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Ülkemizde BDDK'nin geliştirdiği standartlar bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar için uyulması zorunlu standartlardır. UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 Tarih ve 24793 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan " Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" ne göre gerçekleştirilirken, bu yönetmelik 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik; bankaların, muhasebe ve raporlama sisteminde saydamlık ve tek düzeliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek içeriklerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi,

¹¹⁴ Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:316, Aralık 2007, s. 232.

¹¹⁵<http://www.pwc.com/servlet/pwcPrintPreview?LNLoc=/extweb/challenges.nsf/docid/...> (Erişim: 04.12.2008).

konsolide ve konsolide olmayan mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinlik bilgilerini içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması, yayınlanması ve belgelerin saklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. BDDK'nın Muhasebe Uygulama Yönetmeliği' ne ilişkin tebliğlerinde, bankaların düzenleyip kamuya açıklayacakları finansal tabloların düzenlenme esaslarını belirleyen, UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartları yer almaktadır. Bu standartların bankacılık sektöründe 2005 yılından itibaren uygulanması ile bankaların faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde kayıtlanması ve finansal tablolara yansıtılması sağlanmıştır.¹¹⁶

Raporlamada kullanılacak para birimi açısından, BDDK tarafından yapılan açıklamaya göre, 10.02.2007 tarihli ve 26430 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğ ve eklerinde yer alan "YTL" ve "Yeni Türk Lirası" ibareleri, "TL" ve "Türk Lirası" olarak değiştirilmiştir.¹¹⁷

2.1.7. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye'de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi 18.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun'un 27.maddesi ve Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek.Madde 1 ile kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) 'na devredilmiştir. TMSK'nın amacı geliştirdiği muhasebe standartları ile, denetlenmiş finansal tabloların gereksinimleri karşılamaaya uygun, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve gerçek nitelikte hazırlanıp sunulmasını sağlamaktır. TMSK, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB)'nden iki üye (bir yeminli mali müşavir-YMM, bir

¹¹⁶ Gönen ve Uğurluel, a.g.m., 2007, s. 233.

¹¹⁷ http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/Duzenleme_Taslaklari/ (03.02.2009).

serbest muhasebeci ve mali müşavir-SMMM) olmak üzere toplam dokuz üyesi vardır.¹¹⁸

TMSK, kamu tüzel kişiliğine sahip olup, yönetsel ve mali özerkliğe sahiptir. Kurul başkan ve başkan yardımcısı kurul üyeleri arasından seçilir. Kurulun gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir.¹¹⁹

Türkiye’de sayıları 10 bini aşan yabancı sermayeli şirket ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören sermaye şirketlerinin genellikle; IAS, ABD veya İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’nı uyguladıkları görülmüştür.¹²⁰

TMSK, 07.03.2002 Tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, bununla ilgili karar 14.04.2002 Tarih ve 24726 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kamu tüzel kişiliğine sahip, yönetsel ve mali özerkliği bulunan ve Başbakanlığın ilgili kuruluşu olarak çalışmalar yürütmesi öngörülen TMSK, Cumhurbaşkanlığı’nın 26.11.2002 Tarih ve D-1-2002-792 Sayılı Onayı ile Maliye Bakanlığı ile ilgilendirilmiştir.¹²¹

TMSK’ nın, ülkemizdeki muhasebe standartlarında uygulama birliğini sağlamak, finansal tablolara uluslararası piyasalarda geçerlilik niteliğini kazandırmak, ülkemize yabancı sermayenin gelmesine zemin hazırlamak, piyasaları ve uluslararası gelişmeleri izlemek, uluslararası meslek kuruluşlarına üye olup çalışmalarına katılmak, belli alanları düzenlemek ve denetlemek ile görevli yasayla

¹¹⁸ Yalkın ve diğerleri, a.g.m., s. 298.

¹¹⁹ A.R.Zafer Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasabe Standartları’nın Mevcut Yapısı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2002, s. 79.

¹²⁰ Masum Türker, “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **İZSMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı:87, Ekim 2005, s. 7.

¹²¹ Burçin Gözlükçü, “ Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline N Nokta”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, Nisan 2007, s. 85.

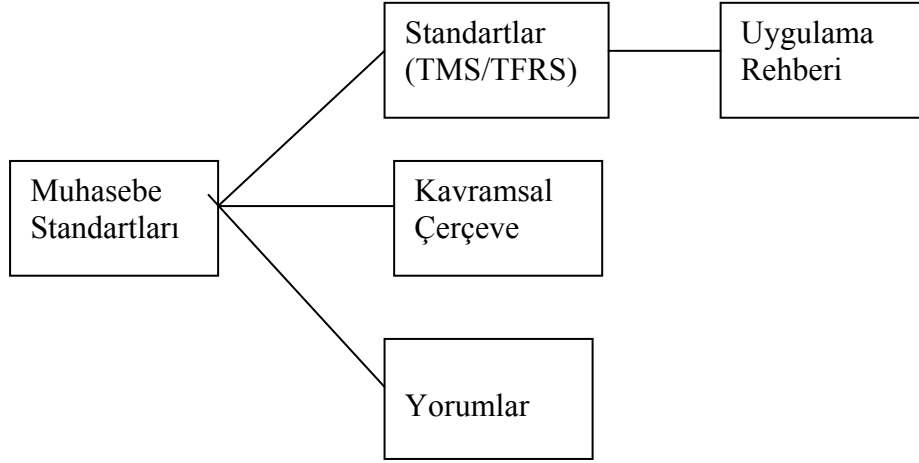
kurulmuş kurul ve kuruluşlarla ve ilgili bakanlıklarla iletişim kurarak mevzuat uyumuna katkıda bulunmak gibi önemli işlevleri vardır.¹²²

Kurul bu işlevlerini yerine getirirken uluslararası çağdaş uygulamalara katılabilmek ve AB mevzuatı ile uyum sağlamak amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) 'nı , yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS)'nı benimseme kararı almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin, uluslararası düzeyde geçerlilik kazanması, ancak UFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile olanaklı olabilecektir. TMSK ile "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı" (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasına göre, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun mevzuat ile desteklenmesi öngörülmüştür. Çalışmalar UFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde UFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanların oluşturduğu komisyonlarca yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrol yapıldıktan sonra bir taraftan bilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan da TMSK'nın internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine sunulmuş olup, anılan tüm görüş ve öneriler kurul tarafından değerlendirilerek TMS'ye son şekli verilmiştir.

Türkiye`de Türkiye Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesiyle görevlendirilmiş olan TMSK tarafından oluşturulan Muhasebe Standartları şematik olarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

¹²² (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm-Erişim> :24.05.2007)

Şekil 2: Muhasebe Standartları Şeması



Kaynak :

http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/orhan_celik.doc

(Erişim: 11.03.2009)

Ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setinin uygulanmasında SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın yaptığı düzenlemelerin yanında, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısı dönüm noktasını oluşturmaktadır. TTK Tasarısı 88(1) maddesi gereğince; “ gerçek ve tüzel kişiler, ticari defterleri tutarken ve finansal tablolarını düzenlerken TFRS'lere, Kavramsal Çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır.” TTK Tasarısının 88.maddesi 3 önemli noktayı vurgulamıştır: ¹²³

- 1-Tüm bileşenleri ile TMS seti hukuksal dayanağa sahiptir.
- 2-Gerçek ve tüzel kişi tacirler TMS uymak ve uygulamak zorundadır.
- 3-Yorumlar standartların ve kavramsal çerçevenin ayrılmaz parçalarıdır.

TTK Tasarısı, TBBM 'de görüşülmeye devam etmektedir. Tasarı, Finansal tabloların okunmayan küçük yerel gazetelerde yayımlanması yerine internet

¹²³ Orhan Çelik, "Uluslararası Muhasebe Standartları'na ilişkin gelişmeler: Dünya ve Türkiye", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, 26-30 Kasım 2008 Kıbrıs sunumu, s.1.

sitelerinde açıklanmasını öngörmektedir. Özetle, hem şirketlerin küçük pay sahiplerini hem de tüketiciyi korumaya yönelik uygulamalar içermektedir.¹²⁴

Yaşanan ekonomik bunalım, Finans sektörü üzerinde büyük ve önemli yıkımlara yol açtığı için 13 Ekim 2008 tarihinde IASB tarafından yapılan düzenlemelerle muhasebe standartlarında esneklik sağlanmıştır. Bu düzenlemeyi, TMSK'de 31 Ekim 2008'de yaptığı mevzuat değişiklikleri ile ülkemizde uygulanan standartlara uyarlamıştır.¹²⁵

TMSK tarafından şu ana kadar 1 adet kavramsal çerçeve,39 adet TMS/IFRS ve 21 adet yorum karar altına alınarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yayımlanan TMS'lerden birisi (TMS 30) ise yürürlükten kalkmıştır. Yayımlanan bu standartlar IASCF tarafından yayımlanan standartlar ve yorumlarla bire bir uyumludur.¹²⁶

TMSK, Türkiye Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması ve yayımlanması işlevini, aşağıda belirtilen süreçlerin izlenmesi yolu ile yerine getirmektedir:

2.1.7.1. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın Taslak Metinlerinin Oluşturulması

Çalışma Komisyonları; "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 21. maddesi gereğince Kurul kararı ile belirlenen ve ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde ilk çalışmayı gerçekleştiren komisyonlardır. Kurul tarafından yukarıda belirtilen Yönetmeliğe dayanılarak hazırlanan" Çalışma Komisyonlarının Teşkiline, Çalışma Yerlerine, Katılımcılarda Aranacak koşullara,

¹²⁴ Yahya Arıkan, "TTK Tasarısı Söz Verildiği Gibi Yasalaşmalıdır", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :82, Temmuz-Ağustos 2007, s. 15.

¹²⁵ Masum Türker, **TÜRMOB Basın Bülteni**, Ankara, Sayı: 2008/17, 09.11.2008.

¹²⁶ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=40&Itemid=38(Erişim:12.03.2009)

Komisyonların Faaliyetlerine ve Feshine İlişkin Usul ve Esaslar Yönergesi” nin 9’uncu maddesine göre, Türkiye Muhasebe Standartları Taslak Metinleri’nin hazırlanması görevi adı geçen komisyonlara verilmiştir. Halen, üniversitelerdeki muhasebe kürsüsü profesörlerinden, UMS’ye göre denetim yapan bağımsız denetim firmalarından, bankalardan ve büyük kurumsal şirketlerdeki finansal tablo uygulayıcısı uzmanlardan oluşan ve toplam 35 kişiden oluşan iki ayrı çalışma komisyonu çalışmalarını sürdürmektedir. Bu komisyonlarca hazırlanan taslaklar, son şekli verilmek üzere Kurul Genel Sekreterliği’ne sunulmaktadır.¹²⁷

Çalışma Komisyonlarınca hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliği’ne sunulan taslak metinler, öncelikle Kurulun internet sitesinde “Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni” adı altında tüm muhasebe ile ilgili grupların aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine sunulmaktadır. Gerekliğinde konuyla ilgili kurum ve kuruluşların görüş ve yorumları da standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır. Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı olarak incelenen taslak metinler, üzerinde gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra son şekli verilmek üzere “Genel Sekreterlik Önerisi” adıyla Kurula sunulmaktadır.¹²⁸

2.1.7.2. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standardı Taslak Metinlerinin Kesinleştirilmesi

Kurul Genel Sekreterliği’nce Genel Sekreterlik Önerisi olarak Kurula sunulan standart taslak metinleri, Kurul tarafından incelenip, Kurul Üyeleri’nce gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra, Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilerek yayımlanmak üzere Resmi Gazete’ye gönderilmekte ya da üzerinde yeniden çalışılması için komisyonlara iade edilmektedir.¹²⁹

¹²⁷ Burçin Gözlüklü, “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması sürecinde Geline Nokta”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Sayı: 308, Nisan 2007, s.86.

¹²⁸ Gözlüklü, y.a.g.m., (2007), s.86.

¹²⁹ Gözlüklü, a.g.m., (2007), s. 86.

2.1.7.3. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın Yayınlanması

TMSK, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ya da Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olarak yayınladığı standartlarda Uluslararası Muhasebe ve Finansal raporlama Standartları (UMS/UFRS)'ni esas alma ve yayımlanan standartların ilgili UMS/UFRS düzenlemeleri ile birebir uyumlu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Kurul standartları yayınladıktan sonra, tam uyumu sağlamaya yönelik olarak, uluslararası uygulamalarla eşzamanlı olarak, sürekli bir şekilde güncellenmesini amaçlamaktadır.¹³⁰

12.03.2009 tarihi itibarıyla, TMSK tarafından yayınlanmış olan TMS ve TFRS'er, TMSK'nın açıklamalarından uyarlanarak tablo halinde EK 2'de verilmiştir.¹³¹

UMSK tarafından yayımlanan ve TMSK tarafından aynen benimsenmesi kararı alınan UFRS Seti, ilgili 39 adet standart ve eklerinin yanı sıra bunlara ilişkin yorumları da içermektedir. SIC ve IFRIC Yorumları üzerinde çalışmalar tamamlandıktan sonra TFRS Yorumu olarak Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.¹³² TFRS yorumları tablo halinde EK 3'de verilmiştir.

2.1.8. TMSK'nın KOBİ Standartları ile İlgili Çalışmaları

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın, önemli bir bölümü KOBİ olan ülkemiz işletmelerince değişiklik yapılmamış haliyle uygulanmasının, bu işletmelere getireceği maliyetlerin elde edilecek faydalarla uyumlaştırılmasını sağlamak için ilgili standartların yeniden gözden geçirilmesi

¹³⁰ Gözlüklü, a.g.m.,2007, s. 86,89.

¹³¹http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38(Erişim :12.03.2009)

¹³² Gözlüklü, a.g.m., 2007, s. 90.

gerekmektedir. Bunların, KOBİ'lerce verimli olarak uygulanmasının sağlanması için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Nitekim tüm dünyadaki genel eğilim de bu şekildedir. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nce KOBİ'lere Yönelik Muhasebe Standartları Çalışma Grubu (Working Group of Small and Medium Sized Entities-SME Project) kurulmuş bulunmaktadır. Bu çerçevede, TMS/TFRS Standart Seti'nin Ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ'ler tarafından daha sağlıklı ve verimli bir biçimde uygulanmasına yönelik çalışmalar yapmak ve bu standartlara uluslararası uygulamalar paralelinde daha uygulanabilir içerik kazandırmak amacıyla TMSK bünyesinde, KOBİ'lerle ilişkili çeşitli ilgi gruplarının temsilcilerinden oluşan bir "Çalışma Komisyonu" oluşturulmuştur. Bu komisyon, UMSK bünyesindeki karşılığı olan komisyonla eşgüdümlü olarak çalışmalar yürütmektedir. Bu nedenle de KOBİ'lere yönelik uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları eşzamanlı ve paralel olarak yürütülmüş olmaktadır.¹³³

Ancak, düzenlemelerin bir türlü istenilen düzeye henüz getirilememesi (TTK gibi), Uluslararası KOBİ Standartları'nın uluslararası boyutta henüz yaygınlaşıp, istenilen ölçüde işlerlik kazanamamış olması, KOBİ'lerce bu standartların uygulanmasına ilişkin gerekli istemli desteğin gelmemesi gibi nedenlerle ülkemizde de uygulamalar sürekli ertelenmektedir. Geçiş sancılı da olsa küresel ekonomik yapıda bu standartların uygulanmasının çok fazla geciktirilmemesi de gerekmektedir. Basel II Düzenlemeleri de bir anlamda bu geçişi hızlandırmaya yönelik çalışmaların bir gerekliliği olmuştur.

2.1.8.1. Basel II Kriterleri

Basel II olarak anılan "Uluslararası Sermaye Yeterliliği Ölçümlerinin ve Standartlarının Uyumlaştırılması: Gözden Geçirilmiş Çerçeve" isimli belge Haziran 2004'de Basel Komitesi'nce yayınlanmıştır. Basel II (Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı), bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin

¹³³ Gözlüklü, a.g.m., 2007, s.90.

olarak Basel Bankacılık Denetim Komitesi'nce yayınlanan ve pek çok ülkede uygulanması hedeflenen standartlar bütünüdür. Basel II aşağıdaki gereksinimleri karşılamak için oluşturulmuştur.¹³⁴

- Etkili risk yönetimini ve piyasa disiplini geliştirmek,
- Sermaye yeterliliği ile ilgili ölçümlerin etkinliğini artırmak,
- Sağlam ve etkili bir bankacılık sistemi oluşturmak,
- Finansal istikrarın sağlanmasına katkıda bulunmak.

Basel II'ye göre yıllık cirosu 50 milyon Euro'nun altında olan işletmeler KOBİ olarak kabul edilmektedir. Bu tanım ülkemiz açısından değerlendirildiğinde ülkemizdeki firmaların büyük çoğunluğunun KOBİ statüsüne alınması gerekecektir.¹³⁵

TMSK, küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için de, IASB'ın yayınladığı KOBİ standartları taslağına (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities- IFRS for SMEs) uygun çalışmalar yürütmüştür. Basel-II kurallarına göre KOBİ'lerin bankalarla çalışabilmeleri için Uluslararası Muhasebe Standartları'na uymaları hedeflenmiştir. Bu koşullara uymayan işletmelerin kredi maliyetleri artacak ve kredi sağlamaları zorlaşacaktır.¹³⁶

Finansal raporların uluslararası düzeyde beklenen yararları kullanıcılara etkin olarak sağlayabilmesi için arayışlar da sürmektedir. Finansal bilgilerin sunulması ve kullanılması açısından bilgisayarların anlayabileceği dilde standart olarak oluşturulmuş bir raporlama diline de gereksinim duyulması nedeniyle, geleceğin raporlama dili olarak belirtilen XBRL (Extensible Business Reporting Language-

¹³⁴ Nuran Cömert Doyrangöl ve Müge Saltoğlu, "Muhasebeci Gözüyle Basel II", **Mali Çözüm Dergisi**, Özel Sayı, Kasım 2006, s. 355,356.

¹³⁵ Berk Dicle, "Basel –II; Pratik Bilgi ve Önlemler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 138.

¹³⁶ Yalkın ve diğerleri, a.g.m., s. 300.

Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili)'nin bu gerekleri yerine getirebileceği, uluslararası düzeyde belirtilmektedir.¹³⁷

UFRS'nin uygulanmaya geçirilmesi sürecinde, bazı sıkıntıların yaşanmasını normal karşılamak gerekecektir. Ancak, enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 2004 yılında yaşandığı gibi, henüz uygulamayı öğrenme aşamasında ve şaşkın durumdaki gelecekte uygulama yükümlülerine, bu konuda yetkin ve uzman olmayan kimseler ve kurumlar tarafından, para karşılığı değişik eğitim ve materyal satma eğilimlerinin arttığına da tanık olunmaktadır. Bu konuda yetkin ve konunun uzmanı kişi ve kurumlara saygı duymak gerekir. Ancak, eleştirilen durum, yetkin ve uzman olmayanların bu uygulamaları rant kapısı haline getiriyor olmalarıdır.¹³⁸

Ülkemizde TMS ve TFRS'lerin geliştirilmesinde ve yaygınlaştırılıp öğrenilmesinde, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) gibi organizasyonların da önemli katkıları olmuştur.¹³⁹

TMSK, muhasebe uygulamalarının TMS/TFRS'lere uygun gerçekleştirilebilmesi için rehber olması açısından “ Kavramsal Çerçeve Tebliği” ni yayımlamıştır.

Kavramsal çerçeve, standartların oluşturulmasında çok önemli bir ölçüt olup, muhasebe teorisinin değil uygulamacıların karar verme yeteneklerine rehber olma özelliğine sahiptir. Kavramsal çerçevenin finansal raporlama uygulamalarına uzun dönemde büyük katkısı olacaktır. Standartlar kavramsal çerçeve kapsamında olduğu için yetersiz ve tutarsız kavramlar olması durumunda kişilerin analizlerini de olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle kavramsal çerçevenin etkin olarak

¹³⁷ Levent Koşan, “Basel- II Sürecinde XBRL Gerekliliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, s. 93.

¹³⁸ Recep Pekdemir, “UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 79, Ocak-Şubat 2007, s. 109.

¹³⁹ Remzi Örtün, “Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Kongre, Konferans ve Sempozyumlarında Türkiye”, **Mali Çözüm Dergisi**, Özel Sayı, Kasım 2006, s. 349,350.

kullanabilmek için, her bir bölümünün birbirleriyle ilişkisini iyi anlamak ilk önemli adım olmalıdır. Bilinmelidir ki, kavramsal çerçeve bütün muhasebe sorunlarını ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü kendisi de yorum ve dışsal etkilere açıktır. Amaçlar ve kavramlar uzun dönemde standart oluşturmada ve muhasebe uygulamalarında karşılaşılan sorunların çözümü için yönlendirici olacak, muhasebe ile ilgili kişisel ön yargıların ve politik baskıların etkisini azaltacaktır.¹⁴⁰

TMSK tarafından yayımlanan bu Kavramsal Çerçeve, finansal tabloların hazırlanmasında bir çeşit kavram kargaşasını önlemeye yönelik bilgilenme raporudur. Finansal tabloların hazırlanmasında göz önüne alınması kaçınılmazdır.

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlaştırma çalışmaları kapsamında UMS/UFRS'ler ile ilgili, IASB tarafından yapılan değişiklikleri TMS ve TFRS'lere uyarlayarak yayımlamaktadır.

¹⁴⁰ Banu Durukan, “**Kavramsal Çerçeve ve Finansal Raporlama Standartları uygulamalarındaki önemi**”,http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLER/banu_durukan.doc (erişim: 11.03.2009).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (IFRS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)'NİN BİLANÇO VE GELİR TABLOLARININ HAZIRLANMASI ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1.UFRS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

UFRS'ler gittikçe daha çok ülke ve şirketlerde uygulama bulmaktadır. Ayrıca UFRS ve US GAAP yakınsama çalışmaları IASB ve FASB arasında daha da verimli olarak sürdürülmektedir. Böylece yakın bir gelecekte uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili gerçekleştirme yaklaşımlarının başarıya ulaşacağı beklentisi artmaktadır. Ancak, tüm dünyada ortak bir muhasebe standardının kısa sürede verimli olarak yaşama geçirilmesi ve sorunsuz olarak uygulanması düşünülemez. Farklı muhasebe anlayışına sahip ve farklı muhasebe standartlarını uygulamakta olan ülkelerin bu yeni standartları benimseyip uygulamaları, ciddi çalışmaları ve ulusal düzeyde yeni düzenlemeleri gerektirmektedir.

Günümüzde pek çok ülkede UFRS'ye uygun gerekli yasal ve yapısal düzenlemeler yapılmaktadır. Uluslararası gelişmelere kendisini kısa sürede uyumlaştırabilmiş ülkelerin, uluslararası sermaye hareketleri açısından daha güvenilir konuma geldikleri ve uluslararası finansal piyasalardan daha düşük maliyetle kredi sağlayabildikleri görülmektedir. Bu nedendir ki ülkelerin muhasebe standartlarını ulusal düzeyden UFRS'ye yakınlaştırma çabaları hızla artmaktadır. Ülkemizde de TMSK bu amaçla çalışmalar yürütmektedir.

UFRS uygulamalarında finansal tabloların hazırlanması açısından birçok yeni değerlendirme ölçüsü getirildiği görülmektedir. Bu ölçüler şunlardır:¹⁴¹

¹⁴¹ Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme ölçüleri", **Mali Çözüm dergisi**, Sayı:90, 2008, ss. 29-32.

- Geri kazanılabilir tutar
- Kullanım değeri
- Net gerçekleşebilir değer
- Stokların maliyeti
- Satın alma maliyeti
- Dönüştürme maliyeti
- Defter değeri
- Amortismanına tabi tutar
- Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti
- Tahmini maliyet
- Gerçeğe uygun değer
- Satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer
- Borçlanma maliyetleri
- Maliyet
- İşletmeye özgü değer

Bu değerlendirme ölçüleri ilgili standartlar kapsamında, işletmelerin faaliyet alanlarına uygun olarak kullanılmaktadır.

UFRS ile birlikte şeffaflık düzeyinin artırılması, uluslararası finansal piyasalardan fon toplama olanaklarının artırılması, fon maliyetinin azaltılması, likiditenin artırılması, rekabetin korunması, ekonomik entegrasyon çabalarına katkı sağlanması, yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırım risklerinin azaltılması, uluslararası yatırım ve karşılaştırılabilirlik olanaklarının artırılması amaçlanmaktadır.¹⁴²

¹⁴² Orhan Kahraman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:296, Nisan 2006, s. 62

UFRS'lere geçiş, muhasebe ilkelerinde değişikliğe gitmekten çok, finansal muhasebe açıklama zorunluluklarında ve finansal raporlamada önemli farklılıklara yol açmaktadır. Bu dönüşüm teknik bir uygulama olmanın dışında, işletmenin yatırımcıları, pay sahipleri ve rakipleri gözünde yeniden değerlendirilmesi fırsatını veren bir yapılanma niteliği taşımaktadır.¹⁴³

İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, UFRS'lere geçmeleri ile oluşacak en genel etki; kayda alma, değerleme ve açıklayıcı bilgi sunma konuları üzerindedir. UFRS'lerin finansal tablolara etkilerini aşığıdaki gibi belirtmek olasıdır:¹⁴⁴

- İşletmelerde bölümlerin satış, kar ve vergi konularında daha ayrıntılı raporlama yapması gerekecektir.
- Getirilen konsolidasyon kuralları, bazı yatırımları konsolide finansal tabloların dışında bırakmıştır.
- İşletme birleşmeleri muhasebesinde çıkarların birleşmesi yöntemi yasaklanmıştır. Bu nedenle birçok işletme birleşmesinden sağlanan aktif ve pasifler gerçeğe uygun değerleri ile değerlenecektir.
- Maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirme ölçüt birçok yenilikler getirmiş olup, işletmeler bu farklılıklar nedeniyle değerleme yaklaşımını seçmek durumunda kalacaktır.
- Ertelenen vergilerin bilanço yaklaşımına göre belirlenmesi gerekecektir.

UFRS'ler uygulandığında finansal tablolarda önemli değişiklikler oluşmaktadır. Bu değişikliklerin getirdiği avantajlar aşığıdaki gibi sıralanabilir:¹⁴⁵

¹⁴³ Sinan Asla, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-15", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:13, Eylül 2004, s. 57.

¹⁴⁴ Özlem Arıkan,"Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme birleşmelerinin Finansal Raporlanması", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2004, s.29.

¹⁴⁵ http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMMS_XII_BİLDİRİLER/Seval_kardes-selimoglu.doc (Erişim: 11.03.2009)

- UFRS’yi kullanmaya başlayan ülkelerde şirketler iki farklı finansal tablo hazırlamaması,
- Finansal tabloların içeriklerini değiştirmenin yanı sıra şirketlerin finansal muhasebe sistemlerini, işletme faaliyetlerinin bir parçası olması, bilgi sistemleri ve kurumsal yönetim yapısını da olumlu yönde etkilemesi,
- UFRS’ler kural bazlı değil ilke bazlı muhasebe uygulamalarını getirmiştir. Böylece finansal tablolarda yer alan finansal işlemlerdeki ekonomik esasın daha iyi kavranması,
- UFRS’ler, muhasebenin temel ilkeleri ile bütünleştirildiğinden finansal tablolardaki bilgilerin çok daha açık hale gelmesi,
- UFRS’lere göre hazırlanmış finansal tablolar şirket gelirini daha iyi ölçmesi nedeniyle, piyasa yatırımcılarının şirketleri daha iyi anlamalarına ve yatırımlarını da iyi yönetmelerine yardımcı olması,
- Bedeli itfa edilen imtiyazlı hisse senetleri, UFRS’lere göre artık finansal borçlarda gösterilmesi,
- UFRS’lere göre hazırlanmış finansal tabloların gelecek amaçlı ve küreselleşme yönlü tablolar olması,
- Finansal Tabloların, sermaye piyasalarını bütünleştirecek ve dayanışma ile şeffaflık ve yüksek piyasa fiyatları getirerek hızla gelişmelere yardımcı olması,
- Finansal tabloların, UFRS’lere göre; “gerçeğe uygun değer” esas alınarak hazırlanırken, geleneksel muhasebe yaklaşımında “tarihi maliyet” esas alınması,
- UFRS’lere göre hazırlanmış finansal tablolarda şerefiyeler için amortisman hesaplaması görünmezken, geleneksel muhasebe sisteminde şerefiyeler için amortisman ayrılması.

Görüldüğü gibi UFRS’lere göre hazırlanan finansal tablolar daha gerçekçi ve gerekli bilgileri açık bir biçimde ortaya koymaktadır.

UFRS’ler, finansal tablolar üzerinde birçok açıdan değişiklikler getirmiştir. Bu değişiklikler 4 genel başlık altında incelenebilir;

3.1.1. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler

UFRS ile finansal tablolardaki aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler, nakit akışları yeniden belirlenmektedir. Örneğin bilançoda; yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar, satış için elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar, inşaat sözleşmeleri ilişkili taraflardan alacak ve borçlar gibi yeni kalemler ortaya çıkmaktadır. Gelir tablosunda da gelir ve giderlerin sınıflaması, karların oluşumu yeni şekli ile ortaya çıkmaktadır. Olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacaktır. Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak “satışların maliyeti” bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır. Nakit akış tablolarında ise, direkt veya endirekt yöntemlerde nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulama değişmiş olup, nakit akışları; “işletme faaliyetleri”, “yatırım faaliyetleri” ve “finansman faaliyetleri” şeklinde üç bölüme ayrılarak raporlanacaktır.¹⁴⁶

3.1.2. Kapsamdaki Değişiklikler

Önceki muhasebe uygulamalarında bilançoda yer alan bazı aktif ve pasif kalemler (özellikli varlıklarla ilgili olmamasına rağmen aktifleştirilmiş olan finansman giderleri ve kur farkları, araştırma giderleri gibi), UFRS uygulamalarına göre bilançoda yer almazlar. Daha önce bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler (ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu, garanti karşılıkları gibi), UFRS uygulamalarına göre bilançoğa alınır. Önceki muhasebe uygulamalarında gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri (alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar, ertelenmiş

¹⁴⁶ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, s. 113,114.

vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi, MDV, Maddi Olmayan Duran Varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi), UFRS'ye göre gelir tablosunda yer alırlar.¹⁴⁷

3.1.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

Değerlemede genel olarak UFRS uygulamalarında aşağıdaki ölçütler kullanılır:

Gerçeğe uygun değer, net gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli, net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir tutar, net bugünkü değer (iskonto edilmiş maliyet), tahmini (varsayılan) maliyet.¹⁴⁸

3.1.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler

TMS/TFRS'ler, eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir.¹⁴⁹

İşletmeler, TMS ve TFRS'ye uygun raporlama yaparken bir çok zorlukla karşı karşıya kalabilecektir. Bunlardan birisi, standartlarda yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye'de uygulamasının oldukça az olmasıdır. Başka bir zorluk da, Standartlara göre yapılacak kayıtlarda kullanılacak hesaplardır. TDHP'de yer alan hesaplar, standartlarda belirtilen raporlama formatıyla bazı durumlarda örtüşmemektedir. Örnek olarak, satış amaçlı cari olmayan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller bilançoda ayrı bir biçimde sunulmalıdır. Ancak TDHP'de 25 No'lu grupta bu işlevi yerine getirecek boş bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle

¹⁴⁷ Akdoğan, y.a.g.m., 2007, s. 114.

¹⁴⁸ Akdoğan, a.g.m., 2007, s. 115.

¹⁴⁹ Akdoğan, a.g.m., 2007, s. 115.

standartların etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanabilmesi için TDHP'nin uygun şekilde revize edilmesi zorunludur.¹⁵⁰

Görüldüğü gibi günümüzde yaşanan UFRS'ye uyum çalışmaları, 1994'den itibaren uygulamaya geçen TDHP' na uyum çalışmalarına göre çok daha geniş kapsamlı ve sıkıntılı olacaktır. Bu nedenle TMSK tarafından yayımlanan TMS ve TFRS'lerin iyi izlenmesi, Yorum ve kavramsal çerçevenin iyi anlaşılması, gerektiğinde araştırmalarla, ilgili uzman açıklamaları ve makaleler irdelenerek konuya ilişkin uygulamalardan da uzak kalmamak gerekmektedir.

3.2.GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE UFRS UYGULAMALARI

Uluslararası gelişmelere paralel olarak ülkemizde de UFRS'ye yakınsama çalışmaları TMSK önderliğinde sürmektedir. Bilindiği üzere TMSK, UMS ve UFRS'leri bire bir çevirisini yaparak tam set halinde TMS ve TFRS olarak yayınlamıştır. IASB ve FASB arasında sürdürülen yakınsama görüşmelerinde ortaya çıkan gelişmelere göre UMS ve UFRS'deki değişimleri de TMS ve TFRS'ye aynı şekilde dönüştürerek yayınlamaktadır.

Yeni TTK'ya göre uygulanması zorunlu hale gelecek olan UFRS'lerin oldukça karmaşık ifadeler içermesi, bu konuda eğitilmiş personel eksikliği, düzenlemelerin sürekli değişerek güncellenmesi, alışılmadık dışında yeni değerlendirme ölçüleri kullanılması, uygulamada sıkıntılar yaşanmasına neden olmaktadır.

TFRS uygulamalarında başarı sağlanabilmesi için, standartların yayımlanmış olması yetmemekte ve özellikle aşağıdaki koşulların da sağlanmış olması gerekir:¹⁵¹

¹⁵⁰ Şakir Sakarya, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", **Muhasebe Bilim dünyası Dergisi**, Aralık 2007/ 4 , s.201.

¹⁵¹ Akdoğan, a.g.m., 2007, s. 115.

- Uygulamayı zorunlu hale getirecek yasal düzenlemeler,
- Standartların meslek mensupları ve ilgili kamu otoriteleri tarafından benimsenip desteklenmesi,
- Muhasebe Standartlarının etkin kullanılıp kullanılmadığı konusunda denetimin nasıl yapılacağıının belirlenmesi,
- Denetimde kalite güvencesi sağlanması,
- Denetçilerin denetimini yapacak etkin bir gözetim sisteminin yapılandırılması,
- Muhasebe mesleğinde etik kuralların işletilmesi,
- Meslek mensuplarının sürekli eğitimi

3.2.1. Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS

UFRS ile Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) çerçevesinde vergi yasaları esas alınarak uygulanan muhasebe sistemi arasında ciddi farklar bulunmaktadır. Finansal araçların (ticari alacaklar ve borçlar, banka mevduatları ve kredileri, vadeli işlemler, opsiyonlar vb.) kayda alınması ve değerlemesi, değer düşüklüğü karşılıklarının kayda alınması, kıdem tazminatı hesaplama yöntemi, ertelenmiş vergi, gelir tahakkuku gibi pek çok konuda uygulamaların farklı olması bir takım ek çalışmalar yapılmasını gerektirmektedir. Ancak yapılacak çalışmaların yalnızca raporlama dönemini kapsamayıp, bazı ön hazırlıkların muhasebede kayıt süreci devam ederken yapılması gerekmektedir.¹⁵²

Tek Düzen Hesap Planı vergi yönü ağır basan düzenlemeler içermektedir. UFRS ise, özün önceliğine ve tahakkuk esasına dayanmaktadır. UFRS’de ara dönemlerde dahil olmak üzere her raporlama döneminde hazırlanması ve yayınlanması gereken temel mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardır. Tek Düzen Hesap Planı’na göre hazırlanması ve yayınlanması zorunlu olan mali tablolar ise bilanço ve gelir

¹⁵² <http://www.insankaynaklari.com/CN/Contentprint.asp?BodyID=7309> (erişim: 01.02.2009)

tablosudur. UFRS ile TDHP ve vergi mevzuatı arasındaki önemli farklara aşağıdaki başlıklarda yer verilmektedir:¹⁵³

Finansman giderleri, TDHP'ye göre stok maliyetlerine dolayısıyla satışların maliyetine yansıtılır. UFRS'ye göre ise yalnızca özellikli stoklar (satışa hazır hale getirilmesi için belirli bir süreye gereksinim duyulan) için maliyete yansıtılır.

TDHP'ye yıllara yaygın işler için tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde inşaat maliyetleri ve hakedişler iş bittikten sonra sonuç hesaplarına aktarılır ve iş tamamlanıncaya kadar doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmaz. UFRS'ye göre ise tamamlanma yüzdesi yöntemi (UFRS 11) uygulanmaktadır. Yani her dönem için tamamlanma yüzdesine göre maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılır ve dönem içinde oluşabilecek zararlar için karşılık ayrılır.

VUK'a göre varlık değerinde düşme görülmesi veya tahmin edilmesi anında karşılık ayrılabilmesi ve gider olarak kabul edilebilmesi için mahkeme kararı olması gibi zorunluluklar söz konusudur. UFRS'ye göre ise bir varlığın değerinde düşme olması veya tahmin edilmesi durumunda karşılık ayrılır ve gider kaydedilir.

TDHP'göre duran varlıkların kullanıma girdikten sonraki dönemlerde de finansman giderleri aktifleştirilebilmektedir. UFRS'ye göre ise ancak özellikli varlık olması durumunda duran varlığın kullanıma hazır duruma gelinceye kadar geçen sürede (alternatif yöntemde göre belirli koşullarda) finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Bu yöntemde göre maddi duran varlıklar piyasa değeri ile değerlendirilebilir. TDHP 'ye göre piyasa değeri ile değerlendirilemez.

UFRS'ye göre amortisman ve itfa payı süreleri ve sistematığı varlığın ekonomik ömrü yada varlıktan sağlanacak ekonomik yarar süresi ile orantılıdır.

¹⁵³ Toraman ve Bayramoğlu, a.g.m., s. 475-478.den uyarlanmıştır.

TDHP’de de yararlı ömür esası kabul edilmektedir. Ancak vergi mevzuatı, beş yıllık amorti ya da itfa süresi öngörmüştür. Bu durum özellikle yüksek teknoloji duran varlıkların ekonomik ömürlerinin çok ötesinde sürelerde amorti ve itfa edilmesine yol açmaktadır. Ayrıca UFRS, maddi duran varlıkların (MDV) amortismanına esas değerini, kayıtlı değer ile artık (hurda) değer arasındaki farkı dikkate alırken, TDHP’de böyle bir uygulama yoktur.

UFRS yeniden değerlemeye, varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin kayıtlı değerlerinden önemli oranda farklılık göstermesi halinde izin verirken, TDHP her sene izin vermektedir.

TDHP iştirak ve bağlı ortaklıkları elde etme maliyeti ile değerlendirirken UFRS, iştirak ve bağlı ortaklıkları değerlendirirken eğer iştirak oranı % 20 nin altında ise “maliyet esasını”, % 20 -% 50 arasında ve yönetimde söz sahipliği yoksa özkaynak metodunu, iştirak oranı % 50 üstünde ve yönetimde söz sahipliği varsa konsolidasyon metodunu belirlemektedir.

01.07.2003 tarihinden önce imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri, vergi mevzuatı açısından normal kira bedeli gibi düşünülerek ödeme tutarlarının tamamı gider olarak kaydedilir. UFRS’ye göre ise finansal kiralama sözleşmeleri özleri ile değerlendirilip, işlem yalnızca bir finansman yöntemi olarak yorumlanır. Bu nedenle kira bedelleri iç verim oranına göre ayrıştırılarak faiz bölümleri gider olarak kaydedilirken, anapara bölümleri ise finansal yükümlülüklerden düşülür. Ayrıca UFRS’ye göre finansal kiralama konu MDV’ler kiracı işletmenin mali tablolarına kaydedilir ve kiracı işletme tarafından amortismanına tabi tutulur.

UFRS vergi giderlerinin de diğer giderler gibi ait oldukları dönemde kayıtlara alınmasını ve giderleştirilmesini kabul etmektedir. Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkların oluşması sırasında bilançoda oluşan geçici farklar UFRS’ye göre ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı anlamına gelir. UFRS bunların

mali tablolarda raporlanmasını uyun görürken, TDHP bir düzenleme getirmemiştir. TDHP'ye göre yalnızca cari dönem vergi karşılığı gösterilir.

UFRS'de finansal araçlar finansal yükümlülük ya da özkaynak olarak sınıflandırılıp değerlendirilir. TDHP'de ise herhangi bir düzenleme yoktur.

UMS 19'a göre kıdem tazminatı karşılığı gelecekte oluşacak yükümlülüğün bilanço tarihine indirgenmiş değeri tahmin edilerek ayrılır. TDHP'ye göre yürürlükteki iş kanunu gereği bilanço tarihindeki toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü karşılık olarak ayrılır. Ancak bu karşılık vergi yasalarına göre kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olduğundan hesaplanmamaktadır.

Türkiye Muhasebe/Finansal Muhasebe Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TDHP anlayışını aşan bir uygulama olması nedeniyle, Tekdüzen bir hesap planı ve finansal tablo formatı standartların formatına aykırı olacaktır. T.C. Maliye Bakanlığı'nın TDHP'yi belli bir sektöre doğru yakınlaştırarak değiştirmesi durumunda burada yapılacak değişiklikleri hiç kullanmayacak sektörler için karışıklığa ve hesap planında tıkanmalara yol açacaktır.¹⁵⁴

Daha önce VUK hükümlerine göre reeskont işlemi yapan şirketlerin UFRS'ye göre raporlama yaparken reeskont işlemi yapmalarına gerek kalmayacaktır. İşletmeler vergi matrahının hesaplanmasında reeskont uygulayabilirler. Ancak, bu uygulamanın UFRS'ye göre hazırlanacak finansal tablolarda yeri yoktur.¹⁵⁵

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nden TMS/TFRS'ye geçilmesi; kapsama alınacak işletmelerin ve Tek Düzen Hesap

¹⁵⁴ <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059255.htm> (erişim: 03.03.2009)

¹⁵⁵ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK açısından Karşılaştırılması", **Mali çözüm dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, s. 41.

Planı'nda yapılacak revizyonun açıklığa kavuşması, daha sonraki çözüm aşamalarında izlenecek yol haritasını da netleştirecektir.¹⁵⁶

UMS ve UFRS'lerin Finansal Tablolara etkisini daha açık ve geniş biçimde ortaya koyabilmek için, UMS ve UFRS'lerin uygulanması durumunda önceki uygulamalarla arasındaki farklılıklardan yola çıkmak daha doğru olacaktır.

UMS/ UFRS uygulamaları ile eski uygulamalar arasında ortaya çıkan farkları standartlar bazında değerlendirmek daha yerinde olmakla birlikte, geniş kapsamlı olması nedeniyle detaya girmeden konuyu önemli ölçüde özetleyebilecek konumda, aşağıdaki gibi inceleme yapmak daha uygun olacaktır;¹⁵⁷

Finansal Tabloların Sunuluşu(TMS 1) Standardına göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

- Dönem sonu finansal durum tablosu (Bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- İşletmenin geriye dönük muhasebe politikası uygulaması durumunda karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).

Finansal Tablolar, işletmenin mali durumunu, performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak yansıtacak şekilde hazırlanmak zorundadır. Gerekli dipnotlara da yer verilerek UFRS çerçevesinde hazırlanan mali tabloların gerçeğe

¹⁵⁶ Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:173, Mayıs 2007, s. 40.

¹⁵⁷ Bu bölümde yapılan açıklamalar, şekiller ve tablolar; Deloitte Academy, "Kapsamlı UFRS Eğitimi", Eğitim Notları, DEVAK 2008.'den ve TMSK açıklamalarından uyarlanmıştır.

uygun gösterim sağladığı kabul edilir. UFRS'ye kısmen hazırlanmış mali tablolar, UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolar olarak kabul edilmez.

İşlem ve olayların Finansal tablolara UFRS çerçevesinde yansıtılmayıp, yalnızca dipnotlarda açıklanması, söz konusu işlem ve olayların uygun şekilde finansal tablolara yansıtıldığı anlamına gelmez. UFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların dipnotlarında, bu finansal tabloların UFRS ile uyumlu olduğu açıklanır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili gelişmeler dipnotlarda belirtilir (İşletmenin Sürekliliği).

Nakit akışlarına ilişkin bilgiler hariç, bir işletmenin finansal tabloları “tahakkuk esası” na göre hazırlanır (Tahakkuk Esası).

İlgili işlemlerin gösterimi için UFRS veya yorumlarında yeni esasların belirlenmesi, İşletmenin faaliyet içeriklerinin önemli ölçüde değişmesi gibi durumlar hariç finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve gösterimi dönemler arasında değiştirilmez (Gösterimde Tutarlılık).

UFRS'de izin verilenlerin ve zorunlu tutulanların dışında, varlık ve yükümlülükler, gelir ve giderler birbirinden mahsup edilemez (Netleştirme).

3.2.2.UFRS'ye Göre Finansal Tabloların Yapısı ve İçeriği

UFRS'ye göre finansal tabloların yapısı ve içeriğinde önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır. Bu değişiklikler, bilanço ve gelir tablosu açısından aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir.

3.2.2.1. UFRS'ye Göre Bilançonun Yapısı ve İçeriği

UFRS'ye göre bilançoda, varlıklar başlığı altında en az aşağıdaki kalemlerin bulunması gerekmektedir;

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Stoklar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen finansal duran varlıklar,
- Diğer finansal varlıklar,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Satılmak üzere elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler,
- Biyolojik (canlı) varlıklar,
- Ertelenmiş vergi varlığı.

Bilanço da Yükümlülükler başlığı altında ise en az aşağıdaki kalemlerin bulunması gerekmektedir;

- Ticari ve diğer borçlar,
- Provizyonlar,
- Finansal yükümlülükler,
- Kurumlar vergisi karşılığı,
- Ertelenmiş vergi yükümlülüğü,
- Ana ortaklık dışı paylar (özkaynaklar içerisinde gösterilmekte),
- Ödenmiş sermaye ve yedek akçeler.

3.2.2.2. UFRS'ye Göre Gelir Tablosunun Yapısı ve İçeriği

UFRS'ye göre düzenlenecek gelir tablosunda, kar ve zararın belirlenmesinde UFRS'nin istisna etmediği, dönem içinde finansal tablolara alınan tüm gelir ve gider

kalemleri dikkate alınır. Yeniden değerlendirme fonu, yabancı para çevrim farkları gibi kalemler doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilir.

Bir gelir tablosunda aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Hasılat,
- Finansman giderleri,
- Özsermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen finansal duran varlıkların vergi sonrası kar veya zararlarından olan pay,
- Vergi karşılıkları ve gideri,
- Varlıkların elden çıkarılması ve durdurulan faaliyetlerle ilgili borçların tasfiyesi sonucu oluşan kar ve zararın vergi öncesi tutarı,
- Kar veya zarar.

Hazırlanacak gelir tablolarında giderler fonksiyonlarına göre ya da esaslarına(niteliklerine) göre gösterilebilir. Fonksiyonlarına göre gösterimlerde amortisman ve itfa giderleri ile personel maliyetlerine ilişkin ek bilgi verilmelidir.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyeti; alış fiyatı, gümrük vergileri, diğer fonlar, taşıma ve alım ile doğrudan ilişkili diğer maliyetleri kapsar. İskontolar vb. kalemler satın alma maliyetinden düşülür.

Dönüştürme maliyeti; Direkt işçilik gibi üretilen birim adedi ile doğrudan bağlantılı maliyetleri içerir. Malzemelerin mamullere dönüştürülmesi sırasında

karşılaşılan ve sistematik olarak ürünlerin üzerine dağıtılan sabit ve değişken maliyetleri de içerir.

Diğer maliyetler; yalnızca stokları mevcut konum ve durumuna getirmeleri halinde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir siparişe ilişkin ürün tasarım, geliştirme gibi maliyetlerin stok maliyetlerine yansıtılması uygun olabilir.¹⁵⁸

Bu standarda göre maliyete dahil edilmeyecek gider unsurları şunlardır:

- Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire maliyetleri), işçilik ve malzeme giderleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri (Örneğin, mamul stok depolaması),
- Genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

Bu standarda göre LIFO stok değerlendirme yöntemi yasaklanmıştır. Net Gerçekleşebilir Değer aşağıdaki gibi belirlenir.

Tahmini Satış Fiyatı	x
İndirimler	(x)
Tamamlanma Maliyetleri	(x)
Satış Giderleri	<u>(x)</u>
Net Gerçekleşebilir Değer	x

¹⁵⁸ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, “TMS-2 Stoklar Standardında, Diğer Maliyetler Bölümünün, Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 101, Eylül 2008, s. 42.

Yukarıdaki görüldüğü gibi, net gerçekleşebilir değer piyasa fiyatına eşit değildir. Bu nedenle her işletmeye göre değişebilen özellik taşımaktadır. Bu standarda göre maliyetlerin, kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stok maliyeti, ilgili satış gelirinın kayıt edildiği dönemde giderleştirilir. Değer düşüklüğü karşılığı ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde kayıt edilir. Net gerçekleşebilir değerın artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı, iptalin yapıldığı dönemin tahakkuk eden satış maliyetine azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

TMS-2'ye göre finansal tablolarda stoklar, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilecek tutarlardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bu durumda stokların değerının net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekir.¹⁵⁹

UFRS'ye göre düzenlenecek nakit akış tablosunda, işletmelerle ilgili gereksinimlere daha uygun nakit akış bilgisinin elde edilebilmesi için TMS-7'de işletmelerin; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının ayrı ayrı raporlanması amaçlanmıştır. Ancak faiz, kar payı ve vergilerle ilgili nakit akışlarının sınıflandırılmasında da görüleceği gibi işlemler gerçekleştikten sonra, geriye dönük olarak geçmişteki nakit akışlarının niteliklerinin belirlenmesi ve nakit olmayan işlemlerle nakit işlemlerin ayrılaştırılması oldukça zordur.¹⁶⁰

UFRS uygulamalarına göre “Raporlama Döneminden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar” ile ilgili işletmelerin finansal tablolarına yapılacak düzeltmelerin kapsamı TMS 10'a göre beş başlık altında aşağıdaki gibi açıklanmaktadır;¹⁶¹

¹⁵⁹ Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, s. 67.

¹⁶⁰ Osman Bayrı, “Nakit Akış Raporlamasının Standardizasyonu ve Nakit Akış Muhasebesi Organizasyonu”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 97, Haziran 2007, s.25.

¹⁶¹ <http://www.denetimnet.net/UserFiles/documents/DenetcininNotDefteri>, (erişim: 12.01.2009)

- Düzeltme gerektiren olaylar,
- Düzeltme gerektirmeyen olaylar
- Temettüler
- Yayınlanmak için onay tarihi
- İşletmenin sürekliliği

Bir olayın oluşmasına neden olan koşullar raporlama dönemi sonunda mevcut ise bu olay düzeltme gerektiren bir olaydır. Örneğin, davalar, müşterinin iflası, stokların net gerçekleşebilir değerinin altında satılması, varlıkların satışı ile ilgili gelirlerin veya satın alınması ile ilgili maliyetlerin belirli hale gelmesi, ikramiyelerin belli bir hale gelmesi, hile veya hatalar. Bir olayın meydana gelmesine neden olan koşulların raporlama dönemi bitiminden sonra ortaya çıkması durumunda ilgili olan düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarların düzeltilmesine gerek yoktur. (Örneğin; bağlı ortaklık satışı, duran varlık satışı, yeniden yapılanma, yeni hisse senedi ihracı, döviz kurunda oluşan dalgalanmalar)¹⁶²

Maddi duran varlıklar (MDV) ile ilgili muhasebe işlemlerini düzenlenmesi, dolayısıyla varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının ortaya konulması TMS 16'da açıklanmıştır. Defter değeri, bir MDV'nin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra mali tablolara yansıtıldığı tutardır.¹⁶³

TMS 16'ya göre MDV'lere ilişkin ilk kayıtlar "Maliyet Değerleri" üzerinden yapılmaktadır. MDV'lerin aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde yapılan, varlıkların gelecek dönemlerdeki ekonomik yararları artırıcı harcamalar, duran varlığın kayıtlı değerine eklenir. Bu kapsamın dışındakiler dönem gideri olarak

¹⁶² <http://www.denetimnet.net/UserFiles/documents/DenetçininNotDefteri>, (erişim: 12.01.2009)

¹⁶³ Hüseyin Fırat ve Veysel Karani Palak, " TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme-Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, Mayıs-Haziran 2008, s.80.

kayıtlara aktarılır. MDV'lerin ana unsurları bazen periyodik olarak değiştirilebilir. Bu unsurlar, yararlı ömürleri, ilgili oldukları MDV'nin yararlı ömründen farklı olması nedeniyle ayrı varlıklar olarak kaydedilir. MDV'lerin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınan, elde etme (başlangıç) maliyetleri; MDV'lerin satın alma, üretim ve inşa maliyetlerini ifade eder.¹⁶⁴

Amortisman ayrılması VUK'a göre, MDV'ler için Maliye Bakanlığı'na belirlenen yararlı ömürlere göre belirlenen oranlar üzerinden yapılırken, TMS 16'ya göre, işletmelerce belirlenen yararlı ömürlere göre amortisman ayrılmaktadır.¹⁶⁵TMS 16'ya göre, satış amaçlı MDV'ler ile Gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen MDV'lerde amortisman ayırma işlemi durdurulur.¹⁶⁶

Bir MDV'nin defter değeri bazı durumlarda bilanço dışı bırakılır. Bunlar; Elden çıkarılması, kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlardır.¹⁶⁷

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, TMS 16, MDV'lerle ilgili oldukça farklı uygulamalar getirmiştir. UFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda bu hususların dikkate alınması gerekmektedir.

UFRS'ye uygun finansal tablo düzenlemelerinde kiralama işlemlerinin kaydedilmesi ile ilgili olarak TMS 17'ye göre; finansal kiralama, kiralanan varlığın risk ve yararları tamamen kiracıya ait olduğundan, bu işlemde doğan hak ve yükümlülüklerin kiracı tarafından varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Kiracı tarafından bu finansal kiralama, kiralamanın başlangıcı itibarıyla hesaplanan gerçeğe uygun değerin ile asgari kira ödemelerinin bu günkü

¹⁶⁴ Çağrı Köroğlu, Volkan Dayan ve Tayfun Deniz Kuğu, "TMS 16 Yorumu ve uygulanması", **Dayanışma Dergisi**, Sayı:103, Ağustos 2008, s. 44,

¹⁶⁵ Serdal Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da yer Alan Düzenlemeler-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s.68.

¹⁶⁶ Remzi Örtün ve Rıdvan Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:172, Nisan 2007, s. 17,

¹⁶⁷ Süleyman Yükçü ve M. Yılmaz İçerli, "TMS – 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin uygulama önerileri", **Mali Çözüm dergisi**, Sayı: 82, Temmuz- Ağustos 2007, s. 31.

değerinden düşük olanı esas alınarak kayıt edilir. Asgari kira ödemeleri, sözleşmede belirtildiği gibi ödendikçe, finansman gideri ve borç anapara ödemesi şeklinde ayrıştırılarak kayıt edilir. Finansman gideri, finansman kiralamasına ilişkin borç kalanına sabit bir faiz oranı uygulanmak suretiyle hesaplanır ve kira süresine dağıtılır. Kiracı finansman giderleri yanında aktifine kayıt etmiş olduğu finansal kiralama sözleşmesinin konusunu oluşturan amortisman tabi varlıklar için amortisman ayırır.¹⁶⁸

Tek Düzen Hesap Planı'nda finansal kiralamaya ilişkin hesaplar daha önceden belirlenip halen uygulanmasından dolayı muhasebeleştirme açısından sıkıntı yaşanması beklenmemektedir.

TMS 18'e göre hasılat; mal satışı, hizmet sunumu, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsamaktadır. Hasılat bu standarda göre gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanmaktadır. Satış bedelinin nominal değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Ancak buradaki en önemli sorun vade farkı veya faiz oranı hesaplanırken basit faiz formülü değil, bileşik faize göre iç iskonto yöntemi kullanılmasıdır. Bu durum VUK.'da belirlenen oran ve yöntemlerden farklılık oluşturduğundan mali kar ve ticari kar farkı ortaya çıkmaktadır.¹⁶⁹

TMS 19'a göre tam yükümlülük çerçevesinde hesaplanan kıdem tazminatlarının iskonto edilmesi ve aktüeryal varsayımlarla indirgenmesi gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı gelir tablosunda daha gerçekçi bir şekilde gider olarak yer almaktadır.¹⁷⁰

TMS 39'daki türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve genel olarak işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal

¹⁶⁸ Serdal Dağdemir, "Kiralama İşlemlerine İlişkin TMS 17 İle İlgili Açıklamalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 190, Ekim 2008, s. 42-45.

¹⁶⁹ Özlem Argun, "Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18)", **Dayanışma Dergisi**, Sayı 101, Eylül 2008, s. 83, 84.

¹⁷⁰ Süleyman Uyar ve Muhsin Çelik, "Muhasebe Standartlarına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi", **Dayanışma Dergisi**, Sayı:94, Aralık 2006, s. 119.

durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi TMS 21’de açıklanmıştır.¹⁷¹

Finansal tabloların çevrim işlemi, farklı para birimi üzerinden hazırlanmış finansal tabloların yerel para birimine dönüştürülmesi sürecidir. Bunun asıl nedeni konsolide finansal tabloların ana işletmeye ait olmasıdır. Bu nedenle ana işletmenin bulunduğu yer konsolide finansal tabloların hazırlanmasında belirleyici bir unsur olmaktadır. Para birimlerinin farklı kurlara tabi olmasından dolayı önemli ölçüde kar veya zarar ortaya çıkmaktadır. Aşırı kar ya da zararı ortadan kaldırmak için finansal tabloların çevrimine gerek duyulur. Finansal tabloların çevrilmesi işleminde; “Kapanış Kur Yöntemi”, “Cari-Cari Olmayan Yöntem”, “Parasal-Parasal Olmayan Yöntem” ve “Geleneksel Yöntem” olmak üzere dört yöntem kullanılmaktadır. Standartta kur farklarının muhasebeleştirilmesi parasal kalemler ile parasal olmayan kalemler açısından incelenmiştir. Parasal kalemlerin çevrilmesinden kaynaklanan kur farkları, buldukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kur farkları, özkaynaklarda ya da kar ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Bu standarda göre esas alınacak kur “Hemen Teslim Halindeki Döviz Kuru’dur”¹⁷²

Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın ilk uygulanmasında (TFRS 1’e göre) yapılacak işlemler sırasıyla aşağıdaki gibi gerçekleştirilmektedir.¹⁷³

- 01.01.2005 tarihli Açılış Bilançosu’nun düzenlenebilmesi için; önceki dönem (31.12.2004) bilanço rakamlar TMS ve TFRS ile uyumlu hale getirilecektir. Bu amaçlar işletmeler, ilk uygulama döneminde yapılacak düzenlemelerden doğan gelir ve kayıtları için; bilançoda yer alan 590 Dönem Net Karı veya 591 Dönem Net

¹⁷¹ Selim Bekçioğlu ve Çağrı Köroğlu, “UMS 21, TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, Mart-Nisan 2008, s.31-35.

¹⁷² Bekçioğlu ve Köroğlu, (2008), .a.g.m., s. 32-35.

¹⁷³ Bu başlık altında yapılan açıklamalar, Adem Utku Çakıl, “Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler-III Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın İlk uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma”, **Diyalog Dergisi**, Sayı: 236, Aralık 2007, s. 101,162.”den uyarlanmıştır.

Zararı Hesabı kalanları 570 Geçmiş Yıllar Karları veya 580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı'na devredilir.

- Açılış bilançosunun verilerinin elde edilmesi için yapılacak tüm değişiklikler 2005 yılı açılışına dahil edilecektir. Bu durum, yapısal olarak 2004 yılı kayıtlarına alınmayan düzenleme işlemleri için gerekli kayıtların 01.01.2005 tarihinde yapılması anlamına gelmektedir. Daha sonra, bilançoda dönemsellik ilkesi gereğince yer alan ancak izleyen yılda gelir ve gider olarak kayıtlanan kalemler ters kayıtlarla kapatılacaktır.

- 2005 yılına ait Gelir Tablosu oluşturan hesaplarla ilgili gerekli inceleme ve düzeltmeler yapılacak olup böylelikle bilanço kalemlerine bağlı düzenlemelerinde kendiliğinden yapılması sağlanacaktır. Böylelikle 2005 yılına ait Bilanço ve Gelir Tablosu hesapları düzenlenmiş olacaktır.

Özet olarak 31.12.2006 tarihinde TMS/TFRS'lere uygun finansal raporlama yapabilmek için; öncelikle 31.12.2004 tarihli bilanço gerekli düzeltme yapıp düzenlenerek geçmiş yıl kar veya zararı bulunmalıdır. Sonra 31.12.2005 tarihli bilanço düzeltilecektir. Böylelikle karşılaştırılabilecek iki yılın bilançosu elde edilmiş olacaktır. Daha sonra da 31.12.2006 tarihli bilanço ve gelir tablosu 31.12.2005 tarihli bilanço ile düzeltilecektir. Böylece en az iki yıla ilişkin karşılaştırmalı bilgi, 3 dönem düzeltilerek elde edilmiş olacaktır.

İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetleri, faaliyette buldukları ekonomik ortamın nitelikleri ve finansal etkilerini, finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmelerini olanaklı kılacak bilgilerle açıklamaları gerekmektedir (UFRS 8). Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmelerin ayrı veya konsolide edilmiş finansal tabloları ayrıntılı olarak sunulmalıdır.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Can Öztürk, "Faaliyet Bölümleri Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 – Bölümlere Göre Raporlama – Standardı ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2008, s. 175.

Finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerini tam olarak karşılamaya yönelik hazırlanması beklenen ve gerekli diğer niteliksel özellikleri taşıması gereken finansal tabloların, bu amaçları gerçekleştirebilecek niteliklere sahip olacak şekilde hazırlanabilmesi için; yukarıda çok detaylarına girmeden de olsa özet olarak açıklanmaya çalışılan TMS ve TFRS'lere uygun hazırlanmış olması gerekmektedir. Bilindiği üzere, yalnızca bir kısmına uygun olarak hazırlanmış bulunan finansal tablolar UFRS'ye uygun olarak hazırlanmış sayılmayacaklardır.

Muhasebe uygulamaları açısından TMS ve TFRS'lerin yaygınlaşması Ülkemiz açısından oldukça önemlidir. Bu konuda oldukça verimli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu durum da umut verici olarak algılanmalıdır.

3.3. BİLANÇO VE GELİR TABLOSU DÜZENLEMELERİNDE UFRS'NİN YARATTIĞI FARKLILIKLAR

UFRS'ler ile muhasebe uygulamalarına ilişkin yapılan düzenlemeler genel olarak önceki bölümlerde incelenmiştir. Bu bölümde UFRS'lere göre düzenlenecek bilanço ve gelir tablolarında, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre ortaya çıkan farklılıklar ayrıntılı olarak aşağıdaki gibi incelenmektedir;¹⁷⁶

3.3.1. Bilanço Düzenlemelerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları göstermesi nedeniyle finansal durum tablosu olarak da isimlendirilmektedir. TMS 1, bilançonun hazırlanış ve sunuluşuna yönelik iki yaklaşıma yer vermiştir. Bunlar; cari-cari olmayan varlık/kaynak yaklaşımı (varlıkların dönen ve duran varlık olarak; yükümlülüklerinde, kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırıldığı yaklaşım) ve likidite yaklaşımı (varlıkların likidite esasına; yükümlülüklerin ise geri ödenme süresine göre sınıflandırıldığı yaklaşım) dır. İşletmeler normal faaliyet döngülerine ve güvenilir bilgi ölçütlerine göre bunlardan birisini seçerler.

¹⁷⁶ Bu bölümdeki (3.3.) açıklamalar, Akdoğan ve Tenker, a.g.e., ss. 3–250'den uyarlanmıştır.

UFRS'ye göre düzenlenecek bilançodaki hesap gurupları ve alt bölümleri aşağıdaki şekilde önerilmektedir;

Hesap Planı	Dönen ve Duran Varlık Gruplarının
<u>Grup Kodu</u>	<u>Bilançodaki Alt Bölümleri</u>
1	I. Dönen Varlıklar
10	A-Hazır Değerler
11	B-Menkul Kıymetler(Finansal Varlıklar)
12	C-Ticari Alacaklar
13	<i>D-İlişkili Taraflardan Alacaklar</i>
13	E-Diğer Alacaklar
15	F-Stoklar
16	<i>G-Canlı Varlıklar</i>
17	H-Yılları yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri(<i>İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar</i>)
18	I-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19	İ-Diğer Dönen Varlıklar
19	<i>J-Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</i>
2	II. Duran Varlıklar
22	A- Ticari Alacaklar
23	<i>B-İlişkili Taraflardan Alacaklar</i>
23	C-Diğer Alacaklar
24	D-Finansal (Mali) Duran Varlıklar
20	<i>E-Canlı Varlıklar</i>
21	<i>F-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</i>
25	G-Maddi Duran Varlıklar
26	<i>H-Şerefîye</i>
26	I-Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27	İ-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
28	J-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29	<i>K-Ertelenmiş vergi Varlığı</i>
29	L-Diğer Duran Varlıklar

Hesap Planı	Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ile
<u>Grup Kodu</u>	<u>Özkaynakların Bilançodaki Alt Bölümleri</u>
3	1.Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30	<i>A-Finansal (Mali) Borçlar</i>
32	B-Ticari Borçlar
33	<i>C-İlişkili Taraflara Borçlar</i>
33	D-Diğer Borçlar
34	E-Alınan Avanslar
35	E ₁ -Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri
36	F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37	G-Borç ve Gider Karşılıkları
38	H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39	I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
39	<i>İ-Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin borçlar</i>
4	II. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40	<i>A-Finansal (Mali) Borçlar</i>
42	B-Ticari Borçlar
43	<i>C-İlişkili Taraflara Borçlar</i>
43	D-Diğer Borçlar
44	E-Alınan Avanslar
47	F-Borç ve Gider Karşılıkları
48	G-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
48	<i>H-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü(Borcu)</i>
49	I-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5	III. Özkaynaklar
50	A-Ödenmiş Sermaye
52	B-Sermaye Yedekleri
54	C-Kar Yedekleri
57	D-Geçmiş Yıllar Karları
58	E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)
59	F-Dönem Net karı (Zararı)

Buradaki sıralama, Türkiye Muhasebe Standartları'nın gerekli gördüğü hesaplarında dikkate alınmasıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılmıştır.

3.3.1.1. Varlıkların Bilançoda Raporlanmasına İlişkin Esaslar ve UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar

TMS 1'e göre; bir varlık,

- İşletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde satılması, tüketilmesi veya paraya dönüştürülmesi bekleniyorsa,
- Özellikle ticari amaçla elde tutuluyorsa,
- Bilanço tarihinden sonra 12 ay içinde paraya dönüştürülmesi bekleniyorsa,
- Kullanımında kısıtlama bulunmayan nakit ve nakit benzeri varlıklar içerisinde yer alıyorsa,

Bu kıstaslardan herhangi birine uyması durumunda dönen varlık olarak sınıflandırılmaktadır.

Varlık kalemlerinde, UFRS'ye göre düzenlenen bilançolarda ortaya çıkan farklılıkları kalemler bazında aşağıdaki şekilde incelemek olasıdır (burada yalnızca farklılıklar ortaya çıkan kalemler incelenmektedir).

3.3.1.1.1. Menkul Kıymetler

Menkul Kıymetler TMS 32 Finansal Araçlar-Açıklamalar ve Sunum Standardı'nda finansal araç olarak nitelendirilmektedir. Menkul kıymetler başka bir işletmenin özkaynağında (hisse senedi) veya finansal borcunda(tahvil vb.) artış yaratan varlıklar olduğu göz önüne alındığında standart açısından finansal varlık olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. TMS 32,TMS 39 ve TFRS 7'de finansal varlıklar dört grup altında sınıflandırılmaktadır.

- Gerçeğe uygun değer farkı kar ve zarara yansıtılan finansal varlıklar,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- Kredi ve alacaklar,
- Satılmaya hazır finansal varlıklar.

Alım satım amacı ile elde tutulan finansal varlıklar ilk kayıttan sonra gerçeğe uygun değerleri (borsa fiyatı) üzerinden değerlendirilmektedir (olası satış bedelinden işlem giderleri düşülmez). Borsa fiyatındaki artış ve azalışlar doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Satılmaya hazır finansal varlıklar da borsa fiyatı ile değerlendirilir. Borsa fiyatındaki artış ve azalışlar, özkaynak hesapları içinde değer artışları veya azalışları olarak muhasebeleştirilir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler ise, etkin faiz oranı uygulanarak, iskonto edilmiş tutarları ile gösterilirler.

TMS'ye göre gerçeğe uygun değer, *“karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarlar”* olarak tanımlanmıştır.

TMS 32, TMS 39 ve TFRS 7 standartlarının uygulanması açısından bu hesap grubunun aşağıdaki gibi oluşturulması gerekmektedir;

B- MENKUL KIYMETLER (FİNANSAL VARLIKLAR)

- 1- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar
 - a- Hisse senetleri
 - b- Özel kesim Tahvil Senet ve Bonoları
 - c- Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
 - d- Diğer Finansal Varlıklar
- 2- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar
- 3- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar
- 4- Maliyetle Değerlenecek Finansal Varlıklar
- 5- Finansal Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

3.3.1.1.2. Diğer Alacaklar

TDMS' ye göre Diğer Alacaklar içerisinde yer alan “İlişkili Taraflardan Alacaklar”ın, TMS ve UMS'lere göre ayrı raporlanması gerekmektedir. TMS ile uyumlu olması açısından bu gruptaki alacakların bilançoda aşağıdaki şekilde raporlanması uygun olmaktadır.

D. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

- 1- Ortaklardan Alacaklar
- 2- İştiraklerden Alacaklar
- 3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 4- İş Ortaklıklarından Alacaklar
- 5- Kilit Personelden (üst kademe yöneticiler ve aileleri) Alacaklar
- 6- Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 7- ilişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu (-)
- 8- Şüpheli İlişkili Taraflardan Alacaklar Karşılığı (-)

E. DİĞER ALACAKLAR

- 1- Personelden Alacaklar
- 2- Diğer Çeşitli Alacaklar
- 3- Diğer Alacaklar Reeskontu (-)
- 4- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

3.3.1.1.3. Stoklar

Bu grupta TDHP'ye göre belirlenmiş olan hesaplardan farklı olarak, TMS'ye göre ayrıca,

- 5- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 6- Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesaplarının da kullanılması uygun olmaktadır. Stoklar bilançoda maliyet değeri ile gösterilmektedir.

3.3.1.1.4. Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürece değişime uğrama özelliği olan varlıklardır. Bu grupta bir yıl içerisinde satılacak veya canlı olma özelliği yok olacak canlı varlıklar izlenir. Canlı varlıklardan hasatı yapılan varlıklar (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süresi sona eren diğer canlı varlıklar, bu gruptaki hesaplarda değil stoklar grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Canlı varlıklar için ayrı bir hesap grubu oluşturulması durumunda aşağıdaki hesaplar kullanılabilir.

G. CANLI VARLIKLAR

- 1- Tarla Bitkileri
- 2- Bahçe Bitkileri
- 3- Canlı Kümes Hayvanları
- 4- Canlı Su Hayvanları
- 5- Diğer Canlı Varlıklar
- 6- Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülür.Elde tutulduğu sürece değerinde oluşacak artışlar “*Canlı Varlıklar Değerleme Farkları*” olarak esas faaliyet geliri olarak (brüt satışlarda) raporlanması uygun olmaktadır. Çünkü değer artışları esas olarak canlı varlık için yapılan bir harcamaya karşılık oluşmaktadır.

3.3.1.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri (İnşaat Sözleşmesi Varlıkları)

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulanmasında TDHP'nin 17. grubunun Aşağıdaki şekilde oluşturulması ve bilançoda aşağıdaki gibi raporlanması uygun olmaktadır.

I. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 1- Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri (Yapılmakta Olan İşler)
- 2- İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
- 3- Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları
- 4- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- 5- Taşeronlara Verilen Avanslar

TMS 11'e göre, inşaat sözleşmeleri kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, cari dönemde yapılmış işlere ilişkin olarak cari dönemde harcanan tutarlar "Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri" olarak tanımlanmaktadır. İşin tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hak edişe bağlanmamış gelir tahakkukları ise " Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları" olarak tanımlanmaktadır.

3.3.1.1.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5' e göre, duran varlıklar, kullanımından vazgeçilerek satılma kararı verilmesi, hemen satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması halinde, duran varlıklar grubundan çıkarılarak bu hesaba aktarılmaktadırlar. Bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubuna alınabilmesi için;

- Varlığın satışa hazır durumda bulunması,
 - İşletme yönetiminin satışı taahhüt etmiş bulunması,
 - Satışın en fazla bir yıl içinde gerçekleşme olasılığının bulunması,
 - Varlığın, gerçeğe uygun değeriyle uyumlu, uygun bir fiyattan pazarlanabilir olması,
 - Alıcı arayışının aktif olarak yapılıyor olması.
- gerekmektedir.

3.3.1.1.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 40 kapsamında, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir. Bu grupta yer alması gereken hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilmektedir;

F. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

- 1- Yatırım Amaçlı Araziler
- 2- Yatırım Amaçlı Arsalar
- 3- Yatırım Amaçlı Binalar
- 4- Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, bilançoda maliyet ya da gerçeğe uygun değer ile raporlanmaktadır. Maliyet yöntemine göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullere amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin zaman içinde değerinde ortaya çıkan artış ve azalışlar gelir tablosunda kar veya zarar olarak raporlanmaktadır.

3.3.1.1.8. Maddi Duran Varlıklar

Varlıklarla ilgili olarak yapılan bir harcamanın MDV olarak aktifleştirilebilmesi için;

- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması,
- Varlığın maliyetinin, işletmeye maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

gerekmektedir. Maddi duran varlıklar bilançoda, TDHP'ye göre olduğu gibi, UFRS'ye göre de benzer şekilde raporlanmaktadır. Ancak, tek farklılık, Birikmiş

Amaortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesaplarının tek isimde toplanmış olmasıdır.

Bir inşaatın gerçekleşmesi için katlanılan finansman maliyetleri ve kur farkları yatırımın tamamlanmasına ve kullanılabilir hale gelmesine kadar yatırım maliyetine dahil edilir. Ancak inşa edilen bu varlığın toplam maliyeti hiçbir zaman gerçeğe uygun değerini aşamaz. Aşan kısım maliyet unsuru değil, gider olarak muhasebeleştirilir. MDV Kullanılabilir duruma geldikten sonraki dönemlerde ortaya çıkan finansman giderleri ve kur farklarının maliyetlere verilmeyip doğrudan gider yazılması gerekmektedir. MDV elde edildikten sonra da bir takım harcamalar yapılabilir. Bunlardan, MDV'nin önceden belirlenmiş kapasitesini artırarak gelecekte elde edilecek ekonomik yararları artıran harcamalar aktifleştirilerek ilgili varlık maliyetine eklenir. MDV'ler bağış (hibe) şeklinde edinilmiş ise, maliyet değeri sıfırdır. Bu nedenle bilançoda maliyet değeri ile değil, vergi veya emsal değeri ile raporlanır.

3.3.1.1.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar bilançoda, TDHP'ye göre olduğu gibi, UFRS'ye göre de benzer şekilde raporlanmaktadır. Ancak, tek farklılık, Birikmiş Amaortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı hesaplarının tek isimde toplanmış olmasıdır. TMS'ye göre Şerefiyelerde amortisman ayırma uygulamasına son verilmesi ve yalnızca değer düşüklüğü ayrılabilmesi nedeniyle, Maddi olmayan duran varlıklar grubundan ayrı olarak bilançoda raporlanması daha uygun olmaktadır.

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar bilançoda, TDHP'ye göre olduğu gibi, UFRS'ye göre de benzer şekilde raporlanmaktadır. Ancak, tek farklılık, Birikmiş Tükenme Payları ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesaplarının tek isimde toplanmış olmasıdır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı, TMS 12'ye göre, varlık ve yükümlülüklerin muhasebe değeri ile vergiye esas değerinin karşılaştırılması yoluyla hesaplanan

geçici farklardan, indirilebilir geçici farkların vergilendirilebilir geçici farklardan fazla olması durumunda ortaya çıkar.

3.3.1.2. Bilanço Düzenlemelerinde Yabancı Kaynak Kalemleri Üzerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar

TMS 1' in 60. maddesine göre; aşağıdaki niteliklere sahip yükümlülükler, kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde yer almaktadır.

1-İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi beklenen yükümlülükler,

2-İşletmenin bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde vadeli gelen yükümlülükler,

3-Bilanço gününden sonra en az on iki ay ödenmesini erteleyecek koşulsuz bir hak bulunmayan yükümlülükler, kısa vadeli yabancı kaynakları oluşturur.

UFRS'ye göre düzenlenmiş bilançoda Yabancı kaynak kalemlerinden kısa vadeli yabancı kaynak kalemleri incelendiğinde; İlişkili Taraflara Borçlar ve Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere ilişkin Borçlar olmak üzere, TDHP'ye göre iki önemli fark bulunduğu görülmektedir.

3.3.1.2.1. İlişkili Taraflara Borçlar

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde, ilişkili taraflara olan borçlar, diğer borçlar başlığı altında sunulmaktadır. Ancak TMS 24'e göre, bu grubun ayrı bir başlıkta sunulması gerekmektedir. Bu grupta yer alması gereken hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilmektedir;

C. İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

- 1- Ortaklara Borçlar
- 2- İştiraklere Borçlar
- 3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar
- 4- İş Ortaklıklarına Borçlar

- 5- Kilit Personele Borçlar
- 6- Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
- 7- İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu (-)

D. DİĞER BORÇLAR

- 1- Personele Borçlar
- 2- Diğer Çeşitli Borçlar
- 3- Diğer Borç Reeskontları (-)

3.3.1.2.2. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

İşletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda ilgili mevzuat uyarınca, mükellef veya sorumlu sıfatıyla kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri kısa vadeli borçları bu bölümdü yer almaktadır. Bu başlık altında yer alan başlıca hesaplar aşağıdaki şekilde belirtilmektedir.

F. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

- 1- Ödenecek Vergi ve Fonlar
- 2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- 3- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 4- Ödenecek Diğer Yükümlülükler

Yasal süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilanço tarihi itibariyle bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükler burada üçüncü sırada yer alan hesapta muhasebeleştirilmektedir.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere ilişkin Borçlar TFRS 5'e göre Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer almaktadır.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde yer alan hesap grupları da yukarıda belirtilen kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grupları ile aynı hesaplardan

oluşmakla birlikte, az da olsa farklı hesaplarda içermektedir. Diğer Borçlar Hesap Grubu'nda Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlendirilmiş Borçlar hesabı yer almaktadır.

Borç ve Gider Karşılıkları içerisinde yer alan Kıdem Tazminatı Karşılıklarının TMS'e göre borçlar arasında gösterilmesi uygun görülmüş iken, vergi yasalarına göre gider olarak kabul edilmektedir. Ancak gerçekleşmeyen borç ve gider karşılıkları işletmelerin gizli yedek akçe ayırmalarına olanak vermektedir.

Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar başlığı altında ise aşağıdaki hesaplar yer almaktadır.

- 1- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV
- 2- Tesise Katılma Payları
- 3- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer alan hesapla, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer alan hesapların uzun vadeliyelerinden oluştuğundan bu bölümde tekrardan kaçınmak için daha fazla ayrıntı verilmemiştir.

3.3.1.3. Bilanço Düzenlemelerinde Özkaynak Kalemleri Üzerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar

Özkaynaklarla ilgili kalemler UFRS uygulamalarında, genel olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde olduğu gibi sunulmakla birlikte birkaç farklılık söz konusudur.

UFRS'ye göre bilanço düzenlemelerinde Sermaye Yedekleri Grubu'nda Finansal Varlıklar Değerleme Farkları (+/-) hesabı yer almaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıkların borsa fiyatına göre değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan değer artışları ve azalışları bu hesapta raporlanır. Finansal varlıklar elden çıkarıldığında, bu farklar dönemin sonuç hesaplarına aktarılır.

Bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler, TMS gereklerine, kalemlerin yapısına, büyüklüğüne ve fonksiyonuna göre belirlenmektedir.

Bilanço içeriğini oluşturan bölümler incelendikten sonra finansal tablo düzenlemelerine UFRS'nin etkilerini gelir tablosu açısından ortaya koymak gerekmektedir.

3.3.2. Gelir Tablosu (Gelir/Gider Tablosu) Düzenlemelerinde UFRS'nin Yarattığı Farklılıklar

Gelir tablosu, “ *işletmenin belli bir dönemde elde etti tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur*” şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda, gelir tablosunun düzenlenmesi ile ilgili olarak, olağandışı gider ve zararlar ile olağan dışı gelir ve karlar ayırımının kaldırılması öngörülmektedir. Gelir tablosunun adı “Gerçekleşmiş Gelir Gider Tablosu” olarak değiştirilmiştir.

Olağan işlemler sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar TMS 18 Hasılat Standardı'nda belirtilmiştir. Gelir, işletmenin gelecekte yarar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmektedir. TMS 18'e göre gelirler: “*İşletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarlarıdır*” şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak bu yararların hisse senedi ihracı veya sermaye artışına ilişkin olmaması gerekmektedir. TMS 18'e göre olağan gelirler;

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri olarak belirtilmektedir.

Brüt satışlar, mal ve hizmet satışlarından oluşmaktadır. Mal satışları; ticari mal, mamuller ve diğer stoklara ilişkin satış gelirlerini kapsamaktadır. Hizmet satışları, belirli bir süre ile sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından kaynaklanan gelirlerden oluşmaktadır. Diğer olağan gelir ve karlar ise; işletmenin esas faaliyeti dışındaki iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve diğer sermaye yatırımlarından elde edilen temettü gelirleri, faiz gelirleri, kira gelirleri, kambiyo karları, menkul kıymet satış karları gibi gelir kalemlerinden oluşmaktadır.

TMS 18, gelirin ölçülmesinde aşağıdaki esasları öngörmektedir;

- Gelir, tahsil edilen veya tahsil edilecek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Bir işleme ilişkin gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenir. Bu tutardan işletme tarafından miktar, kasa ve ticari iskontolar mahsup edildikten sonra gerçeğe uygun değer belirlenir. Bu değer işletmenin net satışlarını ifade eder (TMS 18, Madde 9–10).

- Gelirin karşılığı genellikle nakit veya nakit eşdeğerlerinden oluşmaktadır. Gelir tutarı da alınan veya alınacak olan nakit veya nakde eşdeğer tutar olmaktadır. Ancak tahsilatın ertelenmesi halinde bedelin gerçeğe uygun değeri, tahsil edilecek olan nakdin nominal tutarından az olabilir. Eğer anlaşma bir finansman işlemi özelliğindeyse, bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm nakit tahsilatları iskonto edilerek belirlenir.

- Gerçeğe uygun değer ile bedelin nominal tutarı arasındaki fark, faiz geliri olarak nitelendirilmektedir.

- Standarda göre mal ve hizmet satışlarının tahakkukunda aranan koşullar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- İşletme alıcıya malın mülkiyeti ile ilgili önemli riskleri ve yararları devretmiştir.

- İşletme mülkiyetle ilgili yönetim hakkını ve satılan mallar üzerindeki etkili kontrolünü sürdürmemektedir.

- Hasılat (gelir) tutarı güvenilir olarak belirlenebilmektedir.

■ İşleme ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması söz konusudur.

■ İşleme ilişkin oluşan veya oluşacak olan maliyetler güvenilir olarak belirlenebilmektedir.

Bir işletmenin önemli risk ve yararları alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi işleme ait koşulların incelenmesini gerektirmektedir. Eğer işletme, mülkiyet hakkından kaynaklanan önemli riskleri taşımayı sürdürüyorsa bu işlem bir satış değildir ve gelir tahakkuku yapılamaz. Gelir ancak, işletmenin mal ve hizmete ilişkin ekonomik yarar sağlaması halinde tahakkuk ettirilir.

İşletme varlıklarının diğer işletmeler ve kişiler tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, haklar ve temettü gelirlerinin tahakkukunda aşağıda belirtilen esaslar dikkate alınmalıdır (TMS 18, Madde 32).

- Faizlerin tahakkukunda TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nda belirtilen etkin faiz oranı dikkate alınır.
- İsim hakları, ilgili sözleşme dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- Temettüleri, ortakların temettüleri tahsil hakları ortaya çıktığında tahakkuk eder.

Tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymet alındığında, sonradan tahsil edilen faiz dönemlere göre ayrılarak gelir kaydedilir. Haklardan doğan gelirler genellikle sözleşme koşullarına göre tahakkuk ettirilir. Gelirin tahakkuku için, işlem sonucunda doğan ekonomik yararın işletmeye ait olması ve işletmenin özkaynağında artış yaratması gerekmektedir. Şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme olasılığı yüksek de olsa tahakkuk işlemi yapılmaz. Bunlar dipnotlarda gösterilir.

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yapılan değişikliklere göre; gelir tablosunun iki bölümden oluşması ve bir bölümde; gerçekleşen gelir ve giderlere

göre dönem net karının oluşumunun açıklanması, diğer bölümde ise; henüz tahakkuk etmemiş ve özkaynaklarda raporlanan gelirler (kar) ve giderlerin (zarar) raporlanması öngörülmektedir. Özet tipi gelir tablosu, Standartlara göre aşağıdaki gibi düzenlenebilmektedir:

İŞLETME ÖZET GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL.)	Önceki		Cari	
	Dönem		Dönem	
A. Brüt Esas Faaliyet Giderleri				
B. İndirimler (-)				
C. Net Esas Faaliyet Gelirleri				
D. Satışların Maliyeti				
Brüt Kar veya Zarar				
E. Faaliyet Giderleri (-)				
Faaliyet Karı veya Zararı				
F. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar				
G. Diğere Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)				
H. Finansman Giderleri (-)				
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı				
İ. Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)				
— Yasal Vergi Karşılığı				
— Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi				
— Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)				
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı				
J. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları				
K. Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-)				
Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı				
L. Durdurulan Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)				
— Yasal Vergi Karşılığı				
—Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi				
—Ertelenmiş Vergi Gelir etkisi (-)				
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı				
Toplam Dönem Net Karı				

3.3.2.1. UFRS Uygulamalarında Gelir Tablosu Bölümlerine Göre Ortaya Çıkan Farklılıklar

Genel olarak gelir tablosunun, beş ayrı bölüme ayrılması uygun görülmektedir. Bunlar sırası ile aşağıdaki şekilde gösterilmektedir;

- 1- Brüt Satış Karı Bölümü
- 2- Faaliyet Karı Bölümü
- 3- Olağan kar Bölümü
- 4- Durdurulan Faaliyetler Bölümü (Olağan Dışı Kar Bölümü yerine)
- 5- Net Kar Bölümü

UFRS göre gelir tablosu düzenlemelerinde, önceki uygulamalara göre gelir tablosu kalemlerinde ortaya çıkan farklılıklar aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir.

3.3.2.1.1. Brüt Satış Karı Bölümü

Bu bölümde Brüt Satış Karı veya Zararı, Brüt Satışlardan Satış İndirimlerinin çıkarılması ile bulunan Net Satışlardan, Satışların Maliyeti çıkarılarak hesaplanabilmektedir. Standartlara göre Brüt Satışlar İçerisinde, “Canlı Varlık Değerleme Artışları” kalemi de yer almaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uygulamasında, satışlarla ilgili vade farkları ve ihracatta dönem içinde oluşan kur farklarının brüt satışlar içerisinde raporlanması öngörülse de, TMS 18 Hasılat Standardı'na göre kur farklarının, ihracattan dolayı ortaya çıkmış olsa dahi, diğer olağan gelir ve karlar grubunda raporlanması gerektiği belirtilmektedir. Vade farklarının da brüt satışlarda gösterilmeyip, Finansman geliri olarak raporlanması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu standarda göre, faizlerin tahakkukunda raporlama dönemindeki kullanılma süresi esas alınmalıdır. Buna göre, peşin satış fiyatı 10.000 TL, 3 ay vadeli satış fiyatı aylık 1.000 TL vade farkı ile 13.000 TL olan bir malın satışında, 10.000 TL'nin satış hesabına, 3000 TL'nin ise ertelenmiş gelirler olarak alacak reeskontu olarak

gösterilmesi ve alacağın iskontolu fiyatlar ile raporlanması, her ayın sonunda ise 1000 TL’lik vade farkının faiz gelirleri hesabına aktarılması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtları ise şu şekilde yapılmaktadır:

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre;

..... //

120 ALICILAR	13.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		13.000

..... //

TMS 18’e göre;

..... //

120 ALICILAR	13.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		10.000
122 ALACAK REESKONT LARI (Ertelenmiş Gelirler)		3.000

..... //

1 ay sonra (2. ve 3. ay sonlarında da aynı kayıt yapılmaktadır).

..... //

122 ALACAK REESKONTLARI (Ertelenmiş Gelirler)	1.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.000

..... //

Canlı Varlık Değer Artışları, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre, canlı varlıkların (yaşayan hayvan ve bitki topluluğu) biyolojik dönüşümü sonucu gerçeğe uygun değerlerindeki artış ve azalışların dönem sonucuna kar ya da zarar olarak aktarılması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek hesaplanan değer, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kar ya da zarar doğurabilmektedir.

Brüt satış karı bölümünde yer alan satışların maliyeti kalemindeki hesaplar, standarda göre aşağıdaki şekilde gösterilmektedir;

D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

- 1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)
- 2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
- 3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)
- 4- Diğer Satışların Maliyeti (-)
- 5- Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)
- 6- Fire, Kayıp maliyetleri (-)
- 7- Stok değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
- 8- Konusu Kalmayan Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Görüldüğü gibi, standartlarla 4 yeni hesap adı ortaya çıkmaktadır. Her bir satışların maliyeti kaleminin maliyet oluşumu ayrı bir tablo halinde de (Satışların Maliyeti Tablosu) raporlanabilmektedir.

Faaliyet Giderleri bölümünde yer alan AR-GE giderlerinin, yapıldıkları döneme gider kaydedilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme giderlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu giderler aktifleştirilebilir ve amortisman ayırmak suretiyle amorti edilir.

İşletmenin esas faaliyeti dışında, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar bölümünde, standartlara göre; “ Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları” hesabı da yer almaktadır. Gerçeğe uygun değerle ölçülen ve gerçeğe uygun değer değişiklikleri kar-zarara aktarılan varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinden ortaya çıkan artışlar bu hesapta izlenmektedir.

Aynı şekilde, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar bölümünde, standartlara göre; “ Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları” hesabı da yer almaktadır. Gerçeğe uygun değerle ölçülen ve gerçeğe uygun değer değişiklikleri kar-zarara

aktarılan varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinden ortaya çıkan azalışlar bu hesapta izlenmektedir.

Finansman Giderleri bölümünde ise, işletmenin borçlandığı tutarla ilgili olarak katılan ve varlık maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kredi komisyonları, kur farkları vb. giderler bu grupta izlenmektedir. Varlığın aktife girdiği dönemden itibaren ortaya çıkan finansman giderleri bu bölümde yer alır.

Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alındığında, Dönem Net Karı bölümündeki kalemleri aşağıdaki gibi oluşturulması gerekmektedir;

Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı		XX
Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Gelir ve Karlar	xx	
Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Gider ve Zararlar	<u>(xx)</u>	
Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı	xx	
Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları	<u>(xx)</u>	
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı		XX
Toplam Dönem Net Karı		XX

Muhasebe standartlarına göre, olağandışı gelir ve karlar, “Diğer Gelir ve Karlar”, olağandışı gider ve zararlar ise, “Diğer Gider ve Zararlar” olarak; sürdürülen faaliyetler bölümlerinde raporlanmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesinde birçok farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların pek çoğuna yukarıda yer verilmiştir. Gerek mevzuatımızda gerekse TDHP’ de yapılacak standartlara uyumlaştırma çalışmaları ile, söz konusu farklılıkların giderilerek, muhasebe uygulamaları açısından dünya ile bütünleşik konuma gelmesi söz konusu olabilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN UFRS'YE GÖRE UYGULAMA

ÖRNEĞİ (*)

4.1. PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.'NİN 2007 YILINA İLİŞKİN FİNANSAL RAPORLAMALARINDAKİ UFRS UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin, 2007 faaliyet dönemine ilişkin UFRS'ye göre mali tabloların hazırlanması uygulamalarından tez konusu ile ilgili olarak bilimsel amaçlarla yararlanma olanağı olmuştur. Ancak, bu çalışmada önemli şirket bilgilerinin üçüncü kişilerce olumsuz kullanımlarına fırsat vermemek için çok ayrıntılı bilgi verilmekten kaçınılmıştır.

TMS/TFRS açısından finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin Standartlara göre detaylı açıklamalar 3. bölümde ayrıntılı olarak açıklandığından, bu bölümde bu tür ayrıntılara yer verilmemiştir. Bu bölümdeki uygulama çalışmaları UFRS'ye göre finansal tabloların hazırlanması ile ilgili olmaktadır.¹⁷⁵

4.1.1. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. Hakkında Genel Bilgi

Yaşar Holding bünyesinde faaliyetini sürdüren Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş. , süt sektöründe ACN araştırmasına göre % 30,3 ile ilk anımsanan süt markası olan Pınar, 2007 yılı ortalamasına göre uzun ömürlü süt pazarında % 26'lık ciro payı ile lider konumdadır. Ayrıca katma değeri yüksek ürünlerle farklılaşmak ve bu ürün gruplarında büyümek stratejileri doğrultusunda sürülebilir peynir kategorisinde 2007 yılında toplamda % 46'lık ciro payı ile bu sektörde de liderliğini sürdürmüştür.

(*) Bu bölümde tez konusu ile ilgili olarak kullanılan Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin bilgileri, Şirket yetkililerinin izniyle, kesin olarak ve yalnızca bilimsel amaçlarla kullanılmış olup, buradaki bilgilerin başka amaçlarla kullanımından doğacak bütün sorumluluk ve yükümlülükler, ilgili kullanıcılara ait olacaktır.

¹⁷⁵ Bu bölümdeki tablo, şekil ve açıklamaların hazırlanmasında Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş. **2007 Faaliyet Raporu**'ndan yararlanılmıştır.

Ülkemizde yılda 11 milyon ton dolaylarında süt üretildiği düşünülürse üretilen sütün % 40'ı kaynakta kullanım ve fire nedenleriyle pazara ulaşmamaktadır. % 25'i endüstriyel olarak işlenmekte, % 35'i ise sokakta satılmaktadır. Bu nedenle toplam süt üretiminin yalnızca % 25'lik bölümü kayıt altına alınabilmiştir. Pınar Süt, 35 bini aşan üreticisini sürekli destekleyerek ülkemizde süt üretiminin artırılmasına katkıda bulunmaktadır.

Pınar Süt Mamuller Sanayii A.Ş.'nin 31.12.2007 tarihli Faaliyet Raporu'nda açıklanan temel yapısal bilgilerinden bazıları aşağıdaki gibidir:

— Çıkarılmış sermayesi : 44.951.051,25 YTL

— Kayıtlı sermayesi : 80.000.000,00 YTL

— Çıkarılmış sermaye piyasası araçları beheri 1.000 YTL nominal değerde A grubu 1.728.000 adet nama, B grubu 1.260.000 adet nama ve C grubu 44.948.063.250 adet hamiline yazılı hisse senedi mevcuttur.

— 2007 yılı kapasite kullanım oranı % 55'tir.

— 2007 yılı içinde 24.415.727 USD'lik ihracat gerçekleştirmiştir.

— 2007 yılı cirosu 2006 yılına göre 25 artarak 591.094.773 YTL'ye ulaşmıştır.

— Şirket bünyesinde 2007 yılında ortalama 761 kişi istihdam edilmiştir.

— 2007 yılı konsolide net dönem kârı 39.660.157 YTL'dir.

4.2. FİNANSAL TABLOLARIN TFRS/TMS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKEN DÜZELTMELER VE YEVMİYE KAYITLARI

Bilindiği gibi, finansal tablolarını standartlara göre düzeltmek zorunda olan işletmeler, raporlama tarihi itibarıyla karşılaştırmalı finansal tablo düzenleyebilmeleri için, öncelikle standartlara göre açılış (geçiş) bilançosu düzenlemek zorundadırlar. Daha sonra da, cari dönemin bilanço ve gelir tablosunun

hazırlanması gerekmektedir. Bu bölümdeki açıklamalar, hesaplar bazında yapılmaya çalışılmıştır.¹⁷⁶

Bu çalışmalarda, TMS ve TFRS'lere göre düzeltme ve sınıflandırmalar yapılırken, TDHP bazı uygulamalar için yetersiz kalmaktadır.

4.2.1. Bankalar

Bankalar hesabında yer alan vadeli mevduata tahakkuk ettirilen faiz tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Vade Sonu İtibariyle Faiz Tutarı} = (\text{Anapara} \times \text{Vade} \times \text{Faiz oranı}) / 36.500$$

Bu tutar vade gün sayısına göre hesaplanan faizi kapsamaktadır (Örneğin; 81 günlük). 31.12.2007 tarihinde tahakkuk eden kısmı (2007 yılına ait tutarı) belirlemek için günlük faiz tutarı hesaplanarak, 2007 yılına ait gün sayısı ile çarpmak gerekmektedir.

Finansal varlıklar ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilir. Aktif piyasası olan varlıkların gerçeğe uygun değeri, o piyasada oluşan alım-satım değeri olmaktadır. Ancak, aktif piyasaları yoksa, varlığın gerçeğe uygun değeri, itfa edilmiş maliyet bedeli olmaktadır. Bunun için "etkin faiz yöntemi" kullanılmaktadır(TMS 39, 49/c).Vadeli mevduatların değerlendirilmesinde de bu yöntem kullanılmaktadır. Yani, bu güne indirgeme yöntemi ile faiz hesaplanmaktadır. TMS 39'a göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılmaktadır;

¹⁷⁶ Bu bölümdeki açıklama ve hesaplamalar, Serkan Terzi, " Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulaması: Bir Endüstri Örneği" , Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 88, Temmuz- Ağustos 2008, ss. 59-85.' den uyarlanmıştır.

$$\text{Bu Günkü Değer} = \text{Nakit Akımlar} / (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{yıl sayısı}}$$

$$\text{BD} = \text{NA} / (1 + i)^n$$

Nakit Akımları (vade sonundaki banka tutarı)= Anapara + Vade sonu itibariyle faiz tutarı (Basit faiz yöntemine göre) olmaktadır.

$$n = \dots\text{gün} / 360 \text{ gün}$$

formülü ile belirlenmektedir.

Bu formülle bugünkü değer bulunduktan sonra, 2007 yılına ait faiz tutarı;

$$\text{2007 yılına ait faiz tutarı} = \text{Bu günkü değer} - \text{Anapara}$$

formülü ile hesaplanır.

VUK'a göre hesaplanan 2007 yılı faizi ile, TMS' ye göre hesaplanan 2007 yılı faizi arasındaki değerleme farkı, standartlara göre "Finansman Gelirleri"ne kaydedilmelidir. Ancak TDHP'de böyle bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle aşağıdaki kayıt yapılmaktadır.

..... //

181 GELİR TAHAKKUKLARI	XXXX
642 FAİZ GELİRLERİ	XXXX

..... //

4.2.2. Menkul Kıymetler

Bilindiği gibi menkul kıymetler üç grupta toplanmaktadır;

- Alım – satım amaçlı olanlar,
- Vadesine kadar elde tutulacak olanlar,
- Satılmaya hazır menkul kıymetler.

VUK'a göre menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilirken, 39 no'lu standarda göre (alım-satım amaçlı olanlar) gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedirler. Menkul kıymetlerde gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Borsa değeri de, değerlendirme günündeki en iyi alış bedeli, eğer en iyi alış bedeli yoksa en iyi satış bedeli dikkate alınmaktadır. Hisse senetlerinin TMS 39'a göre değerlendirilmesi sonucu oluşan değer artışı;

$$\begin{aligned} \text{Maliyet bedeli} &= \text{Hisse adedi} \times \text{Hisse alış bedeli} && (\text{TL/Adet}) = \text{XXXX} \\ \text{Borsa bedeli} &= \text{Hisse Adedi} \times \text{Hisse değerlendirme bedeli} && (\text{TL/Adet}) = \underline{\text{XXXX}} \\ \text{Borsa değer artış kazancı} &&& = \underline{\underline{\text{XX}}} \end{aligned}$$

Şeklinde hesaplanmaktadır. Menkul kıymetlerin TMS 39'a göre üç gruba ayrılmasına karşın, TDHP bu ayrıma uygun bulunmamaktadır. Bu nedenle bu kayıt aşağıdaki gibi yapılabilmektedir.

..... //	
110 HİSSE SENETLERİ	XX
(Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan)	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR	XX
(Gerçeğe Uygun Değer Farkı Nedeniyle)	
..... //	

İşletmelerin herhangi bir planının bulunmadığı hisse senetleri, gerçeğe uygun değerlendirme farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar arasında raporlanmaz. Bu

nedenle satılmaya hazır finansal varlıklara kaydedilmelidir. Raporlama yapılırken gerçeğe uygun değeri belirlenemeyenler maliyet bedeli ile raporlanmalıdır.

..... //	
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER	XX
(Satılmaya hazır Finansal Varlıklar)	
110 HİSSE SENETLERİ	XX
Yeniden sınıflandırma	
.....//	

4.2.3. Ticari Alacaklar

İşletmelerin vadeli satışları söz konusu olduğunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından düşük olabilmektedir. TMS 18'e göre vadeli satışlara ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde değil, "ertelenen faiz geliri" hesabında raporlanması gerekmektedir. Alacaklar ayrıca, tahsil edilme olanakları açısından da incelenerek şüpheli durumda olup olmadıkları belirlenmelidir. Finansal varlık ve borçların gerçeğe uygun değerinin saptanmasında etkin faiz oranı (iç verim oranı) belirlenemiyorsa, bugünkü değer hesaplanmasında emsal faiz oranı kullanılır (TMS 18, Paragraf: 11). Ticari alacakların itfa edilmiş maliyet bedelini bulmak için aşağıdaki formülden yararlanılır.

$$\text{Bugünkü Değer(BD)} = \text{Tahsil Edilecek Değer} / (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Vadeye kalan gün sayısı} / 360}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Vadeli Değer} - \text{Bugünkü Değer}$$

..... //	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	XXX
124 ERTELENEN FAİZ GELİRLERİ	XXX
Alicıların yaşlandırılması	
..... //	

4.2.4. Stoklar

TMS 2 'ye göre, stokların maliyet bedeli içerisinde yer alan faiz giderlerinin, ertelenmiş faiz giderleri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. UFRS'ye göre yapılması gereken düzeltme kayıtlarında, bu vade farkı giderinin satıcılar hesabı ile ters çalıştırılarak stok maliyetinden çıkarılması gerekmektedir. Stoklara ilişkin değer düşüklük araştırmasının ancak bundan sonra yapılması uygun bulunmaktadır. Bu amaçla her bir stokun hangi satıcıdan tedarik edildiği belirlenmelidir. Ancak bu oldukça zor bir çalışmadır. Bu nedenle çoğunlukla stok devir hızının kullanılması daha pratik sonuç vermektedir.

Stok vade farkları, satıcılar hesabı ile ilişkilendirilerek, dönem geliri ile ilişkilendirilmemiştir. Bunun nedeni ise, bu stokların henüz satılmamış olmasıdır. Dönem içerisinde kayıtlarını TMS ve TFRS'lere göre yapan işletmelerde dönem sonlarında böyle bir düzeltmeye gerek bulunmamaktadır. Stok vade farklarının belirlenmesinden sonra, her bir stok için Net Gerçekleşebilir Değer (NGD) testi yapılmaktadır. NGD, stokların tahmini satış fiyatlarından, tahmini satış giderlerinin ve varsa tamamlanma için katlanılacak giderlerin çıkarılması ile belirlenebilmektedir (TMS 2, Paragraf: 6). Bu şekilde hesaplanacak NGD, stok defter değerinden büyük ise defter değeri (DD) esas alınır ve herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olamaz. Ancak NGD, defter değerinden küçük ise, defter değeri, NGD seviyesine indirilir ve bunun için de aradaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (TMS 2, Paragraf: 28) TDHP'na göre 654 Karşılık Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilen bu işlem, uygulamada satışların maliyetinde gösterilmekle beraber, bazı yazarlar tarafından 627 Stok Değer Düşüklük Karşılığı Hesabı önerilmektedir.

4.2.5. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK'a göre, maddi duran varlıklar içerisinde yer alan binaların maliyet bedeline arsadan aldığı pay da eklenmekte ve bu değer üzerinden amorti edilmektedir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından ise, arsanın yararlı ömrü belirsiz olduğundan amortismanına tabi tutulamamaktadır. Bu nedenle bir ekspertiz raporuyla binaların arsadan aldıkları payların belirlenerek bina maliyetinden çıkarılması gerekmektedir.

..... //.....	
250 ARSA VE ARAZİLER	XXXXX
252 BİNALAR	XXXXX
Arsa payının bina maliyetinden çıkarılması	
..... //.....	
..... //.....	
250 ARSA VE ARAZİLER	XXX
252 BİNALAR	XXXX
522 MDV DEĞER ARTIŞ FONLARI	XXXX
Değer artış fonu	
..... //.....	

Kira geliri elde etmek amacıyla kiralanmış bulunan binalar, TMS 40 standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilmesi durumunda varlığın net defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark, dönemin geliri/gideri ile ilişkilendirilmelidir.

MDV değer düşüklüklerinin, MDV'lerin ilgili oldukları fonksiyonel gider hesaplarına göre kaydedilmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, TFRS'ye göre aktifleştirilmeyip, doğrudan dönemin gideri olarak dikkate alınmaktadır.

TMS 8'e göre araştırma giderleri, gider olarak dikkate alınırken, geliştirme giderleri bazı koşullara uyması durumunda aktifleştirilmektedir. Ancak TMS 38'e göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrıştırılmadığı durumlarda gider kaydedilmektedir.

4.2.6. Banka Kredileri

Standartlara göre finansal borçlar gerçeğe uygun değer ya da itfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinden değerlendirilmektedirler. İtfa edilmiş maliyet bedeli ise, etkin faiz yöntemiyle bulunmaktadır. Etkin faiz (iç verim) oranının hesaplanması için de nakit akımlarının belirlenmiş olması gerekmektedir. Etkin faiz yöntemine göre değerlendirme farkının hesaplanması daha önce yapılan açıklamalardaki gibidir. Buna göre, hesaplanacak faiz tahakkuku ile ortaya çıkan değerlendirme farkının ilgili gider tahakkukları hesabına kaydedilerek düzeltilmesi sağlanmaktadır.

..... //	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	XXX
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	XXX
Kredi faizinin tahakkuku düzeltilmesi	
..... //	

4.2.7. Ticari Borçlar

Önceki bölümlerde açıklanan ticari alacaklarda olduğu gibi, ticari borçlar da iskonto edilmiş değer üzerinden raporlanmalıdır. İskonto edilmiş değer hesaplanması, ticari alacaklarda olduğu gibidir. Ticari borçlara ilişkin reeskont tutarı, dönem sonu düzeltmelerinde satılan mamul ve ticari mal maliyeti ile ilişkilendirilmelidir. Satıcıların yaşlandırılması ile ortaya çıkan reeskont tutarı,

TDHP' de boş bir hesap kullanılarak muhasebeleştirilebilmektedir (324 Ertelenen Faiz Gideri). Düzeltme kayıtlarında ayrıca, işletmenin ilk muhasebeleştirmede kullandığı hesaplar da kullanılmaktadır.

..... //

324 ERTELENEN FAİZ GİDERİ	XXX	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	XXX	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		XXX
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		XXX
Ticari borçların yaşlandırılması		
..... //		

4.2.8. Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı karşılığı, TMS 19'a göre şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{K.T. Karşılıkları} = \frac{\text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left(\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right)^{\text{emekliliğe kalan gün}}}{1 + \text{Faiz Oranı}}$$

Bu formül yardımı ile bulunan kıdem tazminatı karşılığı, işletme tarafından yapılacak hesaplama ve aktüeryal yöntemlere göre yapılacak çalışmalar sonucunda ortaya çıkan farklar fonksiyonel yonteme göre ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Bu farkın bir kısmı idari personele, geriye kalan kısmı da üretim departmanında çalışan personele ait olması durumunda aşağıdaki gibi kayıt yapılmalıdır.

..... //

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	XXX	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		XX
Kıdem tazminatı karşılığı		
..... //		

4.2.9. Dava Karşılıkları

İşletmelerce, kaybedilme olasılığı yüksek olan aleyhteki davalara ilişkin, ihtiyatlılık kavramı gereğince karşılık ayrılmalıdır. Diğer aleyhte olup da, kazanılma olasılığı yüksek olan davalar ise, dipnotlarda belirtilmelidir.

.....//		
659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	XXX	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		XXX
Dava karşılığı		
.....//		

4.2.10. Ertelenen Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü

Cari dönem vergi karşılıkları ile, ertelenmiş vergilerin, gelir tablolarında ayrı olarak gösterilmesi gerekmektedir. Böylece, işletmelerin ilgili dönemde elde ettikleri karlar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları, vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği vergi tutarı ayrı raporlanmış olmaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları (indirilebilir farklar) ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri (Vergilendirilebilir farklar) TFRS'ye göre düzeltilmiş tutarlar ile VUK'a göre kaydedilmiş tutarlar arasındaki farkların hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, işletmeye sağlanan yatırım indirimi gibi teşvikler, geçmiş yıl mali zararları gibi gelecekte indirim konusu yapılabilecek farklar da hesaplamaya dahil edilmelidir.

Doğrudan özkaynaklara borç ve alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan ertelenmiş verginin, aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilmesi gerekmektedir (TMS 12, Paragraf:61). Bu amaçla, yeniden değerlendirme nedeniyle özkaynaklara kaydedilen değer artış fonuna ait olan ertelenen vergi (TMS 12, Paragraf: 62/a) özkaynak içinde raporlanmalıdır. Ertelenen vergi, bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış bulunan vergi oranı üzerinden hesaplanmaktadır. TMS 12'ye göre, ertelenen vergi ile cari dönem vergisinin ayrı olarak raporlanması gerekmektedir. Ancak TDHP ile buna uygun

raporlama yapmak çok zordur.Ancak, 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının altında yardımcı hesap olarak, cari ve ertelenen vergi şeklinde ayrıştırılabilecektir.

..... //		
296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI		XXX
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		XXX
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		XXX
691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		XXX
Ertelenen vergi karşılıkları		
..... //		

Özkaynak ile ilgili ertelenen vergi, 525 Ertelenen Vergi hesabında raporlanabilmektedir.

..... //		
525 ERTELENEN VERGİ		XXX
496 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		XXX
Ertelenen vergi karşılıkları		
..... //		

Buraya kadar yapılan açıklamalarda, UFRS'ye göre bilanço ve gelir tablosu düzenlenirken yapılması gereken hesaplamalar ve gerekli düzeltme kayıtları incelenmiştir. Açıklamalarda, Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.'ye ait özel bilgilerin yansımaması açısından, rakamsal veri kullanımından özellikle kaçınılmıştır.

4.3. PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.'NİN UFRS'LERE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI

Bu bölümde, UFRS'lere göre düzenlenmiş finansal tablolar, sırasıyla şunlardır.

- Bilânçolar,
- Gelir Tabloları,
- Öz Sermaye Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tabloları
- Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Dipnotlar (Oldukça ayrıntılı ve geniş kapsamlı olarak sunulmuş olan Dipnotların ancak bir kısmına yer verilmiştir).

Ülkelerin farklı muhasebe politikaları uygulamaları ile ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılması ve finansal tabloların uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde ortak bir dille sunulabilmesi için geliştirilen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS)'nin uygulanma alanı genişledikçe sorunların önemli ölçüde çözüme kavuşacağı bilinmektedir.

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, Türkiye'de Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na uyumlaştırma çalışmaları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yürütülmektedir. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yapılan telif hakları anlaşması ile IAS ve IFRS tam set halinde TMSK tarafından tercümesi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak 2005'ten itibaren Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gerekli altyapılar (mevzuat vb. gibi) tamamlandıktan sonra tüm işletmeler için uygulanma zorunluluğu doğacak olan bu standartların, halen (SPK mevzuatı gereğince) borsaya kayıtlı şirketler tarafından uygulanmakta olduğu bilinmektedir.

Bu bölümde, UFRS'ye göre finansal raporlama yapan şirketlerden birisi olarak, Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.'nin bu konuda yapmış olduğu çalışmalarla ilgili olarak uygulama örneklerine yer vermeye çalışılmıştır. Ancak, finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan şirket bilgilerinin açıklanması sakınca yaratabileceği düşüncesi ile rakamsal açıklamalardan çok finansal tabloların UFRS'ye uygun hazırlanmasında uygulanan yöntemler ve aşamalar ayrıntılı olarak verilmeye çalışılmıştır.

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.'nin, UFRS'ye göre, yukarıda açıklanmış bulunan hesaplama ve düzeltmeler çerçevesinde hazırlanan finansal tabloları aşağıdaki şekilde sunulmaktadır.

4.3.1. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Bilançoları

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.'nin 2007 ve 2006 yıllarına ilişkin, UFRS'ye göre düzenlenmiş bilançoları, tablo halinde karşılaştırmalı olarak aşağıdaki şekilde verilmiştir;

Tablo: 1. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Bilânçoları.

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.			
31 Aralık 2007 VE 2006 Tarihleri İtibariyle			
Bilançolar			
<small>(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)</small>			
	Dipnotlar	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		109.057.852	96.472.998
Hazır değerler	4	10.596.668	7.199.963
Menkul kıymetler- net	5	-	-
Ticari alacaklar- net	7	4.834.027	9.232.673
Finansal kiralama alacakları- net	8	-	-
İlişkili taraflardan alacaklar- net	9	47.605.640	50.169.071
Diğer alacaklar- net	10	2.445.223	35.944
Canlı varlıklar- net	11	-	-
Stoklar- net	12	42.899.338	29.257.962
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar- net	13	-	-
Ertelenen vergi varlıkları	14	-	-
Diğer dönen varlıklar	15	676.956	577.385
Duran varlıklar		299.714.865	253.059.127
Ticari alacaklar- net	7	2.587	2.639
Finansal kiralama alacakları- net	8	-	-
İlişkili taraflardan alacaklar- net	9	15.786.921	13.467.837
Diğer alacaklar- net	10	-	-
Finansal varlıklar- net	16	65.832.997	51.294.233
Pozitif/ negatif şerefiye- net	17	-	-
Yatırım amaçlı gayrimenkuller- net	18	960.026	1.058.751
Maddi varlıklar- net	19	214.111.599	183.115.085
Maddi olmayan varlıklar- net	20	2.975.128	4.074.975
Ertelenen vergi varlıkları	14	-	-
Diğer duran varlıklar	15	45.607	45.607
TOPLAM VARLIKLAR		408.772.717	349.532.125

1 Ocak - 31 Aralık 2007 hesap dönemine ilişkin mali tablolar, Yönetim Kurulu tarafından 10 Nisan 2008 tarihinde onaylanmıştır.

İzleyen dipnotlar mali tabloların ayrılmaz parçasını oluştururlar.

(Tablo 1. Bilançoların Devamı)

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.			
31 Aralık 2007 ve 2006 Tarihleri İtibariyle Bilançolar			
<small>(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)</small>			
	Dipnotlar	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa vadeli yükümlülükler		65.349.706	63.194.528
Finansal borçlar- net	6	607.291	3.970.935
Uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli kısımları- net	6	4.986.635	9.520.330
Finansal kiralama işlemlerinden borçlar- net	8	138.878	139.328
Diğer finansal yükümlülükler- net	10	-	-
Ticari borçlar- net	7	44.071.340	38.757.706
İlişkili taraflara borçlar- net	9	10.518.556	8.741.706
Alman avanslar	21	-	19.349
Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri- net	13	-	-
Borç karşılıkları	23	4.053.596	824.017
Ertelenen vergi yükümlülükleri	14	-	-
Diğer yükümlülükler	15	973.410	1.221.157
Uzun vadeli yükümlülükler		55.314.788	46.498.775
Finansal borçlar- net	6	12.446.891	14.631.488
Finansal kiralama işlemlerinden borçlar- net	8	136.003	296.430
Diğer finansal yükümlülükler- net	10	-	-
Ticari borçlar- net	7	10.074.457	10.557.943
İlişkili taraflara borçlar- net	9	8.175.000	-
Alman avanslar	21	-	-
Borç karşılıkları	23	3.201.538	2.889.504
Ertelenen vergi yükümlülükleri	14	21.280.899	18.123.410
Diğer yükümlülükler- net	15	-	-
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	24	-	-

(Tablo 1. Bilançoların Devamı)

	Dipnotlar	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
ÖZSERMAYE		288.108.223	239.838.822
Sermaye	25	44.951.051	44.951.051
Karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesi		-	-
Sermaye yedekleri	26-28	124.290.520	91.444.563
Hisse senetleri ihraç primleri		-	-
Hisse senedi iptal karları		-	-
Yeniden değerlendirme fonu	19	80.225.122	58.126.400
iştirakler yeniden değerlendirme fonu		349.823	175.848
Satılmaya hazır finansal varlıklar makul değer fonu	16	14.562.340	3.584.770
İştirakler makul değer fonu		2.257.830	2.662.140
Özsermaye enflasyon düzeltmesi farkları	26-28	26.895.405	26.895.405
Kar yedekleri		11.126.984	4.140.076
Yasal yedekler	26-28	8.387.003	5.169.966
Statü yedekleri		-	-
Olağanüstü yedekler	26-28	8.290.574	4.500.149
Özel yedekler		-	-
Sermayeye eklenecek iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançları		-	-
Yabancı para çevrim farkları	2.3	(12.716)	7.838
Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında yapılan hisse alış etkisi	32	(5.537.877)	(5.537.877)
Net dönem karı		39.660.157	28.585.922
Geçmiş yıllar karları	26-28	68.079.511	70.717.210
TOPLAM ÖZSERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		408.772.717	349.532.125

Bilançoda, bazı kalemlerin, TDHP ve TDMS'ne göre düzenlenmiş bulunan bilanço kalemlerinden farklı oldukları görülmektedir.

4.3.2. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Gelir Tabloları

Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin, UFRS'lere göre düzenlenmiş 2006 ve 2007 yıllarına ait gelir tabloları, aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Tablo 2. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Gelir Tabloları

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.			
1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine ait Gelir Tabloları			
<small>(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)</small>			
ESAS FAALİYET GELİRLERİ	Dipnotlar	1 Ocak – 31 Aralık 2007	1 Ocak - 31 Aralık 2006
Satış gelirleri- net			
Satışların maliyeti			
Hizmet gelirleri- net		451.620.647	358.180.154
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	36 36	(360.856.274)	(288.573.653)
BRÜT ESAS FAALİYET KARI		90.764.373	69.606.501
Faaliyet giderleri	37	(47.016.472)	(50.897.010)
NET ESAS FAALİYET KARI		43.747.901	18.709.491
Diğer faaliyetlerden gelir ve karlar		23.401.901	24.679.428
Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar		(7.222.594)	(5.873.166)
Finansman giderleri	38 38 39	(6.799.027)	(12.230.248)
FAALİYET KARI		53.128.181	25.285.505
Net parasal pozisyon kar/ (zararı)	40	-	-
Ana ortaklık dışı kar/ (zarar)	24	-	-
VERGİ ÖNCESİ KAR		53.128.181	25.285.505
Vergiler	41	(13.468.024)	3.300.417
NET DÖNEM KARI		39.660.157	28.585.922
HİSSE BAŞINA KAZANÇ (YTL)	42	0,8823	0,6359

4.3.3. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Özkaynaklar Değişim Tabloları

Şirketin özkaynaklar değişim tablosu, 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin olarak aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

	Sermaye	Yeniden Değerleme Fonu	İştirakler Yeniden Değerleme Fonu	Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar Makul Değer Fonu	İştirakler Değer Fonu	Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Yasal Yedekler	Olağanüstü Yedekler	Yabancı Para Çevrim Farkları	Ortak Kontrol Altındaki İşletmeler Arasında Yapılan Hisse Alışı Etkisi	Net Dönem Kârı	Geçmiş Yıllar Kârları	Toplam Özsermaye
Net dönem kârı	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	39.660.157	-----	39.660.157
Amortisman transferi (Dipnot 19)	-----	(2.418.020)	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	2.418.020	-----
Yeniden değerlendirme fonu üzerinden hesaplanan ertelenen vergi – net (Dipnot 14)	-----	(1.509.376)	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	(1.509.376)
31 Aralık 2007	44.951.051	80.225.122	349.823	14.562.340	2.257.830	26.895.405	8.387.003	8.290.574	(12.716)	(5.537.877)	39.660.157	68.079.511	288.108.223

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.
1 Ocak - 31 Aralık 2006 Hesap Dönemine Ait Özsermaye Değişim Tablosu

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)

	Sermaye	Yeniden Değerleme Fonu	İştirakler Yeniden Değerleme Fonu	Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar Makul Değer Fonu	İştirakler Değer Fonu	Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Yasal Yedekler	Olağanüstü Yedekler	Yabancı Para Çevrim Farkları	Ortak Kontrol Altındaki İşletmeler Arasında Yapılan Hisse Alışı Etkisi	Net Dönem Kârı	Geçmiş Yıllar Kârları	Toplam Özsermaye
1 Ocak 2006	44.951.051	58.019.844	207.986	(420.907)	1.461.766	26.895.405	2.619.087	594.131	(8.630)	(5.537.877)	22.189.767	68.239.576	219.211.199
Önceki dönem kârının birikmiş kârlara transferi	-----	-----	-----	-----	-----	-----	2.550.879	3.906.018	-----	-----	(22.189.767)	15.732.870	-----
Temettü ödemesi (Dipnot 9)												(15.732.870)	(15.732.870)
İştirakler yeniden değerlendirme fonu azalışı (Dipnot 16)			(32.138)										(32.138)
Satılmaya hazır finansal varlıklar makul değer fonu artışı – net (Dipnot 16)				4.353.373									4.353.373
İştirakler makul değer fonu artışı (Dipnot 16)					1.200.374								1.200.374
Yabancı iştirak mali tablolarının çevrimi (Dipnot 2 ve 16)									16.468				16.468
Net dönem kârı											28.585.922		28.585.922
Kurumlar vergisi oranında ve kanunlarında yapılan değişikliklerin ertelenen vergi etkileri		2.088.663		(347.696)									1.740.967
Amortisman transferi (Dipnot 19)		(2.477.634)										2.477.634	
Amortisman transferinin ertelenen vergi etkisi (Dipnot 19)		495.527											495.527
31 Aralık 2006	44.951.051	58.126.400	175.848	3.584.770	2.662.140	26.895.405	5.169.966	4.500.149	7.838	(5.587.877)	28.585.922	70.717.210	239.838.822

4.3.4. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş Nakit Akım Tabloları

Şirketin 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin, UFRS'ye göre düzenlenmiş nakit akım tabloları aşağıdaki şekilde sunulmaktadır.

Tablo 4. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Nakit Akım Tabloları

Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.			
1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Nakit Akım Tabloları			
<small>(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak ifade edilmiştir.)</small>			
	Dipnotlar	1 Ocak- 31 Aralık 2007	1 Ocak-31 Aralık 2006
İşletme faaliyetleri:			
Vergi öncesi kar		53.128.181	25.285.505
İşletme faaliyetlerinden elde edilen net nakitin vergi öncesi kar ile mutabakatına yönelik düzeltmeler:			
Amortisman ve itfa payları	19-20	12.638.640	11.470.461
Faiz gelirleri	38	(7.525.176)	(7.697.058)
Faiz giderleri	39	4.655.147	4.332.998
Kıdem tazminatı karşılığı	23	759.917	675.607
Maddi duran varlık değer düşüklüğü iptali	38	(376.294)	-----
Maddi olmayan varlıklar değer düşüklüğü karşılığı	20	-----	1.000.000
Satılmaya hazır finansal varlıklar değer düşüklüğü	16	39.400	2.139.858
2007 yılı karından üst düzey yöneticilere sağlanacak kar payı ve ikramiye karşılığı	37-ii	1.350.000	-----
İştirak karlarından alınan pay- net	16		
Stoklar üzerindeki gerçekleşmemiş karların etkisinin silinmesi	16	(1.130.781)	(4.216.260)
Maddi duran varlık satış karı	38	165.204	135.312
Hurdaya ayrılan maddi varlık zararı	38	(121.632)	(82.344)
Ödenen vergi	38	-----	2.068.113
		(9.226.619)	(6.771.754)
Yatırım faaliyetleri:			
Tahsil edilen faiz		7.687.719	8.131.888
İlişkili taraflardan ticari olmayan alacaklardaki azalış	9	14.488.613	31.913.625
Maddi ve maddi olmayan varlık alımları	19-20	(21.581.574)	(21.495.808)
Satılmaya hazır finansal varlıklar ve iştirakler sermaye artırımlarına katılım	16	(5.800.000)	(399.741)
Maddi varlık satışları		613.317	1.347.790

Yatırım (faaliyetlerinde kullanılan)/ faaliyetlerinden sağlanan net nakit		(4.591.925)	19.497.754
Finansman faaliyetleri:			
Banka kredilerindeki geri ödeme		(9.914.701)	(26.537.056)
Finansal kiralama borçlarındaki geri ödeme	8	(160.877)	(262.209)
İlişkili taraflara ticari olmayan borçlardaki artış	9	8.175.000	-----
Temettü ve üst düzey yöneticilere sağlanan kar payı ödemesi	9.ii-h,i	(21.578.460)	(15.732.870)
Ödenen faiz		(4.802.382)	(4.770.842)
İştiraklerden alınan temettüler	16	2.289.262	267.853
Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit		(25.992.158)	(47.035.124)
Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki artış-net		3.416.705	5.192.449
1 Ocak itibarıyla nakit ve nakit benzeri değerler		7.179.963	1.987.514
31 Aralık itibarıyla nakit ve nakit benzeri değerler	4	10.596.668	7.179.963

4.3.5. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş., 1 Ocak – 31 Aralık 2007 ve 2006 Hesap Dönemlerine Ait Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Dipnotlar

Şirketin, 2006 ve 2007 yıllarına ait düzenlenen finansal tablolarına ilişkin "Açıklayıcı ve Tamamlayıcı Dipnotları" özet olarak aşağıdaki şekilde verilmiştir. Bazı dipnot konularında veri kaydı bulunmadığı için, söz konusu dipnotlara değinilmemiştir.

4.3.5.1. Dipnot 1- Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.'nin ("Şirket") ana faaliyet konusu ağırlıklı olarak süt ve süt mamulleri (peynir, yoğurt vs.) olmak üzere meyve suları, sos ve toz ürünlerinin üretimi ile satışını gerçekleştirmektir. Şirket'in üretim tesisleri İzmir - Pınarbaşı ve Eskişehir - Organize Sanayi Bölgesinde bulunmakta olup, Şirket merkezi İzmir'dedir.

Şirket üretmekte olduğu ürünlerin yurtiçi satış ve dağıtımının yaklaşık % 97'sini (2006: % 96) Yaşar Grubu şirketlerinden ve Şirket'in iştiraki olan Yaşar Birleşik Pazarlama Dağıtım Turizm ve Ticaret A.Ş. ("YBP"), yurtdışı satış ve dağıtımının önemli bir kısmını ise Yaşar Grubu şirketlerinden Yaşar Dış Ticaret A.Ş. ("Yataş") aracılığıyla yapmaktadır (Dipnot 9).

Şirket'in sermayesinin % 37,95'ine (2006: %37,95) karşılık gelen hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görmektedir. Şirket'in %

61,19 (2006: % 61,19) oranında hissesine sahip olan Yaşar Holding A.Ş. ("Yaşar Holding"), Şirket'in ana ortağı konumundadır (Dipnot 25).

Şirket, Türkiye'de kayıtlı olup ofis adresi aşağıdaki gibidir:

Şehit Fethi Bey Caddesi No: 120 Alsancak/ İzmir

4.3.5.2. Dipnot 2 -Finansal Tabloların Sunum Esasları

Şirketin, finansal tabloların sunulmasında uyguladığı esaslar aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir.

Şirket'in mali tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından yayımlanan muhasebe ve raporlama ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. SPK XI-25 No'lu "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları" tebliğinde ("Tebliğ") kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti yayımlamıştır. Anılan tebliğde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ("IASB") tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasının da, SPK Muhasebe Standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir.

SPK, 17 Mart 2005 tarihinde, Türkiye'de faaliyette bulunan ve SPK Muhasebe Standartlarına uygun finansal tablo hazırlayan şirketler için, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasının gerekli olmadığını ilan etmiştir. Dolayısıyla mali tablolarda, 1 Ocak 2005 tarihinden başlamak kaydıyla, IASB tarafından yayımlanmış 29 No'lu "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" standardı ("UMS 29") uygulanmamıştır.

Finansal tablolar ve ilgili dipnotlar yukarıda bahsedilen SPK'nın izin verdiği alternatif uygulama çerçevesinde ve SPK tarafından 10 Aralık 2004 tarihli duyuru ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur.

Finansal tablolar, gerçeğe uygun değerleri ile gösterilen maddi duran varlıklar grubundan arazi ve arsalar, binalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine, tesis ve cihazlar ile yine gerçeğe uygun değerleri ile finansal varlık ve yükümlülüklerin dışında, tarihi maliyet esasını dikkate alınarak Şirket'in fonksiyonel para birimi Yeni Türk Lirası ("YTL") olarak hazırlanmaktadır. Almanya'da kayıtlı olan ve özsermaye yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirak ise mali tablolarını bulunduğu ülkenin standart, kanun ve düzenlemelerine göre hazırlamakta olup, finansal tabloları SPK Muhasebe Standartlarına uygun olarak iştirakin yasal kayıtlarına gerekli düzeltmeler ve sınıflandırmalar yansıtılarak yeniden düzenlenmiştir.

1 Ocak - 31 Aralık 2007 ve 2006 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

Şirket'in bağlı ortaklığı bulunmadığından mali tablolarda konsolidasyon söz konusu değildir. Bununla birlikte, iştiraklerdeki yatırımlar, özsermaye yöntemi ile muhasebeleştirilmiştir. Bunlar, Şirket'in genel olarak oy hakkının % 20 ila % 50'sine sahip olduğu veya Şirket'in, şirket faaliyetleri üzerinde kontrol yetkisine sahip olmamakla birlikte önemli etkiye sahip olduğu kuruluşlardır. Şirket ile iştirak arasındaki işlemlerden doğan gerçekleşmemiş karlar, Şirket'in iştirakteki payı ölçüsünde düzeltilmiş olup, gerçekleşmemiş zararlar da, işlem, transfer edilen varlığın değer düşüklüğüne uğradığını göstermiyor ise, düzeltilmektedir.

Şirket, iştirak ile ilgili olarak söz konusu doğrultuda bir yükümlülük altına girmemiş veya bir taahhütte bulunmamış olduğu sürece iştirakteki yatırımın kayıtlı değerinin sıfır olması veya Şirket'in önemli etkisinin sona ermesi üzerine özsermaye yöntemine devam edilmemektedir. Önemli etkinin sona erdiği tarihteki yatırımın kayıtlı değeri, o tarihten sonra maliyet olarak gösterilmektedir.

Aşağıda yer alan tablo, 31 Aralık 2007 ve 2006 tarihleri itibarıyla tüm iştirakleri ve ortaklık yapılarını göstermektedir (Dipnot 16).

<u>İştirakler</u>	<u>Ortaklık Payları (%)</u>	
	<u>2007</u>	<u>2006</u>
- YBP	31,95	31,95
- Pınar Foods GmbH ("Pınar Foods")	44,94	44,94
- Pınar Anadolu Gıda San. ve Tic. A.Ş.	20,00	20,00
- Desa Enerji Elektrik Üretimi Otoprodüktör Grubu	30,52	-----

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, işlemin yapıldığı günkü döviz kurlarından fonksiyonel para birimine çevrilmiştir. Bu işlemlerin gerçekleşmesinden ve yabancı para cinsinden olan parasal varlık ve yükümlülüklerin yıl sonu döviz kurlarından çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı gelir ve giderleri nakit akım ve net yatırımın koruması olarak değerlendirilip özkaynak kalemi altında takip edilenler dışında gelir tablosuna dahil edilmektedir.

Almanya'da faaliyet gösteren iştirakin (Pınar Foods) mali tabloları bulunduğu ülkenin standart, kanun ve düzenlemelerine göre hazırlanmış olup SPK Muhasebe Standartlarına uyarlanmıştır. Yabancı ülkede faaliyet gösteren söz konusu iştirakin varlık ve yükümlülükleri bilanço tarihindeki, gelir tablosu kalemleri ise ortalama kurlar kullanılarak YTL'ye çevrilmiştir. Yabancı ülkede faaliyet gösteren iştirakin açılış net varlıklarının yeniden çevrilmesi ve ortalama kurlar ile bilanço tarihindeki kurlardan doğan farklılıklar özsermaye altındaki "yabancı para çevrim farkları" içerisinde takip edilmektedir.

Finansal durum ve performans trendlerinin belirlenmesine olanak vermek üzere, Şirket'in finansal tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı hazırlanmaktadır. Şirket, 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla bilançosunu 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla hazırlanmış bilançosu ile 1 Ocak - 31 Aralık 2007 hesap dönemine ait gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosunu ise 1 Ocak - 31 Aralık 2006 hesap dönemi ile karşılaştırmalı olarak düzenlemiştir.

Önceki dönem mali tablolarında düzeltmeye konu olan hususlar şunlardır:

— Uluslararası Muhasebe Standardı 37 ("UMS 37"), "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar"a göre üst düzey yöneticiler ve personele ödenen kar paylarının ilgili oldukları yıl içerisinde karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Şirket, 17 Mayıs 2007 tarihli Olağan Genel Kurul Toplantısında alınan karara istinaden üst düzey yöneticilerine 2006 yılı karından kar payı ödenmesine karar vermiş olup, sözkonusu tutar UMS 37 kapsamında 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla sona eren yıl içerisinde muhasebeleştirilmediğinden; ilgili kar payı ödemesi 1 Ocak 2007 tarihi itibarıyla birikmiş karlardan düşülmüş ve önemlilik kavramı kapsamında önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarlar yeniden düzenlenmemiştir (bkz. özsermaye değişim tabloları).

— Şirket, önceki yıllarda gerçeğe uygun değer artışı gelir tablosuyla ilişkilendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller üzerinden 1.321.047 YTL tutarında ertelenen vergi yükümlülüğü hesaplanmadığını ve sözkonusu yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki sonraki yıllarda oluşan 6.319.649 YTL tutarındaki değer düşüklüğünün net dönem karı yerine yeniden değerlendirme fonu hesabında muhasebeleştirildiğini tespit etmiştir. 1.321.047 YTL tutarındaki ertelenen vergi yükümlülüğü, önemlilik kavramı kapsamında, 1 Ocak - 31 Aralık 2007 hesap dönemi içerisinde gelir tablosuyla ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmiş olup; ertelenen vergi varlığı sonrası 5.055.719 YTL tutarındaki yeniden değerlendirme fonuna yansıtılan değer düşüklüğünün etkisi ise toplam özsermaye açısından önemlilik göz önünde bulundurularak, yeniden değerlendirme fonu 5.055.719 YTL tutarında arttırılmış ve geçmiş yıllar karları ise aynı tutarda azaltılarak cari yıl içerisinde mali tablolara yansıtılmıştır (bkz. özsermaye değişim tablosu).

İçerik ve tutar itibarıyla önem arz eden her türlü kalem, benzer nitelikte dahi olsa, finansal tablolarda ayrı gösterilir. Önemli olmayan tutarlar, esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzeyen kalemler itibarıyla toplulaştırılarak gösterilir. İşlem ve olayın özünün mahsubu gerekli kılması sonucunda, bu işlem ve

olayın net tutarları üzerinden gösterilmesi veya varlıkların, değer düşüklüğü çıkarıldıktan sonraki tutarları üzerinden izlenmesi, mahsup edilmeme kuralının ihlali olarak değerlendirilmez. Şirket'in normal iş akışı içinde gerçekleştirdiği işlemler sonucunda, "Hasılat" başlıklı kısımda tanımlanan gelirler dışında elde ettiği gelirler, işlem veya olayın özüne uygun olması koşuluyla, net değerleri üzerinden gösterilir.

4.3.5.3. Dipnot 3- Uygulanan Değerleme İlkeleri / Muhasebe Politikaları

Mali tabloların hazırlanmasında izlenen önemli muhasebe politikaları aşağıda özetlenmiştir:

4.3.5.3.1. Hasılat

Satış gelirleri, ürünün teslimi veya hizmetin verilmesi, ürünle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, gelir tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirket tarafından elde edileceğinin büyük olasılık taşınması üzerine alman veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar satılmış ürün ya da tamamlanmış hizmetin satış vergisi hariç faturalanmış değerinden, iadeler ve komisyonların indirilmiş şeklini gösterir (Dipnot 36).

Kira gelirleri dönemsel tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Temettü gelirleri Şirket'in temettüyü tahsil etme hakkının olduğu tarihte gelir yazılır.

Faiz geliri, etkin faiz yöntemi esasına göre kaydedilir. Bir alacak için değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığında, Şirket, ilgili alacağın hesaplanan değerini, sözkonusu alacağın orijinal etkin faiz oranını baz alarak iskonto ettiği gelecekteki tahmin edilen nakit akışına göre, geri kazanılabilir değerine indirmekte ve bu iskontoyu faiz geliri olarak kaydetmektedir.

4.3.5.3.2. Stoklar

Stoklar, maliyetin veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır. Stoklar aylık ağırlıklı ortalama yöntemine göre değerlendirilmektedir (Dipnot 12).

4.3.5.3.3. Maddi Duran Varlıklar

31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla, arsalar ve binalar Elit Gayrimenkul Değerleme A.Ş., makine, tesis ve cihazlar ise Vakıf Gayrimenkul Ekspertiz ve Değerlendirme A.Ş. tarafından yapılan değerlendirme çalışmalarında tespit edilen makul değerleri üzerinden mali tablolara yansıtılmıştır. 1 Ocak 2005 tarihinden önce elde edilen diğer bütün maddi varlıklar 31 Aralık 2004 tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiş maliyetlerinden, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra elde edilenleri ise elde etme maliyetlerinden bu tarihe kadar olan birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğünün indirilmesi sonrasında oluşan net değeri ile finansal tablolara yansıtılmaktadır (Dipnot 19).

Maddi duran varlıklarda, sözkonusu yeniden değerlendirme sonucu oluşan artışlar, bilançoda özsermaye grubunda yer alan yeniden değerlendirme fonu hesabına alacak kaydedilmektedir. Aynı varlığın bir önceki dönemdeki artışlarına karşılık gelen azalışlar fondan düşülmüş; diğer tüm azalışlar ise gelir tablosuna yansıtılmıştır.

Her dönem, yeniden değerlendirilmiş varlık üzerinden hesaplanan amortisman (gelir tablosuna yansıtılan amortisman) ile varlığın maliyeti üzerinden ayrılan amortisman arasındaki fark yeniden değerlendirme fonundan geçmiş yıllar karlarına transfer edilmiştir.

Maddi duran varlıklar, kapasitelerinin tam olarak kullanılmaya hazır olduğu ve fiziksel durumlarının belirlenen üretim kapasitesini karşılayacağı durumlarda

aktifleştirilir ve itfa edilmeye başlanırlar. Maddi varlıkların artık değerinin önemli tutarda olmadığı tahmin edilmektedir.

Yeniden değerlendirilmiş ya da bilanço tarihindeki satın alma gücü ile ifade edilmiş maddi duran varlıkların üzerinden doğrusal amortisman yöntemi uygulanarak amortisman hesaplanmıştır (Dipnot 19). Araziler sonsuz ömre sahip oldukları varsayılarak amortismanına tabi tutulmamıştır. Maddi duran varlıkların yaklaşık ekonomik ömürlerine göre yıllık amortisman oranları aşağıdaki gibidir:

	<u>Oran %</u>
Binalar ve yerüstü düzenleri	2–6
Makine, tesis ve cihazlar	3–10
Taşıt araçları (Finansal kiralama yoluyla edinilenler dahil)	20
Döşeme ve demirbaşlar	10–20

Bir maddi duran varlığın taşıdığı değer varlığın geri kazanılabilir değerinden daha yüksek olduğu durumlarda maddi duran varlık karşılık ayrılarak geri kazanılabilir değerine indirilir.

Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında elde edilen kar ya da zarar, maddi duran varlığın taşıdığı değere göre belirlenir ve ilgili gelir ve gider hesaplarına kaydedilir. Yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlığın elden çıkarılmasında, elden çıkarılan maddi duran varlıkla ilgili yeniden değerlendirme fonu geçmiş yıllar karları hesabına aktarılmıştır.

Bakım ve onarım giderleri oluştukları dönemin gelir tablosuna gider olarak kaydedilirler. Başlıca yenilemeler ile ilgili maliyetler ise maddi varlığın gelecekte, yenilemeden önceki durumundan daha iyi bir performans ile ekonomik yarar sağlaması beklenen durumlarda o varlığın maliyetine eklenirler. Varlığın maliyetine eklenen, sözkonusu yenileme gibi aktifleştirme sonrası yapılan harcamalar, ekonomik ömürleri çerçevesinde amortismanına tabi tutulurlar.

4.3.5.3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar bilgi işlem sistemleri, yazılımlar ve bazı diğer haklardan oluşmaktadır. Bunlar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce iktisap edilen kalemler için YTL'nin 31 Aralık 2004 tarihindeki alım gücüyle ifade edilen düzeltilmiş elde etme maliyetleri üzerinden, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra iktisap edilenler ise elde etme maliyetleri üzerinden, birikmiş itfa payları ve varsa değer düşüklüğünün indirilmesi sonrasında oluşan net değeri ile finansal tablolara yansıtılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların hurda değerlerinin önemli tutarda olmadığı tahmin edilmiştir, itfa payları alış yılından itibaren beş yıllık ekonomik ömürleri üzerinden doğrusal itfa yöntemiyle hesaplanmıştır. Değer düşüklüğünün olması durumunda maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri, geri kazanılabilir tutara indirilir (Dipnot 3.v ve 20).

4.3.5.3.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Şirket, ertelenen vergi varlıkları (Dipnot 14), yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve yeniden değerlendirilen tutarları ile gösterilen maddi duran varlıkları dışında kalan her varlık için her bir bilanço tarihinde, sözkonusu varlığa ilişkin değer kaybının olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge varsa, o varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklarda ise geri kazanılabilir tutar her bir bilanço tarihinde tahmin edilir. Eğer sözkonusu varlığın veya o varlığa ait nakit üreten herhangi bir biriminin kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse değer düşüklüğü oluşmuştur. Değer düşüklüğü kayıpları gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Bir varlıkta oluşan değer düşüklüğü kaybı, o varlığın geri kazanılabilir tutarındaki izleyen artışın, değer düşüklüğünün kayıtlara alınmalarını izleyen dönemlerde ortaya çıkan bir olayla ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önce değer düşüklüğü ayrılan tutarı geçmeyecek şekilde geri çevrilir.

4.3.5.3.6. Borçlanma Maliyetleri ve Alınan Krediler

Alınan krediler, alındıkları tarihlerde, alınan kredi tutarından işlem maliyetleri çıkartıldıktan sonraki değerleriyle kaydedilir (Dipnot 6). Alınan krediler, sonradan etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden gösterilir. İşlem maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar ile iskonto edilmiş maliyet değeri arasındaki fark, gelir tablosuna kredi dönemi süresince finansman maliyeti olarak yansıtılır. Alınan kredilerden kaynaklanan finansman maliyeti, oluştuğunda gelir tablosuna yansıtılır (Dipnot 39). Alınan kredilerin vadeleri bilanço tarihinden itibaren 12 aydan kısa ise, kısa vadeli yükümlülükler içerisinde, 12 aydan fazla ise uzun vadeli yükümlülükler içerisinde gösterilmektedir. Ayrıca bilanço tarihi itibariyle veya bilanço tarihi öncesinde, alınan kredinin temin eden finansal kuruluş tarafından geri çağırılmasına neden olabilecek, sözkonusu kredi sözleşmelerindeki koşulların ihlali durumunda ilgili kredinin uzun vadeye düşen kısmı da kısa vadeli yükümlülükler içerisinde gösterilir (Dipnot 6).

4.3.5.3.7. Finansal Varlıklar

Finansal varlıkların sınıflandırılması, yatırımların hangi amaç için elde edilmesine bağlı olarak belirlenmektedir. Şirket yönetimi, finansal varlığın sınıflandırılmasını ilk elde edildiği tarihte yapmakta ve bu sınıflandırmayı her bilanço döneminde tekrar değerlendirmektedir. Şirket, finansal yatırımlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır:

Krediler ve alacaklar, etkin bir piyasada kote olmayan ve sabit veya belirli ödemelerden oluşan türev olmayan finansal varlıklardan oluşmaktadır. Krediler ve alacaklar, alım-satım amacıyla tutulmadan, Şirket'in herhangi bir borçluya doğrudan para, mal veya hizmet tedarik ettiğinde ortaya çıkmaktadır. Vadeleri bilanço tarihinden itibaren 12 aydan kısa ise, bu varlıklar dönen varlıklar içinde, 12 aydan fazla ise duran varlıklar içinde gösterilmektedir. Krediler ve alacaklar, bilançoda ticari alacaklar (Dipnot 3-xxviii) ve diğer alacaklar içerisinde gösterilmiştir. Krediler ve alacaklar, ilgili tutarların işlem maliyetleri çıkarıldıktan sonraki değerleri ile

kaydedilir. Krediler ve alacaklar sonradan etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden gösterilir.

Likidite ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak veya faiz oranlarındaki değişimler nedeniyle satılabilecek olan ve belirli bir süre gözetilmeksizin elde tutulan ve başka bir sınıflandırmaya tabi tutulamayan finansal araçlar, satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Bunlar, yönetimin bilanço tarihinden sonraki 12 aydan daha kısa bir süre için finansal aracı elde tutma niyeti olmadıkça veya işletme sermayesinin artırılması amacıyla satışına gereksinim duyulmadıkça duran varlıklara dahil edilmiştir. Şirket yönetimi, bu finansal araçların sınıflandırmasını satın alındıkları tarihte uygun bir şekilde yapmakta olup düzenli olarak bu sınıflandırmayı gözden geçirmektedir.

Tüm finansal yatırımlar, ilk olarak bedelin gerçeğe uygun değeri olan ve yatırımla ilgili satın alma masrafları da dahil olmak üzere maliyet bedelleri üzerinden gösterilmektedir. Satılmaya hazır finansal varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden gösterilirler. Bununla birlikte satılmaya hazır finansal varlıkların borsaya kayıtlı herhangi bir rayiç değerinin olmadığı, gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullanılan diğer yöntemlerin uygun olmaması veya işlememesi nedeniyle gerçeğe uygun bir değer tahmininin yapılamaması ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda finansal varlığı kayıtlı değeri, 1 Ocak 2005 tarihinden önce iktisap edilen kalemler için YTL'nin 31 Aralık 2004 tarihindeki alım gücüyle ifade edilen düzeltimi elde etme maliyeti üzerinden, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra iktisap edilen kalemler için ise elde etme maliyeti üzerinden, varsa, değer düşüklüğünün çıkarılması suretiyle değerlendirilmiştir. Şirket, satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıplarını, bu varlıklar finansal tablolardan çıkarılana kadar doğrudan özsermaye altında muhasebeleştirilmektedir (Dipnot 16).

Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış olan sabit getirili menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değer değişikliği bu finansal varlıkların bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile iskonto edilmiş bedelleri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıklar finansal tablolardan

çıkarıldıklarında, özsermayede birikmiş zararlar da takip edilen ilgili kazanç veya zararlar gelir tablosuna transfer edilir. Satılmaya hazır finansal varlıkların elde etme maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasında oluşan olumsuz farklar ise kalıcı olması halinde gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

4.3.5.3.8. Türev Finansal Araçlar

Türev finansal araçlar ilk olarak kayda alınmalarında elde etme maliyeti ile, kayda alınmalarını izleyen dönemlerde ise gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmektedir. Şirket'in türev finansal araçlarını yabancı para swap işlemleri oluşturmaktadır (Dipnot 6).

Şirket, türev sözleşmesi yapıldığı tarihte, kayıtlı bir varlığın veya yükümlülüğün veya belirli bir riskle ilişkisi kurulabilen ve gerçekleşmesi olası işlemlerin rayiç değer değişikliği riskinden kaynaklanan ve kar/zararı etkileyebilecek değişimlere karşı korunmayı sağlayan işlemleri (rayiç değer değişikliği riskinden korunma) olduğunu belirlemektedir.

Şirket, her dönem sonunda türev finansal araçların gerçeğe uygun değeri ile kayda alındığı tarihteki değeri arasında oluşan kur farkları ve faiz giderini gelir tablosunda diğer faaliyetlerden gelir/ gider ve kar/ zararlar (Dipnot 38) ile finansman giderleri (Dipnot 39) içerisinde muhasebeleştirilmektedir.

4.3.5.3.9. İşletme Birleşmeleri

Şirket ve Yaşar Grubu ortaklıkları arasında gerçekleşen ve dolayısıyla ortak kontrol altındaki işletmeler arasında yapılan alım/ satım işlemlerinde UFRS 3 "İşletme Birleşmeleri"nde yer alan hükümler, UFRS 3' ün ya da başka bir UFRS'nin söz konusu işlemleri kapsamaması nedeniyle uygulanmaz. Dolayısıyla, bu tip işlemlerde şerefiye veya negatif şerefiye hesaplanmaz. Alış tutarı ile alman şirketin net varlıkları arasında oluşan fark özsermaye içerisinde ayrı bir kaleme muhasebeleştirilir (Dipnot 32).

4.3.5.3.10. Hisse Başına Kazanç

Gelir tablolarında belirtilen hisse başına kazanç, dönem net karının, dönem boyunca piyasada bulunan hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama sayısına bölünmesi ile bulunmaktadır (Dipnot 42).

Şirketler, mevcut hissedarlara birikmiş karlardan hisseleri oranında hisse dağıtarak ("Bedelsiz Hisseler") sermayelerini artırabilir. Hisse başına kazanç hesaplanırken, bu bedelsiz hisse ihracı çıkarılmış hisseler olarak sayılır. Dolayısıyla hisse başına kazanç hesaplamasında kullanılan ağırlıklı hisse adedi ortalaması, hisselerin bedelsiz olarak çıkarılmasını geriye dönük olarak uygulamak suretiyle elde edilir.

4.3.5.3.11. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; kara ilişkin herhangi bir duyuru veya diğer seçilmiş finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsar (Dipnot 34).

Şirket; bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektirmeyen hususlar, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen hususlar olmaları halinde finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

4.3.5.3.12. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Herhangi bir karşılık tutarının mali tablolara alınabilmesi için; Şirket'in geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuksal veya kurucu yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar içeren

kaynakların işletmeden çıkma olasılığının yüksek olması ve söz konusu yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir.

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı; yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olması beklenen giderlerin bugünkü değeri olarak belirlenir. Karşılıkların bugünkü değerlerine indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranının belirlenmesinde, ilgili piyasalarda oluşan faiz oranı ile bu yükümlülükle ilgili risk dikkate alınır. Söz konusu iskonto oranı vergi öncesi oran olması şarttır. Söz konusu iskonto oranı, gelecekteki nakit akımlarının tahmini ile ilgili riskleri içermez.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve varlığı Şirket'in tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile doğrulanması olası yükümlülükler ve varlıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar olarak değerlendirilmekte ve mali tablolara dahil edilmemektedir (Dipnot 31).

4.3.5.3.13. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar

Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler ve tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem mali tabloları yeniden düzenlenir (Dipnot 2.4). Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yalnızca bir döneme ilişkin ise, değişikliğin yapıldığı cari dönemde, gelecek dönemlere ilişkin ise, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemde, ileriye yönelik olarak uygulanmaktadır.

4.3.5.3.14. Kiralama İşlemleri

Finansal kiralama yoluyla elde edilen maddi duran varlıklar, varlığın kiralama döneminin başındaki vergi avantaj veya teşvikleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden veya asgari kira ödemelerinin o tarihte indirgenmiş değerinden

düşük olanı üzerinden aktifleştirilir. Anapara kira ödemeleri yükümlülük olarak gösterilir ve ödendikçe azaltılır (Dipnot 8). Faiz ödemeleri ise, finansal kiralama dönemi boyunca gelir tablosunda giderleştirilir. Finansal kiralama sözleşmesi ile elde edilen maddi duran varlıklar, sahipliğin kiralama sözleşmesi sonunda Şirkete geçeceği varsayımıyla, varlığın yararlı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur (Dipnot 19)

Mülkiyete ait risk ve getirilerin önemli bir kısmının kiralayana ait olduğu kiralama işlemi, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. İşletme kiralaları (kiralayandan alınan teşvikler düşüldükten sonra) olarak yapılan ödemeler, kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile gelir tablosuna gider olarak kaydedilir.

Faaliyet kiralamasında, kiralanan varlıklar, bilançoda maddi duran varlıklar altında sınıflandırılır ve elde edilen kira gelirleri kiralama dönemi süresince, eşit tutarlarda gelir tablosuna yansıtılır. Kira geliri kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

4.3.5.3.15. İlişkili Taraflar

Düzenlenen finansal tablolar açısından, Şirket personeli, ortaklar, Yaşar Holding şirketleri, üst düzey yönetim kadrosu ve yönetim kurulu üyeleri, bunların yakın aileleri ve bunlar tarafından kontrol edilen veya üzerinde önemli etkinlikleri olan şirketler, ilişkili taraflar olarak kabul edilmişlerdir (Dipnot 9).

4.3.5.3.16. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Şirket, süt ve süt ürünleri sektöründe faaliyet göstermekte olup bu faaliyetlerden elde edilen brüt satışlar, toplam brüt satışların % 97'sini (2006: % 97) oluşturduğundan ve Şirket, toplam satışlarının %93'lük (2006: %90) kısmını oluşturan yurtiçi satış ve dağıtımının yaklaşık % 93'ünü (2006: % 91) Şirket'in iştiraki olan YBP (Dipnot 9) aracılığıyla yaptığından ve ayrıca Şirket'in Türkiye

dışındaki faaliyetleri toplam faaliyetleri içerisinde önemlilik arz etmediğinden dolayı finansal bilgiler bölümlere göre raporlanmamıştır (Dipnot 33).

İnşaat Sözleşmeleri, Durdurulan Faaliyetler, Devlet Teşvik ve Yardımları ile ilgili açıklanması gereken herhangi bir veri bulunmamaktadır.

4.3.5.3.17 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılmak veya idari amaçlarla veya işlerin normal işleyişi sırasında satılmak yerine, kira elde etmek veya değer kazanımı amacıyla veya her ikisi için tutulan araziler ve binalar yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılır ve gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilir. Şirket tarafından önceleri mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılan fakat sonradan kira elde etmek veya değer kazanımı amacıyla veya her ikisi için elde tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller niteliği kazandığı tarihe kadar UMS 16, Maddi Duran Varlıklar, şartlarında belirtilen ve maddi duran varlıklar ve ilgili amortisman bölümünde açıklandığı üzere muhasebeleştirilir. Bu tarihten sonra ise, yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelir ve bu nedenle yatırım amaçlı gayrimenkul hesabına transfer edilir. Gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, düzenli olarak değerlemeye tabi tutulur ve üzerinden amortisman ayrılmaz. Söz konusu değerlendirme sonucu oluşan artışlar gelir tablosunda gösterilirken, azalışlar ise öncelikle varsa ilgili yeniden değerlendirme fonundan düşülür, ilgili fonun bitmesi durumunda ise gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, 31 Aralık 2007 tarihinde Elit Gayrimenkul Değerleme A.Ş. tarafından yapılan değerlendirme çalışmalarında tespit edilen makul değerleri üzerinden mali tablolara yansıtılmıştır (Dipnot 18).

Şirket'in özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirdiği iştirakleri tarafından kullanılan ve/veya kiralanılan binalar, söz konusu iştiraklerin Şirketin finansal tablolarını iştirak oranında oluşturan grup işletmeleri olmaları nedeniyle yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılmamıştır.

4.3.5.3.18. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Dönemin kar ve zararı üzerindeki gelir vergisi yükümlülüğü, cari dönem vergisi ve ertelenen vergiyi içermektedir. Cari yıl vergi yükümlülüğü, dönem karının vergiye tabi olan kısmı üzerinden ve bilanço tarihinde geçerli olan vergi oranları ile hesaplanan vergi yükümlülüğünü içermektedir (Dipnot 41). Geçmiş yıllardaki vergi yükümlülüğü ile ilgili düzeltme kayıtları ise diğer faaliyetlerden gider ve zararlar kalemi altında muhasebeleştirilmektedir.

Ertelenen vergi yükümlülüğü veya varlığı, varlıkların ve yükümlülüklerin mali tablolarda gösterilen değerleri ile yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasındaki geçici farklılıkların bilanço yöntemine göre vergi etkilerinin bilanço tarihi itibarıyla yasallaşmış vergi oranları dikkate alınarak hesaplanmasıyla belirlenmektedir (Dipnot 14).

Ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü, ilgili geçici farkların ortadan kalkacağı ilerideki dönemlerde ödenecek vergi tutarlarında yapacakları tahmin edilen artış ve azalış oranlarında finansal tablolara yansıtılmaktadırlar. Ertelenen vergi yükümlülüğü, tüm vergilendirilebilir geçici farklar için hesaplanırken ertelenen vergi varlığı gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle indirilebilir geçici farklardan yararlanmanın yüksek olasılık taşıması koşuluyla finansal tablolara alınır. Ertelenen vergi varlığının bir kısmının veya tamamının sağlayacağı yararın elde edilmesine olanak verecek düzeyde mali kar elde etmenin yüksek olasılık taşımadığı ölçüde, ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri azaltılır.

4.3.5.3.19. Çalışanlara Sağlanan Faydalar/ Kıdem Tazminatları

Yürürlükteki yasalara göre, Şirket, emeklilik dolayısıyla veya istifa ve İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki nedenlerle istihdamı sona eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Kıdem tazminatı karşılığı, tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarlarının

aktüeryal varsayımlar uyarınca net bugünkü değerine göre indirgenmiş tutarı üzerinden hesaplanmış ve mali tablolara yansıtılmıştır (Dipnot 23).

Emeklilik Planları, Tarımsal Faaliyetler ve Şerefiye/ Negatif Şerefiye ile ilgili açıklanması gereken herhangi bir veri bulunmamaktadır.

4.3.5.3.20. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır (Dipnot 43). İşletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, Şirket'in faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir. Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, Şirket'in yatırım faaliyetlerinde (duran varlık yatırımları ve finansal yatırımlar) kullandığı ve elde ettiği nakit akımlarını gösterir. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, Şirket'in finansman faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir. Nakit ve nakit benzeri değerler, nakit ve banka mevduatı ile tutarı belirli nakde kolayca çevrilebilen yüksek likiditeye sahip ve vadesi 3 ay veya daha kısa olan yatırımları içermekte olup bloke mevduatlar hariç tutulmuştur (Dipnot 4).

4.3.5.3.21. Alış ve Geri Satış Anlaşmaları ("Ters Repo")

Geri almak kaydıyla satılan menkul kıymetler ("repo") finansal tablolara yansıtılır ve karşı tarafa olan yükümlülük müşterilere borçlar hesabına kaydedilir. Geri satmak kaydıyla alınan menkul kıymetler ("ters repo"), satış ve geri alış fiyatı arasındaki farkın iç iskonto oranı yöntemine göre döneme isabet eden kısmının ters repoların maliyetine eklenmesi suretiyle vadelerinin 3 ay veya daha kısa olması durumunda kasa ve bankalardan alacaklar hesabına ters repo alacakları olarak kaydedilir (Dipnot 4).

4.3.5.3.22. Ticari Alacaklar ve Değer Düşüklüğü

Doğrudan bir borçluya mal veya hizmet sunulması ile oluşan Şirket kaynaklı ticari alacaklar, etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyeti üzerinden değerlendirilmiştir. Belirtilmiş bir faiz oranı bulunmayan kısa vadeli ticari alacaklar, faiz tahakkuk etkisinin önemsiz olması durumunda fatura tutarından değerlendirilmiştir.

Şirket'in, ödenmesi gereken tutarları tahsil edemeyecek olduğunu gösteren bir durumun söz konusu olması halinde, ticari alacaklar için bir alacak risk karşılığı oluşturulur. Bu karşılığın tutarı, alacağın kayıtlı değeri ile tahsili olası tutar arasındaki farktır. Tahsili olası tutar, teminatlardan ve güvencelerden tahsil edilebilecek tutarlar da dahil olmak üzere tüm nakit akışlarının, oluşan ticari alacağın gerçek etkin faiz oranı esas alınarak iskonto edilen değeridir. Değer düşüklüğü tutarı, zarar yazılmasından sonra oluşacak bir durum dolayısıyla azalır, söz konusu tutar, cari dönemde diğer gelirlere yansıtılır.

4.3.5.3.23. Sermaye ve Temettüleri

Adi hisseler, sermaye olarak sınıflandırılır. Adi hisseler üzerinden dağıtılan temettüleri, beyan edildiği dönemde birikmiş karlardan indirilerek kaydedilir.

4.3.5.3.24. Finansal Araçlar ve Finansal Risk Yönetimi

Şirket; faaliyetleri ve kullandığı finansal borçlardan dolayı, borç ve sermaye piyasası fiyatlarındaki, döviz kurları ile faiz oranlarındaki değişimlerin etkileri dahil, çeşitli finansal risklere maruz kalmaktadır. Şirket'in toptan risk yönetim programı, finansal piyasaların öngörülemezliğine odaklanmakta olup, Şirket'in finansal performansı üzerindeki olası olumsuz etkilerin en aza indirgenmesini amaçlamıştır.

Risk yönetimi, Yönetim Kurulu tarafından onaylanan politikalar çerçevesinde uygulanmaktadır.

Şirket, faiz oranlarındaki değişmelerin faiz unsuru taşıyan varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkisinden dolayı faiz oranı riskine maruz kalmaktadır (Dipnot 6). Söz konusu faiz oranı riski, faiz oranı duyarlılığı olan varlık ve yükümlülüklerini dengelemek suretiyle oluşan doğal önlemlerle yönetilmektedir.

Şirket, döviz cinsinden borçlu veya alacaklı bulunulan tutarların YTL'ye çevrilmesinden dolayı kur değişiklerinden doğan döviz kuru riskine maruz kalmaktadır. Şirket, kur riskini azaltabilmek için döviz pozisyonunu dengeleyici bir politika izlemektedir. Mevcut riskler Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu'nca yapılan düzenli toplantılarda izlenmekte ve Şirket'in döviz pozisyonu, kurlar yakından takip edilmektedir. Şirket, söz konusu risk nedeniyle gerekli gördüğü ölçüde türev enstrümanlarını kullanmaktadır (Dipnot 6 ve 29).

Şirket'in operasyonel karlılığı ve operasyonlarından sağladığı nakit akımları, faaliyet gösterilen sektördeki rekabet ve hammadde fiyatlarındaki değişime göre değişkenlik gösteren fiyatlarından etkilenmekte olup, Şirket yönetimi tarafından söz konusu fiyatlar yakından izlenmekte ve maliyetlerin fiyat üzerindeki baskısını azaltmak amacıyla maliyet iyileştirici önlemler alınmaktadır. Mevcut riskler Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulunca yapılan düzenli toplantılarda izlenmektedir.

İhtiyatlı likidite riski yönetimi, gereken ölçüde nakit ve menkul kıymet tutmayı, yeterli miktarda kredi işlemleri ile fon kaynaklarının kullanılabilirliğini ve piyasa pozisyonlarını kapatabilme gücünü ifade eder.

Var olan ve ilerideki olası borç gereksinimlerinin fonlanabilme riski, yeterli sayıda ve yüksek kalitedeki kredi sağlayıcılarının erişilebilirliğinin ve operasyonlardan yaratılan fonun yeterli miktarlarda olmasının sürekli kılınması suretiyle yönetilmektedir. Şirket yönetimi, kesintisiz likidasyonu sağlamak için müşteri alacaklarının vadesinde tahsil edilmesi konusunda yakın takip yapmakta, tahsilatlardaki gecikmenin Şirket'e finansal herhangi bir yük getirmemesi için yoğun olarak çalışmaktadır. Bu konuda bankalarla yapılan çalışmalar sonucunda, Şirket'in

gereksinim duyması halinde kullanıma hazır nakit ve nakit olmayan kredi limitleri belirlenmektedir.

Şirket'in 31 Aralık 2007 tarihinde 1 yıldan uzun vadeli 30.832.351 YTL tutarında finansal borcu bulunmaktadır (2006: 25.485.861 YTL) (Dipnot 6, 7, 8 ve 9). 31 Aralık 2007 tarihinde Şirket'in 1 yıldan uzun vadeli finansal varlığı, toplam 54.609.032 YTL tutarındaki ticari alacaklardan, ilişkili taraflardan alacaklardan ve satılmaya hazır finansal varlıklardan oluşmaktadır (2006: 40.694.516 YTL) (Dipnot 7, 9 ve 16).

Finansal varlıkları elinde bulundurmamak, karşı tarafın anlaşmanın gereklerini yerine getirememesi riskini de taşımaktadır. Şirket, yurtiçi pazarda satmak amacıyla üretmiş olduğu ürünlerin önemli bir kısmını, Şirket'in iştiraki ve grup şirketi konumunda olan YBP'ye satmakta, dolayısıyla söz konusu ürünlerin yurtiçi dağıtım ve satışı YBP tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yapı sebebi ile Şirket yönetimi bu riskleri, YBP'nin her satış işleminde bulunan karşı taraf için ortalama riski kısıtlayarak ve gerektiği takdirde teminat alarak karşılaması ile YBP kanalıyla yönetmektedir. YBP, bayilerden ve direkt müşterilerden doğabilecek bu riski, belirlenen kredi limitlerini alınan teminatlar ile sınırlayarak ve teminat tutarlarını sık aralıklarla güncelleyerek yönetmektedir. Kredi limitlerinin kullanımı YBP tarafından sürekli olarak izlenmekte ve müşterinin finansal pozisyonu, geçmiş deneyimler ve diğer faktörler göz önüne alınarak müşterinin kredi kalitesi sürekli değerlendirilmektedir (Dipnot 9). Ayrıca, Şirket yurtdışı satışlarını yine bir grup şirketi olan Yataş aracılığıyla gerçekleştirmekte olup söz konusu alacakların takibi Yataş aracılığıyla yapılmaktadır. Ticari alacaklar, Şirket yönetimince geçmiş tecrübeler ve cari ekonomik koşullar göz önüne alınarak değerlendirilmekte ve uygun miktarda şüpheli alacak karşılığı ayrıldıktan sonra bilançoda net olarak gösterilmektedir (Dipnot 7).

Sermayeyi yönetirken Şirket'in hedefleri, ortaklarına getiri ve fayda sağlamak ile sermaye maliyetini azaltmak amacıyla en uygun sermaye yapısıyla Şirket'in faaliyetlerinin devamını sağlayabilmektir.

Sermaye yapısını korumak veya yeniden düzenlemek için Şirket ortaklara ödenen temettü tutarını değiştirebilir, sermayeyi hissedarlara iade edebilir, yeni hisseler çıkarabilir ve borçlanmayı azaltmak için varlıklarını satabilir.

Şirket, sermayeyi borç/ özsermaye oranını kullanarak izler. Bu oran net borcun toplam özsermayeye bölünmesiyle bulunur. Net borç, nakit ve nakit benzeri değerlerin toplam borç tutarından (bilançoda gösterildiği gibi kredileri, ticari ve ilişkili taraflara borçları içerir) düşülmesiyle hesaplanır.

Tablo: 5. Pınar Süt Mamulleri A.Ş.' nin Borç Dökümleri

	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
Toplam borçlar	92.128.461	87.856.372
(Eksi): Nakit ve nakit benzeri değerler (Dipnot 4)	(10.596.668)	(7.199.963)
Net borç	81.531.793	80.656.409
Toplam özsermaye	288.108.223	239.838.822
Borç/ özsermaye oranı	%28	%34

4.3.5.3.25. Finansal Araçların Makul değeri

Gerçeğe uygun değer, finansal araçların, zorunlu bir satış veya tasfiye işlemi dışında gönüllü taraflar arasındaki bir cari işlemde, el değiştirebileceği tutar olup, eğer varsa teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören fiyatı ile en iyi şekilde belirlenir.

Finansal araçların tahmini gerçeğe uygun değerleri, Şirket tarafından mevcut piyasa bilgileri ve uygun değerlendirme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir. Ancak, gerçeğe uygun değer tahmini amacıyla piyasa verilerinin yorumlanmasında muhakeme kullanılır. Dolayısıyla, finansal tablolarda yer alan tahminler, Şirket'in bir güncel piyasa işleminde elde edebileceği tutarları göstermeyebilir.

Aşağıdaki yöntem ve varsayımlar, gerçeğe uygun değeri belirlenebilen finansal araçların gerçeğe uygun değerinin tahmininde kullanılmıştır:

Yılsonu kurlarıyla çevrilen dövizde dayalı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin, kayıtlı değerlerine yaklaştığı kabul edilmektedir. Nakit ve bankalardan alacaklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmektedir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların ve diğer parasal varlıkların gerçeğe uygun bedellerinin, kısa vadeli olmaları dolayısıyla, kayıtlı değerlerine yaklaştığı kabul edilmektedir.

Ticari alacakların, ilgili şüpheli alacak karşılıklarının kayıtlı değerleri ile birlikte ve ilişkili taraflardan kısa vadeli alacakların gerçeğe uygun değerlerine yaklaşık tutarlar üzerinden gösterildiği tahmin edilmektedir. İlişkili taraflardan olan uzun vadeli alacakların gerçeğe uygun değerleri Dipnot 9-i.b'de açıklanmıştır.

Satılmaya hazır finansal varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmektedir. Bununla birlikte, borsaya kayıtlı olmayan satılmaya hazır finansal varlıkların ise genel kabul görmüş değerlendirme teknikleri kullanılarak bulunan değerleri veya maliyet değerlerinden, varsa, ilgili değer düşüklüğü indirilerek bulunan değerlerinin gerçeğe uygun değerlerine yaklaşık oldukları kabul edilmektedir.

Banka kredilerinin gerçeğe uygun değerleri Dipnot 6'da açıklanmıştır.

Ticari borçlar ve ilişkili taraflara kısa vadeli borçlar ile diğer parasal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin kısa vadeli olmaları nedeniyle kayıtlı değerlerine yaklaştığı kabul edilmektedir. Uzun vadeli ticari borçlar yabancı para ile ifade edilmektedir ve değerleri dönem sonu kurlarla çevrildiğinden ve faiz oranları piyasa oranlarını yansıttığından gerçeğe uygun değerlerine yaklaşık oldukları varsayılmaktadır. İlişkili taraflara uzun vadeli borçların gerçeğe uygun değerleri, Dipnot 9'da açıklanmıştır.

4.3.5.3.26. Önemli Muhasebe Tahminleri ve Kararları

Finansal tabloların hazırlanması, bilanço tarihi itibarıyla raporlanan varlıklar ve yükümlülüklerin tutarlarını, şarta bağlı varlıkların ve yükümlülüklerin açıklamasını ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek tahmin ve varsayımların kullanılmasını gerektirmektedir. Bu tahmin ve varsayımlar, Şirket yönetiminin mevcut olaylar ve işlemlere ilişkin en iyi bilgilerine dayanmasına rağmen, fiili sonuçlar varsayımlardan farklılık gösterebilmektedir. Şirket'in önemli muhasebe tahminleri şunlardır:

Nihai vergi tutarına olan etkileri kesinleşmeyen ilgili birçok işlem ve hesaplama normal iş akışı sırasında gerçekleşmekte olup, bu gibi durumlar gelir vergisi karşılığı belirlenmesi sırasında önemli muhakemelerin kullanılmasını gerektirmektedir. Şirket, vergisel olayların sonucunda ödenmesi tahmin edilen vergilerin oluşturduğu vergi yükümlüklerini kayıtlarına almaktadır. Bu konular ile ilgili oluşan nihai vergisel sonuçların, başlangıçta kaydedilen tutarlardan farklı olduğu durumlarda, bu farklar belirlendiği dönemlerdeki gelir vergisi karşılığı ve ertelenen vergi bakiyelerini etkileyebilecektir.

Satılmaya hazır finansal varlıkların borsaya kayıtlı herhangi bir rayiç değerinin olmadığı durumlarda, makul değer hesaplanmasında kullanılan genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri, yönetimin en iyi tahminlerine dayanan birtakım varsayımları içermektedir (Dipnot 16).

4.3.5.4.Dipnot 4 – Hazır Değerler

Hazır değerlerle ilgili 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin veriler karşılaştırılmalı olarak aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

HAZIR DEĞERLER

	<u>31 Aralık 2007</u>	<u>31 Aralık 2006</u>
Kasa	20.496	17.056
Bankalar		
- vadesiz mevduatlar	526.172	582.907
- YTL	460.225	449.669
- yabancı para	<u>65.947</u>	<u>133.238</u>
- ters repo anlaşmaları	<u>10.050.000</u>	<u>6.600.000</u>
Toplam	10.596.668	7.199.963

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle yabancı para vadesiz mevduatlar 38.720 ABD Doları, 11.457 Euro ve 540 İngiliz Sterlini karşılığı toplam 65.947 YTL'den (2006: 65.193 ABD Doları ve 22.470 Euro karşılığı toplam 133.238 YTL) oluşmakta olup, kasada 2.860 ABD Doları ve 4.640 Euro karşılığı toplam 11.266 YTL (2006: Yoktur) yabancı para bulunmaktadır. 3 Ocak 2008 tarihinde (2006: 4 Ocak 2007) geri dönen ters repo işleminin yıllık faiz oranı % 16,60'tır (2006: % 19,00).

Nakit akım tablosu amacı doğrultusunda, nakit ve nakit benzeri değerler aşağıdaki gibidir:

Tablo 6. Nakit ve Nakit Benzeri Değerler

	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
Hazır değerler	10.596.668	7.199.963
Bloke edilmiş mevduat	-	(20.000)
Nakit ve nakit benzeri değerler	10.596.668	7.179.963

4.3.5.4. Dipnot 5– Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlere ilişkin olarak dipnotlarda açıklanacak herhangi bir veri bulunmamaktadır.

4.3.5.6. Dipnot 6 – Finansal Borçlar

Şirketin finansal borçlarına ilişkin 2006 ve 2007 yıllarına ait veriler karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda detaylı olarak verilmektedir.

Tablo 7.Finansal Borçlar

	Ağırlıklı Ortalama Yıllık Etkin Faiz Oranı %		Orijinal Para Birimi Değeri		YTL Karşılığı	
	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006	31 Aralık 2007	31 Aralık 2006
Kısa vadeli krediler						
YTL krediler (*)	----	12,50	607.291	1.291.561	607.291	1.291.561
ABD doları krediler	----	7,17	----	1.906.214	----	2.679.374
					607.291	3.970.935
Uzun vadeli kredilerin kısa vadeli kısımları	9,13	9,03	2.761.292	5.295.265	3.216.077	7.443.024
ABD doları krediler (**)	8,24	6,23	742.289	785.831	1.269.463	1.454.966
Euro krediler (***)	----	----			501.095	622.340
Türev finansal araçlardan doğan borçlar						
Yabancı paradan YTL`ye swap işlemleri						
					4.986.635	9.520.330
Toplam kısa vadeli krediler					5.593.926	13.491.265
Uzun vadeli krediler						
Euro krediler (***)	9,96	8,44	6.440.236	6.944.896	11.014.091	12.858.475
ABD doları krediler (**)	----	10,37	-----	845.200	-----	1.188.013
Türev finansal araçlardan doğan borçlar						
Yabancı paradan YTL`ye swap işlemleri					1.432.800	585.000
Toplam uzun vadeli krediler					12.446.891	14.631.488

(*) 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla YTL kısa vadeli borçlar spot kredilerden oluşmaktadır. Spot krediler için faiz ödenmemektedir.

(**) ABD Doları krediler, faiz oranı Libor + % 3,5-% 5'e göre 3 ile 6 ay arasında değişen faiz oranlı kredileri içermektedir. (2006: Libor + %3,5-%5 üç ile altı ay arası değişen faiz)

(***) Euro krediler, faiz oranı Euribor + %0,75-%5,60'a göre üç ile altı ay arasında değişen faiz oranlı kredileri içermektedir. (2006: Euribor + %075--%5 üç ile altı ay arası değişen faiz)

Uluslararası bir finans kuruluşundan sağlanan, 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla 1.875.000 ABD Doları karşılığı toplam 2.183.813 YTL tutarındaki kredi ile ilgili olarak; söz konusu finansal kuruluş ile imzalanan genel kredi anlaşması çerçevesinde Şirket'in krediyi kullanan diğer grup şirketleriyle birlikte müştereken uyması gereken belli başlı finansal oranlar bulunmaktadır. Diğer grup şirketlerinin 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla ilgili oran kriterlerini karşılayamamış olmaları sonucunda 625.000 ABD Doları karşılığı 727.938 YTL tutarındaki kredi anapara tutarı kısa vadeli kredilerde sınıflandırılmıştır. Şirket, mevcut ödemelerini orijinal kredi geri ödeme planı koşullarında gerçekleştirmektedir.

Şirket ile Morgan Stanley Bank International Limited, Morgan Stanley & Co. International Limited ve garantör Yaşar Grubu şirketleri (Yaşar Holding A.Ş., Yaşar Birleşik Pazarlama Dağıtım Turizm ve Ticaret A.Ş., Çamlı Yem Besicilik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Viking Kağıt ve Selüloz A.Ş., Pınar Entegre Et ve Un Sanayi A.Ş., Pınar Su Sanayi ve Ticaret A.Ş., DYO Boya Fabrikaları Sanayi ve Ticaret A.Ş.), arasında 27 Eylül 2006 tarihinde imzalanan ve 27 Eylül 2013 vadeli 6 milyon Euro tutardaki kredi anlaşmasına ilişkin olarak Morgan Stanley & Co. International Limited ile International Swaps and Derivatives Association ("ISDA") master anlaşması, ekleri ve swap teyit dokümanlarını imzalamak suretiyle, Euribor + % 5,60 faiz oranına sahip 6 milyon Euro tutarındaki krediyi, YTL swap eğrisi + % 8,50 faiz oranına sahip 11.694.000 YTL ile "swap" etmiştir. Bu swap ve kredi işlemlerinden kaynaklanan kayıp ve kazançlar, cari dönem gelir tablosunda, diğer faaliyetlerden gelir/gider ve kar/zararlar (Dipnot 38) ile finansman giderleri (Dipnot 39) içerisinde muhasebeleştirilmiştir. 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla swap işlemlerinin toplam kontrat tutarı 21.955.200 YTL'dir (2006: 22.803.000 YTL).

Şirket'in söz konusu finansal kuruluştan almış olduğu 6 milyon Euro tutarındaki kredi ile ilgili olarak, Şirket'in ana ortağı olan Yaşar Holding A.Ş.'nin uyması gereken bazı finansal oranlar bulunmaktadır. Yaşar Holding A.Ş.'nin 31 Aralık 2007 tarihinde sona eren yıla ilişkin konsolide finansal tabloları bu finansal

tabloların hazırlandığı tarih itibariyle henüz bağımsız denetimden geçmemiş olmakla birlikte, Şirket yönetimi yaptığı ön çalışmalar neticesinde söz konusu kriterlerinin karşılanabileceğini öngörmektedir.

Şirket'in kredi ve finansal borçlar ile ilgili vermiş olduğu teminatlar 19 ve 31 no'lu dipnotlarda açıklanmıştır. 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle uzun vadeli kredilerin anapara yükümlülüklerinin geri ödeme planı aşağıdaki gibidir:

1–2 yıl arası	215.112 YTL
<u>2 yıl ve sonrası (nihai ödeme 2013 yılında)</u>	<u>12.231.779 YTL</u>
	<u>12.446.891 YTL</u>

4.3.5.7. Dipnot 7 – Ticari Alacak ve Borçlar

Şirketin 2007 ve 2006 yıllarına ilişkin ticari alacak ve borçları aşağıdaki tablodaki gibi açıklanmaktadır.

Tablo 8. Ticari Alacak ve Borçlar

	31.12.2007	31.12.2006
Kısa vadeli ticari alacaklar		
Müşteri cari hesapları	1.110.007	1.985.268
Vadeli çekler ve alacak senetleri	3.797.308	7.203.720
Diğer	42.773	191.229
	4.950.088	9.380.217
Tenzil: Vadeli satışlardan kaynaklanan tahakkuk etmemiş finansman geliri	(78.631)	(110.114)
Şüpheli alacak karşılığı	(37.430)	(37.430)
	4.834.027	9.232.673
Şirket'in alacakları temel olarak süt ve süt ürünleri satışlarından doğmaktadır.		
31 Aralık 2007 tarihi itibariyle kısa vadeli YTL ticari alacakların etkin ağırlıklı ortalama faiz oranı yıllık % 16,10'dur (2006: %18,86). Vadeli çekler ve alacak senetlerinin ortalama vadesi iki ay (2006: 2 ay), müşteri cari hesaplarının ortalama vadesi ise 1 ay içerisinde (2006: 1 ay).		
Şirketin ticari alacaklarını tahsil etmekteki geçmiş deneyimi, ayrılan karşılıklarda göz önünde bulundurulmuştur. Bu nedenle Şirket yönetimi, olası tahsilat kayıtları için ayrılan karşılık dışında herhangi bir ek ticari alacak riskinin bulunmadığına inanmaktadır.		
Vadeli çekler ve alacak senetlerinin vadeleri aşağıdaki gibidir:		
0 - 30 gün vadeli	2.269.242	4.723.244
31 - 60 gün vadeli	845.339	2.244.404
61 - 90 gün vadeli	---	236.072
91 gün ve üzeri	682.727	----
	3.797.308	7.203.720
Ticari alacaklar için yaşlandırma analizi		
31 Aralık 2007 ve 2006 tarihleri itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmayan ticari alacakların vadeleri aşağıdaki gibidir.		
	31.12.2007	31.12.2006
Vadesi gelen alacaklar	339.034	517.364
0 - 30 gün vadeli	2.859.575	5.622.590
31 - 60 gün vadeli	996.228	2.864.952
61 - 90 gün vadeli	----	227.767
91 gün ve üzeri	639.190	----
	4.834.027	9.232.673
31.12.2007 tarihi itibariyle vadesi geçen alacakların yaşlandırması aşağıdaki gibidir.		
	31.12.2007	31.12.2006
0 - 3 ay arası	309.704	360.364
3 - 6 ay arası	29.330	138.873
6 aydan uzun	----	18.127

	339.034	517.364	
Şüpheli alacak karşılığının 31.12.2007 ve 2006 tarihlerinde sona eren dönemler içerisindeki hareketleri aşağıdadır.			
	2007	2006	
1 Ocak	37.430	39.469	
Dönem içerisinde tahsil edilen (Dipnot 38-i)	----	(2.039)	
31 Aralık	37.430	37.430	
Uzun vadeli ticari alacaklar:			
Verilen depozito ve teminatlar	2.587	2.639	
	2.587	2.639	
Kısa vadeli ticari borçlar			
Satıcılar cari hesapları	44.428.796	39.152.356	
Verilen çekler ve ödeme emirleri	---	25.001	
			44.428.796 39.177.357
Tenzil: Vadeli alışlardan kaynaklanan tahakkuk etmemiş finansman gideri	(357.456)	(419.651)	
	44.071.340	38.757.706	
31.12.2007 tarihi itibarıyla Şirket'in kısa vadeli YTL ticari borçlarının etkin ağırlıklı ortalama faiz oranı yıllık % 15,67 (2006: % 18,88) olup vadeleri 4 aydan kısadır (2006: 4 aydan kısa).			
Uzun vadeli ticari borçlar			
Satıcılar cari hesapları	9.772.296	10.292.094	
Alınan depozito ve teminatlar	302.161	265.849	
	10.074.457	10.557.943	
31.12.2007 ve 31.12.2006 tarihleri itibarıyla uzun vadeli satıcılara borçların geri ödeme planı aşağıdaki gibidir:			
	31.12.2007	31.12.2006	
1 -2 yıl arası	3.343.199	3.090.857	
2 yıl ve sonrası (son ödeme 2013 yılında)	6.429.097	7.201.237	
	9.772.296	10.292.094	

4.3.5.8. Dipnot 8 -Finansal Kiralama Alacakları ve Borçları

Şirketin 2007 ve 2006 yıllarına ilişkin olarak finansal kiralama doğan alacakları ile borçları tablo halinde aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Tablo 9. Finansal Kiralama Alacakları ve Borçları

			31.12.2007	31.12.2006
Kısa vadeli finansal kiralama borçları	138.878	139.328		
Uzun vadeli finansal kiralama borçları	136.003	296.430		
	274.881	435.758		
31.12.2007 tarihi itibarıyla finansal kiralama borçları, 160.702 Euro ve 44 ABD Dolarından oluşmaktadır (2006: 235.317 Euro, 44 ABD Doları ve 8 YTL). Finansal kiralama yükümlülüklerinin etkin ağırlıklı ortalama faiz oranları yıllık % 8,64 (2006: % 8,64) olup taşınan değerlerinin makul değerlerine yaklaşık tutarlar olduğu kabul edilmektedir.				
31.12.2007 tarihi itibarıyla uzun vadeli finansal kiralama borçlarının geri ödeme planı aşağıdaki gibidir.				
2009		135.607		
2010		396		
			136.003	

4.3.5.9. Dipnot 9 -İlişkili Taraflardan Alacaklar ve Borçlar

Şirketin, 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla ilişkili taraflardan kısa vadeli ticari alacaklarının etkin ağırlıklı ortalama faiz oranı yıllık % 15,38 (2006: % 19,01) olup vadeleri ortalama 2 aydan kısadır (2006: 2 aydan kısa). Şirketin, ilişkili taraflardan kısa vadeli alacakları: 2007 için 48.068.353 YTL olup, vadeli satışlardan kaynaklanan tahakkuk etmemiş finansman geliri (= 275.839 YTL) ile şüpheli alacak

karşılığı (= 186.874 YTL) indirildikten sonra kalan tutar= 47.605.640 YTL'dir. Bu tutar 2006 yılı için 50.169.071 YTL'dir.

Şirket yurt içi pazarlarda satmak amacıyla üretmiş olduğu ürünlerin bir kısmını grup şirketi ve iştiraki olan YBP' ye satmaktadır. Dolayısıyla YBP ilişkili Taraftan alacakların tüm alacaklar içerisindeki oranı 2007 için % 82,92 (2006 için:%92)' dir.

Şirketin ilişkili taraflardan uzun vadeli alacakları ise: 1-2 yıl vadeli olanlar; 2007 için mevcut değil iken, 2006 yılı için 1.773.837 YTL, 2 yıl ve üzeri vadeli alacakları; 2007 için 15.786.921 YTL iken, 2006 için 11.694.000 YTL'dir.

Şirketin ilişkili taraflara kısa vadeli borçları ise, 2007 için 10.518.556 YTL iken, 2006 yılı için bu rakam,8.751.706 YTL'dir. Aynı şekilde, İlişkili taraflara uzun vadeli borçları ise; 2007 için,2007 yılı için 8.175.00 YTL olup, 2006 yılında yoktur.

Şirketin stokları 2007 yılı için toplam 42.899.338 YTL iken, 2006 yılı için 29.257.962 YTL'dir.

Ertelenen Vergi yükümlülükleri (net) olarak: 2007 yılı için 21.280.899 YTL iken, 2006 yılı için 18.123.410 YTL'dir.

Şirketin Maddi Duran varlıklarının net defter değeri: 2007 yılı için214.111.599 YTL iken, 2006 yılı için 183.115.085 YTL'dir.

Hisse başına kazanç oranları ise; 2006 yılı için % 63,59 iken, 2007 yılı için % 88,23 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye'de UFRS uygulamalarının finansal tablolara etkilerini de yansıtan, Pınar Süt Mamulleri Sanayi A.Ş.'nin 2006 ve 2007 hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloları ve açıklayıcı dipnotlardan tez konusunu destekleyici nitelikli olanlara yer verilmeye çalışılmıştır. UFRS'ye finansal raporlamalar zamanla

yaygınlık kazanacaktır. Başta bilanço olmak üzere diğer finansal tabloları daha iyi anlayıp, ilgili işletmeyi daha iyi analiz edebilmek için, bu finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotları iyi anlamanın yanında, finansal tablolardaki kalemlerin nelerle ilgili olup, ne şekilde bilgi açıklaması yaptığının da iyi anlaşılması gerekmektedir.

Ülkemizde finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre sunulması sürecinde işletmeler, birçok sorunla karşılaşmaktadırlar. Bunlardan en önemlisi, yürürlükteki yasal düzenlemelerden kaynaklanan kısıtlamalar olmaktadır. Özellikle Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), UFRS'lere göre finansal raporlama yapmak için uygulayıcıları oldukça kısıtlamaktadır. Bu nedenle mevcut hesap planının, standartların tümünü kavrayacak şekilde yeniden revize edilmesi kaçınılmaz görünmektedir.

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu ve TDHP dikkate alınarak hazırlanan Finansal tablolara karşılık, UFRS'lere göre hazırlanmış bulunan finansal tabloların, ilgili işletme bilgi kullanıcıları açısından daha çok anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasının yanında, daha gerçekçi bilgiler içerdiği de kabul edilmektedir.

SONUÇ

Finansal piyasalarda son yıllarda ortaya çıkan hareketliliğe uygun davranış refleksi geliştirmek isteyen firmalar, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar ve diğer ilgili taraflar, önemli kararlarında doğru yönlendirici, kolay anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, zamanında sunulmuş ve gereksinimlerinin tamamını kapsayan nitelikte finansal bilgilere gereksinim duyarlar.

Ulusal standartlara göre hazırlanmış finansal raporların, o ülkenin kendisine özgü muhasebe anlayış ve sistemine göre şekillenmesi nedeniyle, diğer ülkeler düzeyinde anlaşılabilirliği çok kısıtlı olmaktadır. Dünya ticaretinde ve Sermaye hareketlerinde ortaya çıkan küreselleşme dalgaları, bu durumun olumlu sürmesi ve gelişmesi için muhasebe alanında da küresel ortak bir standartlaşmanın gerekli ve kaçınılmaz olduğunu göstermiştir. Bütün bu arayışlar, uluslararası düzeyde ses getirerek, ortak bir uluslararası muhasebe standardının geliştirilmesi yolunda çok uzun süreden beri verimli çalışmaların yürütülmesi yolunu açmıştır.

Günümüzde, dünya çapında pek çok muhasebe ile ilgili kurum, kuruluş ve oluşumların koordineli çalışmaları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş olup, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması ve uyumlaştırılması çabaları da hızla sürdürülmektedir. Zaman ilerledikçe Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası finansal raporlama Standartları, daha çok ülke ve işletme tarafından uygulanmaktadır.

Dünyanın pek çok ülkesinde, borsaya kote olmuş şirketlerin UFRS'yi uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. Ancak KOBİ'ler için geliştirilmiş bulunan muhasebe standartlarının uygulanması konusunda pek çok ülkede uygulama içeriğine ilişkin sıkıntılı beklenti hakimdir. Özellikle KOBİ tanımı konusunda da ülkeler arasında farklı algılamalar söz konusudur. Uluslararası faaliyetlere katılmaları kolaylaşan ve gelişen KOBİ'lerin, muhasebe konusunda da uluslararası uygulamaların dışında kalamayacağı açıktır.

Kurumsal altyapısı uzun süredir korunan ulusal bazlı muhasebe standartlarından, çok farklı yeni ve anlaşılması zor uygulamalar içeren Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na geçiş yapmak pek çok sıkıntıları da beraberinde getirmiştir. En başta Mevzuat uyumsuzluğu, anlaşılması ve uygulaması zor yeni kavramların ortaya çıkması, saydam raporlama ile şirket bilgilerinin çok geniş kitlelere açılmasının getirdiği endişeler, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması, uygulama konusunda eğitilmiş uzman eksikliği, önceki muhasebe sistemiyle UFRS arasındaki çelişkiler, yakınsama nedeniyle Uluslararası Muhasebe Standartları kurulu ile diğer (FASB gibi) ülkelerin muhasebe standartları kurulları arasında gerçekleşen uyumla standartların sürekli güncellenmesi gibi sorunlar ortaya çıkmıştır.

Bütün bu olumsuzluk ve zorluklarına rağmen, UFRS ve UMS uygulamaları, uluslararası finansal piyasalar, dünya ticareti ve sermaye hareketlerinde ortaya çıkan gelişmelere paralellik sağlamıştır. Uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili geliştirilmiş olup tüm dünyada aynı anlamda algılanabilen raporlama bilgileri oluşturulmasının önü açılmıştır.

Türkiye'de de UMS ve UFRS'lere uyum konusunda pek çok kurum, kuruluş ve organizasyonun özverili çalışmaları ile önemli gelişmeler yaşanmıştır. Başta Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olmak üzere ilgili tüm taraflarca katkıda bulunulmuştur. TMSK tarafından, UMS ve UFRS'ye uyumlaşma konusunda birebir tam set çeviri yöntemi ile TMS ve TFRS'ler geliştirilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan yeni standartlar, kısa süre içerisinde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamına alınmakta ve yayımlanmaktadır.

Ancak, bu şekilde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uyum çalışmaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi –TDHP ve VUK açısından oldukça fazla değişiklik yaratmıştır. Bunların uygulayıcılar tarafından doğru bir şekilde değerlendirilip eksiksiz uygulanabilmesi için gerekli düzenlemelerin bir an önce yaşama geçirilmesinin ve bu konuda yoğun bir biçimde

bilgilendirme eğitimleri ile uygulamacıların uygulama davranışlarında olumlu değişimler yaratılmasının çok büyük önemi vardır.

SPK'ya göre, İMKB'ye kote olmuş şirketler tarafından halen uygulanmakta olan ve yeni TTK Tasarısının yasalaşması ile birlikte bütün şirketler için uygulanma zorunluluğu bulunan TMS ve TFRS'nin uygulanması sırasında bazı sıkıntıların yaşanmasını doğal görmek gerekir. Her toplumsal ve kuramsal değişimde olduğu gibi bu konuda yaşanan ve yaşanacak olan sıkıntılar olacaktır. Ancak uygulamalar gittikçe yerleşip sistematik hale dönüşecek ve bu durumda da Türkiye, gerek uluslararası piyasalara uyum sağlamada, gerek dünya ile bütünleşmede ve gerekse Avrupa Birliği ile tam üyelik müzakerelerinde çok olumlu adımlar atmış bir ülke olarak daha çabuk bütünleşme ve uyum sağlama refleksini artırmış olacaktır.

Yeni uygulamalar ile, finansal raporlamanın gerek içeriğinde, gerekse şekli formasyonlarında çok büyük değişimler ortaya çıkmıştır. Zamanla yerleşik uygulamaya dönüşmesiyle ülkemizdeki firmalar, uluslararası piyasalardan daha ucuz kredi sağlayabilecekler, faaliyet sonuçlarına göre başarılarını, sektörel, ulusal ve uluslararası düzeyde karşılaştırabilme olanağına sahip olabileceklerdir.

Vergi esaslı(kural bazlı-tek yönlü) raporlamadan bilgi esaslı (ilke bazlı- çok yönlü) raporlamaya dönüşüm ile birlikte bir anlamda Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre muhasebenin temel kavramlarından en önemlisi olan “**Sosyal Sorumluluk Kavramı**”na da uyulmuş olunacaktır.

Gerekli yasal ve kurumsal alt yapısı oluşturulduktan sonra, meslek mensuplarına yönelik gerekli kurs, panel, sempozyum, toplantı, eğitici ve bilgilendirici seminerler vb. aktiviteler düzenlenerek, akademik ortamda ders konusu yapılarak, ve ilgili kurum ve kuruluşlarca kamuoyu bilgilendirme bültenleri, dergiler, broşürler ve kitapçıklar yayınlanarak, TMS/ TFRS uygulamaları istenilen düzeye gelebilecektir. Zaten bunların bir kısmı gerçekleştirilmektedir. Özellikle; TÜRMOB, YMMO, SMMMO, Üniversiteler, Bağımsız Denetim Kuruluşları, MÖDAV, TMUD gibi organizasyonlar bu konuda oldukça verimli çalışmalar gerçekleştirmektedirler.

Türkiye, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamakla, uluslararası düzeyde pek çok uygulamaya da kolaylıkla adapte olabilecek ve yabancı sermaye çekebilmesi olanaklarını da artıracaktır.

KAYNAKLAR

“AICPA Yeni IFRS Web Sitesini Açtı”, ,TÜRMOB İnternational Haber Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 16, Ekim 2008.

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, ss. 3-250.

AKDOĞAN, Nalan. “Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, ss. 101–117.

ARGUN, Özlem.“ Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18)”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı 101, Eylül 2008, ss. 83–87.

ARIKAN, Yahya. “Meslekte Vizyon ve Dünya Muhasebe Kongresi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:77, 2006, ss. 11–19.

ARIKAN, Özlem.”Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme birleşmelerinin Finansal Raporlanması”, Muhasebe ve **Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2004, ss. 63–85.

ARIKAN, Yahya “TTK Tasarısı Söz Verildiği Gibi Yasalaşmalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :82, Temmuz-Ağustos 2007, ss. 15–17.

ASLAN, Sinan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1–15”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:13, Eylül 2004, ss. 45–61.

ASLAN, Sinan. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri” **Muhasebe Finans Dergisi**, Sayı:23, Temmuz2004, ss. 93–100.

ATAMAN, Başak Akgül. ve Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

Australian Accounting Standards Board , “International Convergence and Harmonization Policy, Policy Statement”, PS, 4 April 2002, s.6.

“Avustralya Enstitüsü IFRS Kitabının Yayımına Yardımcı Oluyor”, TÜRMOB İnternational Haber Dergisi, Yıl:3, Sayı: 16, Ekim 2008.

AYBOĞA, Hanefi.“Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:180, Eylül 2003, ss. 105-106.

AYSAN, Mustafa.”Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, ss. 51–56.

BALSARI, Çağnur Kaytmaz. ve A.Fatih Dalkılıç, “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs 2007, ss. 105–117.

BAYAZITLI, Ercan. Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, Türkiye muhasebe Standartlarına Genel Bakış. Yayın no:67, TESMER, Ankara, 2006, ss. 3–50.

BAYRİ, Osman.“Nakit Akış Raporlamasının Standardizasyonu ve Nakit Akış Muhasebesi Organizasyonu”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 97, Haziran 2007, ss. 22–32.

BEKÇİOĞLU, Selim. ve Çağrı Köroğlu, “UMS 21, TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, Mart-Nisan 2008, s. 29-39.

BENNET, B., M. Bradbury ve H. Prangnell,“Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards”, **Abacus**, Vol.42, No: 1, ss. 189–204.

BESTON, G.J., M. Bromwich, A.Wagenhofer, “Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB’s Standard Setting Strategy, **Abacus**, 2006, Vol.42, No:2, ss. 165–188.

BOSTANCI, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, ss. 73-74.

BOYAR, Ender. ve Ali Haydar Güngörmüş, “TMS–2 Stoklar Standardında, Diğer Maliyetler Bölümünün, Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 101, Eylül 2008, s. 41–44.

CANKAL, Yunus.“Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI,Meslek Mensubu-Müşteri İlişkileri Grup Toplantıları GZFT Analizi Sonuç Raporu”, **İZSMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı: 103, Ağustos 2008, ss. 86-90.

ÇAKIL, Adem Utku.“Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler-III Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma”, **Diyalog Dergisi**, Sayı: 236, Aralık 2007, ss. 100–137.

ÇELİK, Orhan.”Uluslararası Muhasebe Standartları’na ilişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, 26–30 Kasım 2008 Kıbrıs sunumu.

DAĞDEMİR, Serdal. “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da yer Alan Düzenlemeler-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs 2008, ss. 64–68.

DAĞDEMİR, Serdal. “Kiralama İşlemlerine İlişkin TMS 17 İle İlgili Açıklamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 190, Ekim 2008, ss. 39–48.

DAĞDEMİR, Serdal. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, ss. 61–68.

DAYAN, Volkan. “ Basel II ve KOBİ’lere etkileri”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 97, Haziran 2007, ss. 91–96.

Deloitte Academy, “Kapsamlı UFRS Eğitimi”, Eğitim Notları, DEVAK 2008. 83, Mart 2008.

Deloitte Touche Tohmatsu. UFRS Cep Kitapçığı, 2008, ss. 14–20.

DEMİR, Volkan. “ KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart – Nisan 2007, ss. 43–58.

DİCLE, Berk. “Basel –II; Pratik Bilgi ve Önlemler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 175, Temmuz 2007, ss. 137–143.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert. ve Müge Saltoğlu, “Muhasebeci Gözüyle Basel II”, **Mali Çözüm Dergisi**, Özel Sayı, Kasım 2006, ss. 353-366.

ERDİNÇ, Yaşar. “UFRS, Elma ve Armut”, <http://www.tumgazeteler.com/?a=611859>, (erişim: 27.01.2009).

EVRİM, Pınar, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü, “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve çözüm Önerileri”, **Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 1–5 Ekim 1997 Belek/Antalya, ss. 19–20.

FIRAT, Hüseyin. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı’nın (KOBİ’ler İçin TFRS) Değerlendirmesi” ,**İZSMMM MO Muhasebe Gündemi 2007 Kitapçığı**, 09–10 Ocak 2007, ss. 85–101.

FIRAT, Hüseyin ve Veysel Karani Palak, “ TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme-Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, Mayıs-Haziran 2008, ss. 87–102.

GÖNEN, Seçkin. ve Gülşah Uğurluel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:316, Aralık 2007, ss. 229–236.

GÖZLÜKÇÜ, Burçin. “ Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Nokta”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, Nisan 2007, ss. 79–91.

GÜCENME, Ümit. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **(MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 5, Ocak 2000, ss. 5–13.

“ Hindistan IFRS’ler ile Yakınsama Planlarını Duyuruyor”,**TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 13, Ekim 2007.

HINES, Tony. ve diğerleri, “We’re off to See the Wizard an Evalation of Directors and Auditors ExperiencesWith the Financial Reporting Review Panel”, **Accounting, Auditing and Accountability journal**, 2001, Vol. 14, No:1, ss. 53–84.

http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#para_politikasi (Erişim tarihi: 05.03.2009).

<http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/kavram.doc>, (06.03.2009), Paragraf:39.

<http://www.consulta.com.tr/content/view/47/138/> (erişim:27.01.2009)

[http:// www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL_BAKIŞ.pp#256,1,ULUSLARARSI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI\(UFRS\)’NA GENEL BAKIŞ](http://www.horwarthturkey.com/denetim/UFRS/UFRS-GENEL_BAKIS.pp#256,1,ULUSLARARSI_FINANSAL_RAPORLAMA_STANDARTLARI(UFRS)’NA_GENEL_BAKIS), Cemal İbiş, (Erişim: 05.03.2009)

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/documents/DenetcininNotDefteri>, (erişim: 12.01.2009)

http://www.turmob.org.tr/sistem/FCeditor/filemanager/Arsiv/userfiles/file/ttk_tasarı.pdf (erişim: 03.02.2009).

<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D202945,00.html>,
(28/02/2009).

<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D202945,00.html>,
(28/02/2009).

http://www.addenetim.com/pdf/20_09_2007.pdf (erişim:08.02.2009).

<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898,00.html> (Erişim:
12.03.2009).

<http://www.pwc.com/servlet/pwcPrintPreview?LNLoc=/extweb/challenges.nsf/docid/...>(Erişim: 04.12.2008).

http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/Duzenleme_Taslakları/ (03.02.2009).

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

(<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm>-Erişim
:24.05.2007).

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=40&Itemid=38(Erişim:12.03.2009).

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38(Erişim :12.03.2009).

http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLER/banu_durukan.doc
(erişim:11.03.2009).

http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMMS_XII_BİLDİRİLER/Seval_kardes-selimoglu.doc (Erişim: 11.03.2009).

<http://www.insankaynaklari.com/CN/Contentprint.asp?BodyID=7309>
(erişim: 01.02.2009).

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059255.htm>
(erişim: 03.03.2009).

KAHRAMAN, Orhan.“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:296, Nisan 2006, ss. 60–65.

“ Kanada, IFRS’lerin Yürürlük Tarihini Destekliyor”, **TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 15, Nisan 2008.

KARAKAYA, Mevlüt. **Muhasebe Teknikleri (2)**, Tutibay Yayınları, İstanbul, 2006.

KARAPINAR, Aydın.“Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:173, Mayıs 2007, ss. 39–44.

KOŞAN, Levent.“Basel- II Sürecinde XBRL Gerekliliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, ss. 85–97.

KÖROĞLU, Çağrı., Volkan Dayan ve Tayfun Deniz Kuğu,” TMS 16 Yorumu ve uygulanması”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:103, Ağustos 2008, ss. 42–49.

“Küresel Muhasebe Standartları İçin Yol Haritası” ,**TÜRMOB İnternational Haber Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 16, Ekim 2008.

LAZOL, İbrahim. “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **Muhasebe ve finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı:7, Temmuz 2000, s. 9.

LAWRENCE, Steve. “İnternational Accounting”, **International Thomson Business Pres**, London, 1996, ss. 171-172.

MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. “UFRS ve Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, ss. 21–32.

MURPHY, Ann B. “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”, *The International Journal of Accounting*, 2000, Vol:35, s. 472.

NOBES, Christopher. ve R. Parker, **Comparative İnternational Accounting**, Prentice Hall Europe, London, 2000.

NORDEMAN, Hermann j. “Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimi Düzenlenmesi-Eğilimler ve Beklentiler”, (**Ankara: XV.Türkiye Muhasebe Kongresi**, Çev.: Selçuk Uslu, TÜRMOB) 1992.

ÖRTEN, Remzi.“Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Kongre, Konferans ve Sempozyumlarında Türkiye”, **Mali Çözüm Dergisi**, Özel Sayı, Kasım 2006, ss. 329–351.

ÖRTEN, Remzi. ve Rıdvan Bayırlı, “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:172, Nisan 2007,ss. 15–21.

ÖZTÜRK, Can.“Faaliyet Bölümleri Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 – Bölümlere Göre Raporlama – Standardı ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, **MÖDAV**, Mart 2008, ss. 171–195.

PEKDEMİR, Recep.“UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 79, Ocak- Şubat 2007, ss. 107–116.

Pınar Süt Mamülleri SanayiiA.Ş. 2007 Faaliyet Raporu

PSAROS, T. ve K.T. Trotman, “The impact of the type of accounting standards on preparers Judgments”, **Abacus**, 2004, Vol.40, No:1, ss. 76–93.

SAĞLAM, Necdet.“Türkiye Muhasebe Standartları’na Genel Bakış Semineri-Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası”, **Sunum Kitapçığı**, Dedeman Oteli, Ankara, 30 Kasım 2006.

SAKARYA, Şakir. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, **MÖDAV**, Aralık 2007/ 4, ss. 185–224.

SAYAR, A.R.Zafer“Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı AltındaTürkiye’de Muhasebe Standartları’nın Mevcut Yapısı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2002, ss. 73–80.

SELVİ, Yakup., Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK açısından Karşılaştırılması”, **Mali çözüm dergisi**, Sayı: 80, Mart- Nisan 2007, ss. 25–42.

STOLOWY, H. ve G. Breton “ A Review of Research on Accounts Manipulation”, **The annual Congress of European Accounting Association**, March, 2000, ss. 29–31.

ŞENSOY, Necdet. **Nakit Akış Tabloları**, Yaylın Yayıncılık, 2002.

TANRIKULU, Salih.“Uluslararası Muhasebe standartları Uygulamasında Yeni dönem: ABD, UFRS Uygulamasını Artık Doğrudan Kabul ediyor”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 237, Ocak 2008, ss. 58–62.

TARCA, Ann. “International Convergence of Accounting Practices: Chosing Between IAS and US GAAP” , **Journal of International Financial Management and Accounting**, March 2004, Vol:15, s. 60.

TERZİ, Serkan. “ Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, 2008, ss. 59–85.

TOKAY, Semih Hüseyin. ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme ölçüleri”, **Mali Çözüm dergisi**, Sayı:90, 2008, ss. 29–32.

TORAMAN, Cengiz. ve M. Fatih Bayramoğlu, “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 17.World Congress of Accountants Noveember 2006 (Özel Sayı), ss. 457–480.

TÜRKER, Masum. **TÜRMOB Basın Bülteni**, Ankara, Sayı: 2008/17, 09.11.2008.

TÜRKER, Masum.“Uluslararası Muhasebe Standartları'na Geçişte Yaşanan Sorunlar: Türkiye Deneyimi”, **İZSMMMO Dayanışma Dergisi** , Sayı 90: Nisan 2006, s. 5.

TÜRKER, Masum. “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **İZSMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı:87, Ekim 2005, ss. 5–7.

UPTON, W.S. “Special Report: Business and financial Reporting”, **Challenges From the New Economy, Norwalk: Financial Accounting Standats Board**, 2001, s.219.

USLU, M. Selçuk. “ Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı: 9, Ocak 1998, s. 25.

UYANIK, Namık Kemal. “Muhasebe, Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler”, **E-yaklaşım**, Sayı: 17, Aralık 2004, s. 1. / <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm> (erişim: 24.05.2007).

UYAR, Süleyman. ve Muhsin Çelik, “Muhasebe Standartlarına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:94, Aralık 2006, s. 119.

UYSAL, Özgür Özmen. “ Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 2006, ss. 87–107.

ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2000, s. 32.

WILLMOTT, Hugh C. ve diğerleri, “Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries”, **Accounting Auditing And Accountability Journal**, Vol. 5, No:2, ss. 32- 56.

YALKIN, Yüksel Koç., V. Demir, ve D. Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kongre Özel Sayısı, Kasım 2006, ss. 291-307.

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

YAYLA, Hilmi Erdoğan. “Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi”, **MÖDAV**, Aralık 2007, Sayı: 4, ss. 121–145.

YILMAZ, Asuman.“ Avrupa Birliği Bilanço Hukuku’nda IAS – Tüzüğü ’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durum” , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 10, Eylül 2003, s. 124.

YÜKÇÜ, Süleyman. ve M. Yılmaz İçerli, “TMS – 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin uygulama önerileri”, **Mali Çözüm dergisi**, Sayı: 82, Temmuz-Ağustos 2007, ss. 21-33.

EKLER

EK 1. UFRS'lerin Dünyada Uygulanma Düzeyi (Mart 2008 İtibariyle)

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler için zorunludur
Abu Dabi		X		
Almanya				X (a)
(Amerikan) Virgin Adaları	Borsa yok. Şirketler Amerika için Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı kullanmaktadır.			
(Amerikan) Samoa	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Arjantin	X			
Arnavutluk	Borsa yok. Şirketler Arnavutluk için Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı kullanmaktadır.			
Aruba		X		
Avusturya				X(a)
Avustralya				X(b)
Azerbaycan	X			
Bahama Adaları				X
Bahreyn				X
Bangladeş	X			
Barbados				X
Belçika				X(a)
Beliz	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Benin	X			
Bermuda		X		
Beyaz Rusya			2008 tarihinden itibaren bankalar	
Birleşik Arap Emirlikleri			Bankalar ve diğerleri	
Birleşik Devletler	X			
Birleşik Karlık				X(a)
Bhutan	X			
Bolivya		X		
Bosna Hersek				Tüm büyük ve orta ölçekli işletmeler
Botsvana				X

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler için zorunludur
Brezilya	X			2010'dan sonra
Bruney	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Bulgaristan				X
Burkina Vaso	X			
Cebelitarık		X		
Cote D'Ivoire	X			
Çek Cumhuriyeti				X(a)
Çin	X			
Danimarka				X(a)
Dominika		X		
Dominik Cumhuriyeti				X
Dubai			Bankalar	
Ekvator				X
El Salvador		X		
Endonezya	X			
Ermenistan				X
Estonya				X(a)
Fas		Banka olmayan kuruluşlar	Bankalar	
Fiji				X
Filipinler	X(d)			
Finlandiya				X(a)
Fransa				X(a)
Gana				X
Grönland	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Guam	Borsa yok. Şirketler Amerika için Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı kullanmaktadır.			
Guatemala			X	
Guyana				X
Güney Afrika				X
Güney Kıbrıs				X(a)
Gürcistan				X
Haiti				X
Hırvatistan				X

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler İçin zorunludur
Hindistan	X			
Hollanda				X(a)
Honduras				X
Hong Kong				X(c)
(İngiliz) Virgin Adaları		X		
İran	X			
İrlanda				X(a)
İspanya				X(a)
İsrail		X		
İsveç				X(a)
İsviçre		X		
İtalya				X(a)
İzlanda				X(a)
Jamaika				X
Japonya	X			
Kamboçya	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Kanada	X			2011'den sonra
Karadağ				X
Katar				X
Kayman Adaları		X		
Kazakistan				X
Kenya				X
Kırgızistan				X
Kolombiya	X			
Güney Kore	2009 tarihinden itibaren, borsada işlem gören işletmeler için, bankalar haricinde, UFRS'lere eş değer Kore Standartları'na izin verilmektedir ve bu genellikle 2011'den itibaren geçerli olacaktır.			
Kostarika				X
Kuveyt				X
Küba	X			
Laos		X		
Lesotho		X		
Letonya				X(a)
Liechtenstein				X(a)

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler için zorunludur
Litvanya				X(a)
Lübnan				X
Lüksemburg				X(a)
Macaristan				X(a)
Macau	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Makedonya				X
Malavi				X
Malezya	X			
Maldivler		X		
Mali	X			
Malta				X(a)
Mauritius				X
Meksika	X			
Mısır		X		
Moldova	X			
Moritanya	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Mozambik		Finansal kuruluş olmayanlar	Bankalar	
Myanmar Birliği		X		
Namibya				X
Nepal				X
Nijer	X			
Nikaragua				X
NL Antilles		X		
Norveç				X(a)
Özbekistan	X			
Pakistan	X			
Panama				X
Papua Yeni Gine				X
Paraguay		X		
Peru				X
Polonya				X(a)
Portekiz				X(a)
Reunion	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Romanya				X(a)

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler İçin zorunludur
Rusya Federasyonu		Finansal olmayan kuruluşlar	Bankalar	
Samua	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Sırbistan				X
Sierra Leone	Borsa yok. (Borsa ile ilgili çalışmalar yapılandırılmakta). Şirketler için UFRS'nin kullanılması öngörülmektedir.			
Singapur	X(c)			
Slovenya				X(a)
Slovakya				X(a)
Sri Lanka		X		
Surinam		X		
Suriye	X			
Suudi Arabistan	X			
Svaziland		X		
Şili	X			2009'dan sonra
Tacikistan				X
Tanzanya				X
Tayland	X			
Tayvan	X			
Togo	X			
Trinidad ve Tobago				X
Tunus	X			
Türkiye				X(e)
Uganda		X		
Ukrayna				X
Umman				X
Uruguay	X(f)			
Ürdün				X
Vanatu	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Venezuela				X
Vietnam	X			
Yemen	Borsa yok. Şirketler UFRS'yi kullanabilir.			
Yeni Zelanda				X(b)
Yunanistan				X(a)

Ülke	UFRS'ye İzin Verilmemiştir	UFRS'ye İzin Verilmiştir	Borsada İşlem Gören Bazı Yerel Şirketler İçin Zorunludur	Borsada İşlem Gören Tüm Yerel Şirketler için zorunludur
Zambiya		X		
Zimbabve		X		
<p>(a) Denetim raporu ve sunum esas AB tarafından kabul edilen UFRS'ye yöneliktir.</p> <p>(b) UFRS ile uyumlu olduğuna dair bir açıklama dipnotlarda ve denetim raporunda belirtilir.</p> <p>(c) Yerel standartlar UFRS'ler ile aynıdır fakat bazı yürürlük tarihleri ile geçiş hükümleri farklıdır.</p> <p>(d) UFRS'lerin çoğu kabul edilmiştir. Fakat bazı önemli değişiklikler yapılmıştır.</p> <p>(e) Türkiye'de kurulu işletmeler İngilizce UFRS'yi ya da Türkçe çevirisini kullanabilirler. UFRS'nin Türkçe çevirisinin kullanımında çeviriden kaynaklanan gecikme nedeniyle, denetim raporu ve sunum esasına ilişkin not "Türkiye'deki kullanım için uygulanan UFRS" ye atıfta bulunacaktır.</p> <p>(f) Kanuna göre tüm işletmeler 19 Mayıs 2004 tarihindeki UFRS'yi uygulamalıdır.</p> <p>Denetim raporu Uruguay için genel kabul görmüş muhasebe standartlarına atıfta bulunur.</p>				

Kaynak: Deloitte Touche Tohmatsu. UFRS Cep Kitapçığı, 2008, ss. 14–20.

EK 2. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (12.03.2009 İtibariyle)

TMS ve TFRS'ler	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.04.2006 - 26137
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Yeni)	13.08.2008 - 26966
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.02.2009 -
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	11.04.2006 - 26136
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966

TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	28.10.2006 - 26330
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 - 26018
TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068

TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)	15.07.2007 - 26583
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Yeni)	13.07.2008 - 26966
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	31.12.2008 - 27097
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330

TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	12.02.2009 -
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	15.07.2007 -

(Değişiklik)	26583
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	30.10.2008 - 27039
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	31.10.2008 - 27040
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	12.09.2009 -
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 - 26125
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliğ)	13.08.2008 - 26966
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliğ)	31.12.2008 - 27097
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliğ)	08.01.2009 - 27104
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 - 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 - 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Yeni)	13.08.2008 - 26966
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	15.07.2007 -

	26583
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 - 26419
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	31.10.2008 - 27040
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	12.02.2009
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 - 26583
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TEBLİĞ : Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 64)	15.07.2007 - 26583
TEBLİĞ : Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 71)	13.08.2008 - 26966

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (12.03.2009)

Ek 3 : TFRS Yorumları

İlgili Tebliğ: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 44	15.06.2007 - 26553
Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
EK 1-TFRS YORUM 1 (Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri (Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler)	15.06.2007 - 26553
EK 2-TFRS YORUM 2 (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)	15.06.2007 - 26553
EK 2-TFRS YORUM 2 (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)	12.02.2009 -
EK 3-TFRS YORUM 4 (Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi)	15.06.2007 - 26553
EK 4-TFRS YORUM 5 (Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar)	15.06.2007 - 26553
EK 5-TFRS YORUM 6 (Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler)	15.06.2007 - 26553
EK 6-TFRS YORUM 7 (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması)	15.06.2007 - 26553
EK 7-TFRS YORUM 8 (TFRS 2'nin Kapsamı)	15.06.2007 - 26553
EK 8-TFRS YORUM 9 (Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi)	15.06.2007 - 26553
EK 9-TFRS YORUM 10 (Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü)	15.06.2007 - 26553
EK 10-TFRS YORUM 11 (TFRS 2-Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler)	15.06.2007 - 26553
TFRS YORUM 12 (İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları)	15.07.2007 - 26583
TFRS YORUM 12 (İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları) (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS YORUM 13 (Müşteri Sadakat Programları)	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS YORUM 14 (Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbirleri ile Etkileşimi)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS YORUM 15 (Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS YORUM 16 (Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunmasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu)</u>	08.01.2009 - 27104