



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ FİNANSAL
TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE
KAHRAMANMARAŞ'TA BİR ALAN
ÇALIŞMASI**

Mahmut UÇAKTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL-2010**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ FİNANSAL
TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE
KAHRAMANMARAŞ'TA BİR ALAN
ÇALIŞMASI**

DANIŞMAN: Yrd. Doç. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Mahmut UÇAKTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL-2010**

**KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ FİNANSAL TABLOLAR
ÜZERİNE ETKİLERİ VE KAHRAMANMARAŞ'TA
BİR ALAN ÇALIŞMASI**

Mahmut UÇAKTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kod No :

**Bu Tez 17/09/2010 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği / Oy Çokluğu ile Kabul Edilmiştir.**

**Yrd. Doç. Dr. Zeynep
HATUNOĞLU
BAŞKAN**

**Yrd. Doç. Dr. Rahmi
ÇETİN
ÜYE**

**Yrd. Doç. Dr. H. Seçil
FETTAHLIOĞLU
ÜYE**

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

**Prof. Dr. Ahmet Hamdi AYDIN
Enstitü Müdür Vekili**

Not: Bu tez ve projede kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE
KAHRAMANMARAŞ'TA BİR ALAN ÇALIŞMASI

Mahmut UÇAKTÜRK

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Yıl : 2010, Sayfa: 76+9

Jüri : Yrd. Doç. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Başkan)
: Yrd. Doç. Dr. Rahmi ÇETİN (Üye)
: Yrd. Doç. Dr. H. Seçil FETTAHLIOĞLU (Üye)

Ekonomik ve siyasi açıdan birbirleriyle sıkı bir ilişki içerisinde olan ülkelerin ortak bir standart oluşturması Uluslar arası muhasebe standartlarının hızla gelişmesine ve yaygınlaşmasına neden olmuş bu durum Türkiye'yi de etkisi altına almıştır. Ülkemizin 1994 yılında Tek Düzen Muhasebe sistemine geçişinden bu yana Türkiye, muhasebe standartlarında gelişmeler ve değişimler kaydetmiş özellikle Avrupa Birliği'ne uyum süreci, ülkemizin Uluslar arası Muhasebe Standartlarına yönelmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle yapılan her değişiklik eski standartların değişmesine neden olmakla beraber muhasebe standartlarını ve finansal tabloları farklı açılardan etkileyip güncellemektedir. Bu çalışmada Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçişte ülkemizde kullanılan finansal tabloların nasıl etkilendiğinin araştırılması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tablolar.

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY

ABSTRACT

MA THESIS

**THE EFFECTS OF TURKISH FINANCIAL REPORTING
STANDARDS ON THE FINANCIAL STATEMENTS: A FIELD
STUDY IN KAHRAMANMARAŞ**

Mahmut UÇAKTÜRK

Supervisor : Asst. Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Year : 2010, Pages: 76+9

**Jury : Asst. Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Chairperson)
: Asst. Prof. Dr. Rahmi ÇETİN (Member)
: Asst. Prof. Dr. H. Seçil FETTAHLIOĞLU (Member)**

That the countries which have close relationship economically and politically create a common standard caused that international accounting standards develop rapidly and become widespread and this situation affected Turkey. Since our country started applying uniform accounting system in 1994, Turkey has gone ahead on accounting standards, especially adaptation process to European Union obliged our country to apply international accounting standards. So any changes made cause old standards change also update accounting standards and financial statements in some aspects. This study aims to investigate that how financial statements are affected in transition to Turkish Financial Reporting Standards.

Key Words: Turkish Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards, Financial Statements.

ÖN SÖZ

Tez çalışmam süresince desteğini, deneyimlerini ve çok değerli bilgilerini benden hiçbir zaman esirgemeyip her zaman yanımda olduğunu hissettirerek, beni her zaman iyi bir bilgi sahibi olmam konusunda yol gösterip geliştiren çok değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Zeynep HATUNOĞLU'na sonsuz şükranlarımı sunarım. Ayrıca bu tez çalışmasının en zor aşamalarında bile hem yardımlarıyla hem de moral kaynaklarıyla her türlü desteği sunan Öğr. Gör. Elif AKGÖZ'e ve tez yazım aşamasında değerli vakitlerini bana ayırarak katkı sağlayan Arş. Gör. Ayşe ESER'e ve yardımlarından ötürü değerli arkadaşım Arş. Gör. Göktürk KALKAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarken kendilerine akademik yaşamları boyunca başarılar dilerim.

Göstermiş oldukları hoşgörü, sabır ve maddi-manevi destekleriyle her zaman yanımda olan çok değerli aileme de minnettar olduğumu ayrıca belirtmek isterim.

Mahmut UÇAKTÜRK
EYLÜL-2010

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖN SÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
1. GİRİŞ.....	1
2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR.....	3
3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	6
3.1. Finansal Raporlama.....	6
3.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı.....	8
3.1.2. Finansal Raporların Sınırları.....	10
3.1.3. Finansal Raporların Kullanıcıları.....	11
3.1.3.1. Yatırımcılar.....	11
3.1.3.2. Çalışanlar.....	11
3.1.3.3. Borç verenler.....	11
3.1.3.4. Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçiler.....	11
3.1.3.5. Müşteriler.....	11
3.1.3.6. Hükümetler ve Kamu İşletmeleri.....	12
3.1.3.7. Kamu.....	12
3.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı.....	12
3.2.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın Amacı.....	13
3.2.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın Kapsamı.....	13
3.2.3. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Süreci.....	14
4. FİNANSAL TABLOLAR.....	18
4.1. Finansal/ Mali Tablolar.....	18
4.1.1. Finansal Tabloların Amacı.....	18
4.1.2. Temel Finansal Tablolar.....	19
4.1.2.1. Bilânço.....	19
4.1.2.2. Gelir Tablosu.....	20
4.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	22
4.1.2.4. Nakit Akış Tablosu.....	22
4.1.2.5. Fon Akım Tablosu.....	23
4.1.2.6. Kar Dağıtım Tablosu.....	24
4.1.2.7. Satışların Maliyeti Tablosu.....	24
4.2. Genel Kabul Görmüş Gelir Tablosu ve Bilânço İlkeleri.....	24
4.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri.....	24
4.2.2. Bilânço İlkeleri.....	25
4.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	26
4.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	27
4.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	27
5. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ.....	29
5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	29
5.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşum ve Gelişim Süreci.....	30

5.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	32
5.2.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Kurumlar.....	32
5.2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	33
5.2.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	34
5.2.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	34
5.2.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	35
5.2.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	35
5.2.2.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	37
5.2.2.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	37
5.2.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
5.2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları.....	39
5.3. UFRS İle Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) Arasındaki Farklar.....	40
5.3.1. Mali Tablolar.....	40
5.3.2. Stoklar.....	41
5.3.3. Yıllara Sari İşler.....	41
5.3.4. Karşılıklar.....	41
5.3.5. Yeniden Değerleme.....	41
5.3.6. Sabit Kıymetler.....	41
5.3.7. Amortismanlar ve İtfa Payları.....	42
5.3.8. İştirakler.....	42
5.3.9. Finansal Kiralama.....	42
5.3.10. Ertelenmiş Vergi Borcu/Alacağı.....	42
5.3.11. Finansal Araçlar.....	43
5.3.12. Çalışanların Hakları.....	43
5.4. UFRS’nin Türkiye’deki Uygulamalara Etkisi.....	43
5.5. TFRS’lere Geçişin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri.....	44
5.5.1. Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler.....	47
5.5.2. Kapsamdaki Değişiklikler.....	48
5.5.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler.....	49

5.5.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler.....	51
5.6. UFRS'nin Finansal Tablolara Etkisine Yönelik Bir Örnek.....	52
5.7. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması.....	54
5.7.1. Açılış Bilançosunda Yapılması Gereken Zorunlu Düzenlemeler.....	56
5.8. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı.....	57
5.9. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Tüm Gelişmeler.....	59
6. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE KAHRAMANMARAŞ'TA BİR ALAN ÇALIŞMASI.....	60
6.1. Araştırmanın Amacı.....	60
6.2. Araştırmanın Sınırları.....	60
6.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi	60
6.4. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi.....	60
6.4.1. Genel Bilgiler.....	61
6.4.2. TFRS'nin Getireceği Değişikliklere Hazırlıklar İle Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları.....	63
6.4.3. Meslek Grupları İle Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları.....	65
6.4.4. Muhasebe Sorumlularının Mesleki Unvanları ile Finansal Tabloların Düzenlenmesine Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları.....	66
6.4.5. TFRS'nin Getireceği Değişikliklere Hazırlıklar İle Muhasebe Sorumlularının Karşılaştıkları Engellerin İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları.....	67
7. SONUÇ.....	68
KAYNAKLAR.....	71
ÖZ GEÇMİŞ	
EKLER	

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablolar</u>	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)	15
Tablo 4.1. Tek Düzen Hesap Planı.....	19
Tablo 4.2. Bilanço Hesapları.....	20
Tablo 4.3. Gelir Tablosu Hesapları.....	21
Tablo 6.1. Şirket Türü.....	61
Tablo 6.2. İşletmeye Ait Muhasebe Departmanı.....	61
Tablo 6.3. Muhasebeden Sorumlu Yöneticinin Eğitim Durumu.....	61
Tablo 6.4. Muhasebeden Sorumlu Yöneticinin Mesleki Unvanı.....	62
Tablo 6.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS/TMS) Konusunda Bilgi Düzeyi.....	62
Tablo 6.6. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmelerde Hazırlık Yapılması...	63
Tablo 6.7. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmelerde Hazırlık Yapılıp Yapılmamasına göre Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açıları....	64
Tablo 6.8. Meslek Gruplarına Göre Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açıları.	65
Tablo 6.9. Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Mesleki Unvanlarına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Önermelere Bakış Açıları.....	66
Tablo 6.10. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmende Hazırlık Yapan ve Yapmayan Muhasebe Yöneticilerinin Karşılaştıkları Engeller.....	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekiller

Sayfa

Şekil 5.1. TFRS'ye Uygun Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Zaman Cetveli.....	55
--	----

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurumu
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GATT	: Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Genel Anlaşması
IAS	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurumu
IFRIC	: Uluslar arası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi
IFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NAFTA	: Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması
SFAS	: Finansal Muhasebe Standartları
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin en önemli etkilerinden birisi ülkeler arasındaki ekonomik sınırların hızlı bir şekilde ortadan kalkmasıdır. Bu hızlı ekonomik değişim şirketlerin çokuluslu hale dönüşmeleri, sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, şirketler arasındaki birleşmelerin artması, yabancı yatırımcının ve yatırım faaliyetlerindeki hareketlenmenin hız kazanması şeklinde kendini göstermektedir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr). Yeni kaynaklar bulmak, yeni yatırımlar yapmak isteyen ekonomik karar alıcılar, doğru, güvenilir ve anlaşılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Finansal bilgilere duyulan bu ihtiyaç da dünya genelinde ortak muhasebe ilkelerinin kullanımını zorunlu hale getirmektedir (Karapınar, 2007: 1).

Sağlam bir raporlama sistemi, güçlü bir kurumsallaşmayı, yüksek kaliteli standartları ve ekonomik gelişme için ön şart olan hukuki bir çerçevenin oluşturulmasını destekler (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr). İçinde bulunduğumuz dönemde finansal raporlamada; ülkeler arasında farklılıkların azaltılması, mali tablolar arasında karşılaştırılabilirliğin ve şeffaflığın sağlanmasına yönelik önemli bir süreç yaşanmaktadır. Ülkeler ulusal muhasebe standartlarını, UFRS ile uyumlaştırmaya çalışmış ya da kendi muhasebe standartları yerine UFRS'leri uygulamaya başlamıştır. Bu noktada Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, uluslararası ortak muhasebe dili olarak şekillenmeye başlamıştır (Evcı, 2008:1).

Ülkemizde de uluslararası ticaretin önemli boyutlara ulaşması, hisse senetlerinin halka açılması ve dünya borsalarında işlem görmesi Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uygun mali tabloların hazırlanmasını gündeme getirmiştir. Bu nedenle ulusal muhasebe standartlarının UFRS ile uyum içerisinde olmasını sağlamak için birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Evcı, 2008:1).

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda, ilk adım 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınlamış olduğu Seri: XI No: 25 Tebliğ ile atılmıştır. Yayımlanan bu Tebliğ Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama standartlarının (IAS/IFRS) çevirisi niteliğindedir. SPK denetim ve gözetimi altındaki, menkul kıymetleri borsada işlem gören işletmelerin 2005 yılından itibaren, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama standartlarına uygun tablo düzenlemelerini zorunlu hale getirmiştir. Nispeten büyük ölçekli olan ve bilgi seviyesi yüksek personel istihdam eden bu işletmelerde uygulama sorunsuz olarak yürümektedir. Ancak, halen, borsaya kote olmayan işletmelerde, bu standartların uygulanması zorunlu değildir (Karapınar, 2007: 1). Bunun yanı sıra yakın zamanda yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile işletmelere, UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyma zorunluluğu getirilecektir (Evcı, 2008:1).

Finansal tablolar, dünyadaki çoğu işletme tarafından finansal tablo kullanıcıları için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bu nedenle; finansal tablolar ülkeden ülkeye benzerlikler göstermesine karşın ülkelerin sosyal, ekonomik ve hukuki koşulları finansal tabloları etkilemektedir. Bu farklılıklar; finansal tablolar üzerinde farklı tanımları, farklı muhasebeleştirme ve ölçüm kriterlerini beraberinde getirmektedir. Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile ilgili olarak muhasebe ile ilgili düzenlemelerin ve standartların dünya çapında uyumlu hale getirilmesinin ve bu alandaki farklılıkların azaltılmasının finansal tablo kullanıcılarının ekonomik açıdan verecekleri kararlarda faydalı bilgi sağlamalarını kolaylaştıracağı görüşü hâkimdir (Öztürk, 2007: 2).

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde SPK'ya kayıtlı ve menkul kıymetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören şirketler tarafından uygulanmakta

olan ve yakın zamanda TTK yasa tasarısının yürürlüğe girmesiyle tüm işletmelerce kullanılacak olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS), K.Maraş ilindeki KOBİ'lerce bilinme düzeyinin araştırılması ve bu şirketlerin muhasebeden sorumlu yöneticilerinin TFRS'lerin finansal tabloları üzerine olan etkilerine yönelik değerlendirmelerinin neler olduğunun tespit edilip incelenmesidir. Bu amaca yönelik olarak K.Maraş'ta yer alan işletmelerin yöneticilerinin TFRS'ye bakış açılarının ortaya çıkarılması amacıyla anket çalışması yapılmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde finansal raporlama standartlarının amacı, kapsamı hakkında genel bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde ise finansal tablolar ve genel kabul görmüş bilanço ve gelir tablosu ilkeleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye'de uygulanan Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşumunda etkili olan kurumlara yer verilmiş, Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Türkiye'de yapılan çalışmalara değinilmiş, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın finansal tablolar üzerine etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde K.Maraş'taki işletme yöneticilerinin TFRS hakkındaki bilgilerini ve TFRS'nin finansal tablolar üzerine etkileri hakkındaki görüşlerini ortaya çıkaran bir araştırmaya yer verilmiştir.

2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR

Özkan ve Erdener Acar'ın (2010) birlikte yaptıkları çalışmada, Standartlara göre hazırlanmış tabloların analizinde dikkat edilmesi gereken özellikli konuların bir kısmına dikkat çekilmeye çalışılmışlar. Ayrıca Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) çoğunlukla vergi uygulamalarının etkisinde tekdüzen muhasebe sisteminin çalışma yöntemlerine alışmış ülkemiz muhasebe dünyası için gerçekten yeni bir bakış açısı olduğunu belirtmişlerdir.

Varıcı (2009), Avrupa ve Amerika kıtası ülkelerinde UFRS'ye uyumda hangi faktörlerin etkili olduğunu ortaya koymak amacıyla bir çalışma yapmıştır. Yapılan çalışma neticede yüksek eğitim seviyesine ve sermaye yapısına sahip olan ve ekonomisi dışa açık ülkelerin diğerlerine göre UFRS'ye daha hızlı uyum sağladığı ortaya çıkmıştır.

Çakır ve Akay (2009), Kazakistan'da küçük ve orta boy işletme olarak faaliyette bulunan, faaliyette bulunmayı arzu eden küçük ve orta boy işletme niteliğindeki yatırımcılara muhasebe düzeni ve raporlama konusunda uymak zorunda oldukları 23 no.lu muhasebe standardını açıklamak ve onları bilgilendirmek amacıyla bir çalışma yapmışlardır.

Karkacier (2009), çalışmasında muhasebe standartlarının oluşumu, gerekliliği ve Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartları konularında incelemeler yapmış Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı bağımsız denetim firmalarına anket tekniği uygulanarak Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere olumlu veya olumsuz yönde herhangi bir etkisinin olup olmadığı araştırmıştır. Yapılan araştırma neticesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın mutlaka şirketler tarafından uygulanması gerektiği fakat bunun denetim firmaları ve bağımsız denetçiler açısından denetim sürecini zorlaştırdığı sonucuna varılmıştır.

Kötüoğlu (2008), Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (FASB) tarafından yayınlanan Finansal Muhasebe Standartları (SFAS) ile Uluslararası muhasebe standartları paralelinde TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) standartlarından üç tanesini inceleyerek, iki standart seti arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koymak amacıyla bir çalışma yapmıştır. İncelemeler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara göre, söz konusu standart setleri arasında bir takım farklılıklar ve benzerlikler bulunduğu ve kurulların yapılan çalışmalarla bu farklılıkları gidermeye çalıştıkları ortaya çıkmıştır.

Evcı (2008), Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) açıklanması ve uygulamasında yaşanan sorunların ortaya çıkarılması amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışma neticesinde yaşanan sorunların insan kaynakları ve bilişim sorunları, standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan sorunlar ve işletmelerin içyapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar olduğu şeklinde gözlemlenmiştir.

Karaman (2008) tarafından yapılan çalışmada, Tekdüzen Hesap Planı ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na (UMS) göre hazırlanan bilanço ve gelir tabloları kalemleri karşılaştırılarak, UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hâsılât Standartları kapsamında ortaya çıkan farklılıkların sebepleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Selimoğlu (2008) tarafından yapılan çalışmanın, UFRS'lerin uygulanma zorunluluğu olan ülkelerdeki şirketlerin finansal tabloları üzerine olan etkilerinin genel çerçevede neler olduğunun ortaya konması amacıyla yapılmıştır. Sonuç olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), uyumlaştırma çalışmaları ile

muhasebe uygulamalarını küresel boyutta büyük bir hızla düzene sokan olağanüstü olarak nitelendirilebilecek bir düzenleme olduğu görüşüne varılmıştır.

Ağca ve Aktaş (2007), yapmış oldukları çalışmada İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) yer alan firmaların, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI, No:25 tebliği hükümleri doğrultusunda IAS/IFRS'lere göre uygun olarak düzenledikleri finansal tabloların, bu tebliğden önceki mevzuata göre düzenlenmiş finansal tablolardan ne ölçüde farklılaştığının tespit etmeye çalışmışlardır. Sonuç olarak "Mevcut" mevzuatın uygulanması neticesinde finansal tabloların gerek kalem bazında ve gerekse değer bazında değişime uğraması bu finansal kalemlerin istatistiki olarak anlamlı sayılabilecek değişiklik göstermelerine neden olduğu görüşüne varılmıştır.

Özdemir (2007), Göller Yöresi'ndeki KOBİ niteliğindeki işletmelerin yöneticilerinin TFRS'ye ve TFRS'nin finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarını ele alan bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda muhasebeden sorumlu yöneticilerin, TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin daha doğru bilgiler içereceği görüşüne sahip oldukları ve finansal tabloları okumanın ve anlamının kolaylaşacağını bekledikleri ortaya çıkmıştır. Ayrıca elde edilen sonuçlara göre muhasebeden sorumlu yöneticilerin, TFRS'nin uygulamaları zorlaştırmayacağı yönünde beklenti içinde oldukları söylenebilmektedir.

Mısırlıoğlu'nun (2007) yapmış olduğu çalışmada UFRS ile ilgili temel bilgiler örnekler ile açıklanarak, uluslararası finansal raporlama standartlarının ve "Basel-II" nin Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler üzerindeki genel etkileri belirtilmiştir. Sonuç olarak bugünden bu konularda eksiği olan firmaların bir an önce bu süreçte hazırlanmaları ve gerekli değişimi başlatmak zorunda oldukları anlaşılmıştır.

Aslan (2007), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile global uyum süreci üzerine bir çalışma yapmıştır. Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB), 2001 yılından bu yana, KOBİ'lere yönelik olarak global nitelikte, şeffaf ve fazla karmaşık olmayan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları oluşturma çabalarını sürdürmekte olduğunu belirtmiştir.

Sayar ve Okur (2007) yapmış oldukları çalışmada, UMSK'nın üzerinde çalıştığı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da takip edilerek hazırlanmaya çalışılan KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı değerlendirilerek KOBİ Standart Taslağının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarından (UFRS) farklılaştığı hususlar ortaya konmaya çalışılmakta ve söz konusu Standart Taslağının Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirmeler yapılmaktadır. Sonuç olarak Ülkemizdeki işletmelerin %99'undan fazlasının uygulayacağı bir standart seti olması nedeniyle standardın kalite düzeyi, anlaşılabilirliği ve KOBİ'lerce rahatlıkla uygulanabilirliğinin büyük önem taşıdığı düşüncesine varılmıştır.

Usta (2007), yapmış olduğu çalışmada, ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili yapılan düzenlemelerin dünyadaki düzenlemelere göre ne düzeyde olduğu, uluslar arası standartlara ne derece uyum sağladığını araştırmıştır. Bu düzenlemelerin çok muntazam ve globalleşen dünyaya uyumlu bir şekilde yapıldığı sonucuna varmıştır.

Ersoy ve Buyruk (2006), Uluslararası Muhasebe Standardına ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre işletme birleşmeleri ile ilgili genel bilgilere değinerek, birleşme tekniklerinin mali tablolar üzerindeki etkilerini ve uygulanan muhasebe yöntemlerinin incelenmesi ve işletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre karşılaştırılması amacıyla bir çalışma yapmışlardır.

Karapınar ve Zaif (2006), yapmış oldukları çalışmada 1 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 1) olan “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”nın getirdikleri üzerinde durarak, standart taslağıyla getirilen değişiklikler karşılaştırmalı olarak ele almışlardır.

Aksoy (2005), finansal muhasebe ve raporlama standartlarında uyumlaştırma ve küresel muhasebe standartlarına yönelik eğilimi bağlamında buna paralel gelişmeleri ele alan bir çalışma yapmıştır. Küresel standartlar seti olarak UFRS ile çalışmanın çok çeşitli avantajları yanında getirdiği gibi, dikkate alınması gereken zorluklarının da bulunduğu bahsetmiştir.

Uçma (2005) yapmış olduğu çalışmada Türkiye’de yapılan muhasebe standartlarına ve uluslar arası finansal raporlama standartlarına yapılan uyum çalışmalarını açıklamaya çalışmıştır. Çalışmanın sonunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) bağlayıcılığının artmakta ve yakın gelecekte gerek uygulama gerekse teori ve öğretilerde TMSK tarafından yayınlanacak standartların geçerli olacağını ve ülke içinde halen yürürlükte bulunan muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin bu standartlara uyumlu hale getirileceğini belirtmiştir.

Morril C. ve J. Morrill (2003), çalışmalarında, uygulamada gözlenen büyük değişiklikler ve dış denetime katılması gereken iç denetçi boyutunu irdemişlerdir. Dış denetimde iç denetim katılımını teşvik eden organizasyonların altında yatan koşulları tanımlamak için işlem maliyeti ekonomisinden anlayışlar kullanarak bu tartışmaya ışık tutmaya çalışmışlardır.

Yılmaz (1994), Uluslar arası Muhasebe Standartları’nın ve Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının neler olduğunu ortaya koymak ve bu belirlemeden sonra söz konusu standartlar ile Türkiye’deki uygulamalar arasında karşılaştırma yapmak amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışmalar sonucunda Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Türkiye’deki muhasebe uygulamaları arasında bazı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

3.1. Finansal Raporlama

Raporlar, finansal bilgi sisteminin çıktılarıdır. Bunlar, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına yöneliktir. İç raporlar, yönetimin her düzeyine sunulan ve kontrol amacı taşıyan bütün raporları içerir. Kontrol raporları olarak da ifade edilen bu raporlar, yöneticilere işletme faaliyetlerinin seyrini ve sonuçlarını görme ve planlanan hedeflerle karşılaştırma olanağı sağlarlar. Diğer bir ifadeyle yöneticilere verecekleri kararlarda temel oluştururlar. Bu tür raporlara; bilanço, gelir tablosu, bütçeler, maliyet raporları, satış raporları örnek gösterilebilir (Hilal, 2007: 35).

Dış raporlar, işletmeyle ilgili üçüncü kişilere, işletmenin durumu ve çalışmalarından haberdar olmaları için sunulan bilgi raporlarıdır. Dış raporların kaynağı, muhasebe sisteminin yanı sıra çeşitli alanlar da olabilir. Örneğin; yıllık faaliyet raporlarının hazırlanmasında, ülkenin ve diğer ülkelerin ekonomik ve sosyal göstergelerinden yararlanılması gibi. Bilanço, gelir tablosu, kredi kurumlarına verilen raporlar, vergi iadelerine ilişkin raporlar, sermaye piyasalarına açıklanan mali tablolar dış raporlara birer örnektir (Sürmeli, 1996: 42).

Muhasebenin öncelikli görevi, işletmede yaşanan olayları, belirli dönemlerde, ortaklara, yöneticilere, kredi verenlere vb. ilgili gruplara aktarmaktır. Muhasebe bu görevini raporlar aracılığı ile yerine getirir. Muhasebe, “Mali nitelikteki olayları, para birimiyle ifade ederek sınıflayan, kaydeden, raporlayan ve yorumlayan bilimsel bir sanattır” şeklinde tanımlanmaktadır. İşte muhasebenin raporlama görevi finansal rapor kavramını ortaya çıkarmaktadır (Hilal, 2007: 35). Bu nedenle, finansal raporlar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesinin sağlayan araçlardır (Hilal, 2007: 36). Finansal rapor terimi, aşağıdaki raporları kapsamaktadır (Akgüç, 1995: 1):

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Satılan Malın Maliyeti Tablosu,
- Özsermaye Değişim Tablosu,
- Net işletme Sermayesi Değişim Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Fon Akım Tablosu.

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal raporları, diğerleri ise ek finansal raporları oluşturur (GİB, 11.08.2010, www.gelirler.gov.tr).

İşletmenin para ile ifade edilebilen ve muhasebe tarafından kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen bilgilerin kullanıcılara sunulması muhasebenin ürettiği finansal raporlar yoluyla gerçekleşmektedir. Muhasebe bölümü ve bu bölüm tarafından hazırlanan finansal raporlar; işletme sahip veya yöneticilerinin uyguladıkları kararlar sonucunda işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde ortaya çıkan değişimleri izlemelerine ve görmelerine yardımcı olur (Gençtürk, 2008: 59). Çünkü finansal raporların da temel amacı işletmeyle ilgili taraflara faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal raporlar işletmeler ile finansal piyasalar arasında bir köprü vazifesi gördüğü için, sağlıklı bir finansal piyasanın oluşması, sunulan bilgilerin şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir bilgi olması halinde mümkün olacaktır (Okay, 2005: 6).

Finansal raporlar, muhasebenin temel görevlerinden olan rapor etme fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla işletme tarafından hazırlanırlar. İşletmeler belirli aralıklarla finansal tablolar düzenleyerek işletme ortaklarına ve diğer ilgililere işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sunmaktadırlar (TSPAKB, 05.04.2010, www.tspakb.gov.tr).

Finansal raporlar gereksinim duyulan bilgiyi sağlayan araçlardır. Bundan dolayı finansal raporlar aracılığıyla elde edilen bilgilerin, kesin, tam ve güvenilir nitelikte olması gerekir (Başar, 23.08.2010, www.anadolu.edu.tr).

İşletme içerisinde finansal raporlamayı sağlayan sistem muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi genel olarak yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü yapmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi temel olarak küçük, büyük bütün işletmeler için geçerlidir. Ancak sistemde kullanılan bilgi işlem donanımları ve bunlara bağlı olarak bilgi işleme yöntemleri işletmenin koşullarına göre farklılık gösterir. Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, işletmenin varlıkları, borçları, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki tarihi ve ileriye dönük bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir (Özdemir, 2007: 3).

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde elde edilen veri, bilgi işleme faaliyetleri sonucunda yararlı bilgiler haline dönüştürülür ve bu bilgilerin raporlar şeklinde ilgililere iletilmesi sağlanır. Bu şekilde muhasebe bilgi sistemi “işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri genel kabul görmüş kavram ve ilkeler çerçevesinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi veya kurumlara rapor halinde sunmak” şeklindeki muhasebe içeriğini açık olarak ortaya koymuş olmaktadır (Sürmeli, 1996: 28).

Küreselleşmenin en önemli etkilerinden birisi ülkeler arasındaki ekonomik sınırların hızlı bir şekilde ortadan kalkmasıdır. Bu hızlı ekonomik değişim şirketlerin çokuluslu hale dönüşmeleri, sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, şirketler arasındaki birleşmelerin artması, yabancı yatırımcının ve yatırım faaliyetlerindeki hareketlenmenin hız kazanması şeklinde kendini göstermektedir. Tüm bu değişimlere kolayca uyum sağlayabilmek içinde UFRS'lere göre hazırlanmış kaliteli finansal tablolar işletmelere yardımcı olacaktır (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr).

Bu değişimde uluslar arası finansal raporlama standartlarının yeri ve önemi de oldukça büyüktür. Sağlam bir raporlama sistemi, güçlü bir kurumsallaşmayı, yüksek kaliteli standartları ve ekonomik gelişme için ön şart olan hukuki bir çerçevenin oluşturulmasını destekler. Bir ülkenin ekonomik büyümesi ve ekonomik istikrarının sağlanmasında ve finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanan yatırımcılar için güvenilirliği etik ilkelerle desteklenmiş denetim ve yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarının belirlenmiş olması bir gerekliliktir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr).

Her geçen gün pek çok ülke, küreselleşmenin bir gereği olarak kapılarını yabancı yatırıma ve uluslararası ticarete açmışlardır ve halende açmaktadırlar. Bu açılımlar hem özel hem de kamu sektörlerindeki görülmektedir. Elbette ki ülkelerde gözlemlenen bu dışa açılımların en önemli güvencesi ise herkes tarafından faydaları anlaşılmış olan ve uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartlarıncı da desteklenmiş finansal raporlama yapısıdır.

Küreselleşmiş güçlü bir finansal raporlamanın sağlayacağı önemli faydalar şöyle sıralanmaktadır (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr);

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamak,
- Uluslar arası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirmek,
- Düşük maliyetli sermaye,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlamak,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme ortaya çıkarmak.

Bu bağlamda güçlü bir finansal raporlama yapısı, sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesi ile uluslararası boyutlar kazanmasına, uluslararası düzeyde şirket birleşmelerinin gündeme gelmesine ve birleşmelerin artmasına yardımcı olacaktır. Çünkü bu tür uluslararası açılımlarda yatırımcı için en önemli konu gerekli güvenilirliğin sağlanmasıdır. Finansal raporlamadaki güvenilirlik ise tüm dünyanın konuştuğu ortak bir muhasebe dili olan UFRS'lerle mümkün olabilir. Daha kaliteli, daha güvenilir, daha doğru ve her şeyden önemlisi karşılaştırılabilir bilgi üretilmesi son yıllarda tüm yatırımcıların ihtiyaç duyduğu bir konudur. Bu konuda uluslar arası arenada tek çözüm yolu UFRS'lerdir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr).

3.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal raporlar işletmelerin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtır. İşletmenin faaliyet ve işlemlerinden üretilen muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesi de finansal raporlama olarak tanımlanır (Rodoplu ve Akdemir, 1998: 263). Finansal raporların amacı; herhangi bir kişinin ekonomik bir karar vermesini sağlayacak birçok faydalı ve kullanışlı bilgiyi sunmak ve şirketin mali durumu, performansı ve değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktır (TSRSB, 11.08.2010, www.tsrsb.org.tr). Genel amaçlı finansal raporların amacı, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm finansal rapor kullanıcılarına sunmaktır.

Finansal raporlar ayrıca yönetimin, emrine verilen kaynakları nasıl ve ne etkinlikte kullandığını gösterir. Bu amaca ulaşmak için finansal raporlar, işletmeye ilişkin varlıklar, yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, gelir ve kârlar ile gider ve zararlar nakit akışları ile ilgili bilgileri sağlar. Bu bilgiler finansal rapor dipnotlarıyla birlikte kullanıcılara işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakit ve nakde eşdeğer varlıkların oluşmasıyla ilgili tahminlerin gerçekleşme ve zamanlamasına ilişkin hususları içerir. Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde finansal raporların amaçları üç noktada toplanmıştır. Bunlar (Akdoğan ve Tenker, 2001: 23).

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak,

Açıklamalardan da anlaşıldığı gibi finansal raporların genel amacı, tüm finansal rapor kullanıcılarına işletmenin varlık, kaynak durumu, kazanma gücü ve nakit akışları ile ilgili bilgileri sunmaktır. Finansal rapor kullanıcıları, finansal raporlardan yararlanarak, işletme hakkında bazı bilgiler elde ederler. Bunlar (Hilal, 2007: 35):

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler,

- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynaklarının etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin parasal imkânlarındaki artış- azalışı ve yeterli kâr dağıtımı yapıp yapılmadığına ilişkin bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesini sağlamak üzere gerekli bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgiler,
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına imkân verecek bilgiler,

Finansal tablolar kullanıcılara, ekonomik kararlar verirken, işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktadır (Bayraktar, 2008: 23).

Diğer bir ifade ile finansal tablolar işletmelerin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtır. Genel amaçlı finansal tabloların amacı işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm finansal tablo kullanıcılarına sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca yönetimin emrine verilen kaynakları nasıl ve ne etkinlikte kullandığını gösterir. Bu amaca ulaşmak için finansal tablolar, işletmeye ilişkin aşağıdaki hususlarla ilgili bilgileri sağlar (TMS 1 Mad. 6):

- 1) Varlıklar
- 2) Yabancı Kaynaklar
- 3) Özkaynaklar
- 4) Gelir ve karlar ile gider ve zararlar
- 5) Nakit akışları

Bu bilgiler, finansal tablo dipnotlarıyla birlikte kullanıcılara işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakit ve nakde eşdeğer varlıklarının oluşmasıyla ilgili tahminlerin gerçekleşme ve zamanlamasına ilişkin hususları açıklar (TMS 1 Mad. 6).

Bir işletmenin finansal durumu, kontrol ettiği ekonomik kaynaklardan, finansal yapısından, likit kıymetlerinden, finansal durumunun güçlüğünden ve içinde bulunduğu koşullardaki değişime ayak uydurma kapasitesinden etkilenir. Finansal durum hakkındaki bilgiler öncelikle bilançoda yer alır (Örten vd., 2007: 3).

Bir işletmenin herhangi bir hizmeti sunarken dikkate alması gereken en temel faktör hiç şüphesiz hedef müşteri kitlesinin belirlenmesidir. Çünkü hizmetin tanım ve tasarımıyla başlayarak sunumu, fiyatlandırması, tanıtımı vb. faaliyetlerin tümü hedef kitlenin özelliklerine göre şekillenmektedir (Özkan ve Acar, 2010: 55). Finansal raporlama da bir hizmet faaliyetidir ve dolayısıyla finansal raporlamada uygulanan ilke ve kurallar finansal rapor kullanıcılarının kim/kimler olduğuna bağlı olarak farklılık göstermektedir. Ülkelerin finansal raporlama konusundaki gelenekleri de buna göre şekillenmektedir. Örneğin; Almanya'da ve Fransa'da özel sektörün temel finansman kaynağı kredi verenlerdir, dolayısıyla Alman muhasebe sistemi ihtiyatlılığı ile ünlüdür (Hung ve Subramanyam, 2004). Diğer bir ifadeyle, kredi verenlerin güçlü olduğu bu ülkelerde finansal raporlar en az iyimser bir bakış açısıyla hazırlanmaktadır. Çünkü kredi verenler sağlam kararlarını işletmenin en az iyimser bir yaklaşımla hazırlanmış raporlarına bakarak almak istemektedirler (Özkan ve Acar, 2010: 56).

3.1.2. Finansal Raporların Sınırları

Finansal raporlamanın başlıca odaklandığı konu kazanç ve onun oluşumu ile ilgili bilgidir. Finansal raporlamadan, bir dönem boyunca işletmenin finansal başarısı hakkında ve sahipleri tarafından vekâlet sorumluluğu devredilen işletme yönetimi hakkında bilgi sağlanması beklenir. Finansal raporların içerdikleri bilgiler, önemli ölçüde sonuçlandırılmış olay ve işlemlerin işletmeler üzerindeki finansal etkilerinin yaklaşık olarak ölçülmesi esasına dayanan bilgilerdir. Finansal raporlarda sağlanan bilgiler (FASB, 01.06.2007, www.fasb.org):

- Bir endüstri ile veya bir bütün olarak ekonomi ile ilgili değil, daha çok belirli bir işletmeyle ilgilidir,
- Tam değil, daha çok yaklaşık ölçümlene ve değerlemelerden elde edilir,
- Büyük ölçüde hali hazırda tamamlanmış işlem veya olayların finansal sonuçlarını yansıtır,
- İşletmeler hakkında karar vermek durumunda olanlar tarafından ihtiyaç duyulan bilginin sadece bir kaynağını teşkil ederler,
- Bir maliyete katlanılarak hazırlanır ve kullanılırlar.

Finansal raporlamadan sağlanan bilgiler genellikle para birimi ile ölçülünerek ifade edilen bilgilerdir. Finansal olmayan bilginin ölçümü (örneğin; işçilikler, üretim ve satış miktarı gibi) ve ölçülemeyen bilgi (örneğin; faaliyet tanımlamaları, politikaların açıklanması) genellikle finansal bilgiye bağlı olarak veya onun temelini oluşturacak şekilde ayrıca raporlanmaktadır. Finansal raporlamadan sağlanan bilgiler kesin ölçümlerden ziyade yaklaşık değerlerdir. Ölçümler genellikle çeşitli tahminler, sınıflandırmalar, özetlemeler, muhakemeler ve dağıtımlardan oluşmaktadır. Dinamik bir ekonomideki ekonomik bir işlemin sonucu kesin değildir ve birçok faktörün birleşiminin bir sonucudur. Kesin tutarlardan ziyade kurallar ve herkesçe kabul görmüş ilkeler temeline dayanan, genelde finansal raporlamayı özelde de finansal tabloları kapsar gibi görünen tamlık izleniminin aksine, birkaç istisna haricindeki ölçümler yaklaşık değerlerdir (Özdemir, 2007: 7-8).

Finansal raporlar özel amaçlar için değil, genel amaçlar için hazırlanmalıdır. Genel amaçlara uygun olarak hazırlanan raporların anlaşılabilir olması ve ihtiyaçları karşılayacak nitelikte olması kullanıcılar açısından verimli olacaktır. Finansal raporlar basit şekilde hazırlanamaz, böyle bir durumda rapor ne genel amaçlara ne de özel amaçlara hizmet verir. Raporlar kullanıcıların en az düzeyde dahi olsa finansal raporların niteliklerini ve muhasebe terimlerini bildiklerini varsayarak hazırlanır. Finansal raporların nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2001: 37-38):

- Finansal raporlar genel amaçlıdır. Çünkü bu raporlar çok değişik kullanıcı gruplarının gereksinmelerini karşılamak için hazırlanırlar.
- Finansal raporlar genel amaçlara uygun olarak bölümlendirilir.
- Finansal raporlar çok sayıda işlemi özet olarak sunar.
- Finansal raporlarda çok değişik değerlendirme yöntemleri uygulanmış olabilir.
- Finansal raporlar düzenlendiği ülkenin para birimine göre hazırlanır ve genelde paranın satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmaz.
- Finansal raporlar nakit esasından çok, gerçekleşme (tahakkuk) esasına göre hazırlanır.
- Finansal raporlarda kullanılan dil muhasebe dilidir.

Finansal rapor kullanıcıları, raporların bu niteliklerini göz önünde bulundurmak zorundadır. Finansal raporlar kullanılırken bu nitelikler çerçevesinde kullanılır. Dolayısıyla bu nitelikler finansal raporların kullanıcılar açısından kullanım sınırlarını oluşturmaktadır.

3.1.3. Finansal Raporların Kullanıcıları

Finansal raporları kullananlar işletme sahipleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler, kamu işletmeleri finansal analistler, aracı kuruluşlar ve danışmanlar ile genel olarak kamudur (Özer, 1996: 9; Hilal, 2007: 38). Finansal tablo kullanıcıları, finansal raporları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar. Finansal rapor kullanıcılarını aşağıda kısaca açıklayacak olursak:

3.1.3.1. Yatırımcılar

Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar (Hilal, 2007: 38).

3.1.3.2. Çalışanlar

Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkânlarını anlamalarına sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler (Hilal, 2007: 38).

3.1.3.3. Borç verenler

Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkânlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyarlar (Hilal, 2007: 39).

3.1.3.4. Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçiler

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorlarsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler (Hilal, 2007: 39).

3.1.3.5. Müşteriler

Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler (Hilal, 2007: 39).

3.5.3.6. Hükümetler ve Kamu İşletmeleri

Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistikî hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi duyarlar (Hilal, 2007: 39).

3.1.3.7. Kamu

Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin; bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal raporlar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki trendler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir (Hilal, 2007: 39).

3.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı olan TMS 1, Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Gelir-Gider Tablosu (Gelir Tablosu) ve Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosuna ilişkin düzenlemeler getiren ve diğer standartların uygulamalarına da ışık tutan temel bir standarttır (Karapınar ve Zaif, 2006: 1).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında düzenlenen standardı özetle şu şekilde açıklayabiliriz (Bostancı, 2003: 1):

- Genel amaçlı (özel amaçlı bilgilere gereksinimi olmayan) kullanıcılar için üretilen finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılır ve kar amaçlı özel ve kamu işletmeleri tarafından uygulanır.
- Bir işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek kullanıcıları aydınlatan finansal tablolar, kaynakların nasıl ve ne etkinlikte kullanıldığını gösterir.
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumundan işletmenin yöneticileri sorumludur.
- Finansal tablolar, temel finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) ile ek finansal tablolar (satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, kar dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve muhasebe politikaları / açıklayıcı dipnotlar) olarak sınıflandırılmıştır.
- Finansal tabloların gerçeğe uygun sunulabilmesi için işletmeler, uygulamaya koydukları muhasebe politikalarını Türkiye Muhasebe Standartları'na ve bu standartlara ilişkin yapılmış yorumlara uygun olarak belirler.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, belli işlem ve olayların işletmenin mali durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisini yansıtmakta yetersiz kalması durumunda ise, bu işlem ve olaylara ilişkin ek açıklamalar yapılması gerekmektedir.
- Bu amaçla muhasebe politikalarının tanımlanması ve uyulacak temel muhasebe kavramları ile muhasebe ilkeleri bu standart çerçevesinde belirlenmiştir.

Standartta tek tip bir finansal durum tablosu (bilanço) modeli öngörülmemiştir, ancak ülkemizdeki uygulama birliğini sağlayabilmek üzere 10.12.2004 tarihinde SPK'nın yetkili karar organı tarafından model olarak hazırlanmış bilanço formatının

finansal raporlamada esas alınması gerekliliği kamuoyuna duyurulmuştur. Bu formata göre düzenlenmiş bilanço örneği Ek 1’de yer almaktadır (Özdemir:2007: 49). TFRS’ye uygun Gelir-Gider Tablosu (Gelir Tablosu) ise Ek 2’de, Özkaynak Değişim Tablosu Ek 3’te, TMSK tarafından uygulama birliği sağlanabilmesi için TMS 7 standart ekinde yayınlanan Nakit Akış Tablosu örneği ise Ek 4’te gösterilmiştir.

3.2.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nın Amacı

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının amacı, bir işletmenin finansal tablolarının sunuluş esaslarını, hem o işletmenin önceki döneme ait finansal tablolarıyla hem de başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir kılacak şekilde belirlemektir. Bu amaçla standart, finansal tabloların sunuluşu ile ilgili genel ilkeler ile finansal tabloların biçimi ve içeriği ile ilgili kuralları kapsar (Bostancı, 2003: 1).

Standart, kapsamında bulunan her bir tablo için bir format veya model önermek yerine işletmenin finansal yapısı ve kârlılık durumuna ilişkin bilgilerin anlaşılır ve karşılaştırılabilir sunuluşunu amaçlamaktadır. Bu sunuşta temel kavram “önemli bilgi kavramı” olmaktadır. Karar alıcılarının kararlarını etkileyecek bilgi önemli kabul edilmekte ve bu bilginin finansal tablo içerisinde ve dipnotlarda açıklanması hedeflenmektedir (Karapınar ve Zaif, 2006: 1).

Bu anlayış çerçevesinde, hem Uluslar arası Muhasebe Standartları 1’de (UMS 1) hem de standart taslağında, her bir tablo için farklı raporlama modellerine yer verilmiştir. İşletmeler raporlamada bu modellerden birini seçme konusunda serbest bırakılmıştır. Ancak, bu seçimde; “işletmelerin yapısı” ve “güvenilir bilgi sağlanması” belirleyici olmaktadır. Amaç, farklı işletme yapıları nedeniyle önemlilik düzeyi farklı bilgilerin ekonomik karar alıcılara doğru ve güvenilir şekilde iletilmesidir. Bu amaca ulaşmak için standart, bizim Tekdüzen Muhasebe Sisteminde olduğu gibi bir finansal tablo formatı önermemiştir. Bunun yerine, finansal tablo kalemlerinin sıralanmasındaki temel mantığı ve açıklanması gerekli olan asgari bilgileri belirtmiştir. Önemlilik düzeyi dikkate alınarak, açıklaması gerekli olan bilgileri belirlemeyi ise işletme yönetime bırakmıştır. Taslakla finansal tabloların niteliğine göre sunulması istenen bilgi düzeyi tekrar belirlenmiştir. İşletmenin bir bütün olarak değerlendirilmesine yönelik olarak bilgilerin raporlanma şekillerinde yeni düzenlemelere gidilmiştir (Karapınar ve Zaif, 2006: 1).

3.2.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nın Kapsamı

İşletme; bu standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS’lere) göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygular. Belirli işlemlerin ve diğer olayların muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama koşulları diğer TFRS’lerde ele alınmıştır.

Bu standart, “Türkiye Muhasebe Standartları 34 (TMS 34) Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına” göre düzenlenmiş olan özet ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanmaz. Ancak, 15–35 inci Paragraflar, özet ara dönem finansal tablolarına uygulanır. Bu standart, “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardında tanımlandığı şekliyle bireysel finansal tablolar sunan işletmeler ile konsolide finansal tablolar sunan işletmeler de dâhil olmak üzere bütün işletmelere eşit şekilde uygulanır.

Bu standart, kar amaçlı özel ve kamu işletmeleri tarafından uygulanır. Ancak, kar amacı gütmeyen, devlet ve diğer kamu sektörü işletmeleri, finansal tablolarını ve bu tablolarda yer alan bazı kalemleri açıklayan tanımları yeniden düzenleyebilirler. Bu tür

işletmeler finansal tablolarına ait ek unsurları da dipnotlarda açıklayabilirler (TMS Madde 5).

Aynı şekilde “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan özkaynağa sahip olmayan işletmeler (örneğin; bazı yatırım fonları) ve paylara bölünmüş sermayesi özkaynak olmayan işletmeler (örneğin; bazı kooperatif işletmeleri) finansal tablolarını, üyelerinin veya pay sahiplerinin haklarını gösterecek şekilde düzeltilmelidir. (TMS 1)

Bu standart Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmiş ve sunulmuş genel amaçlı finansal tabloların sunulduğunda uygulanır.

Genel amaçlı finansal tablolar, özel amaçlı bilgilere gereksinimi olmayan kullanıcıların istemlerini karşılamak üzere düzenlenir. Bu tablolar ayrı olarak yıllık faaliyet raporları veya izah name, sirküler gibi çeşitli kamuyu aydınlatma amacıyla hazırlanan belgeler içinde sunulan finansal tablolardan oluşur. Bu standart, ara dönem özet finansal bilgilerine uygulanmaz. Standart tek bir işletmeye veya bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarına aynı şekilde uygulanır. (TMS Mad.3)

Bu standart, banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından uygulanır. Standardın belirlediği esaslara uyumlu olan, banka ve benzeri finansal kurumların finansal tablolarının düzenlenmesi ve sunulmasıyla ilgili esaslar ve ilkeler bu standarda uyumlu bir biçimde TMS-16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması standardında belirlenir (TMS Madde 4).

3.2.3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Süreci

Türkiye Muhasebe Standartları Setini; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayımladığı muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlar oluşturmaktadır. Bu standartlar da zaten Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (IFRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumları’nın (IFRIC) birebir Türkçeye çevrilmiş halidir (Akdoğan, 2007: 101–102).

TMSK, IASB’nin yayımlamış olduğu IAS/IFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve IASB ile yaptığı telif hakkı sözleşmesi kapsamında IAS/IFRS’lerin Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları adı altında resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2007: 102).

Türkiye IAS/IFRS’yi uygulamaya koyarken yasal düzenleme yolunu seçmiş ve tam metnin çevrilmesi yolunu seçmiştir. Türkçe çevirilerde orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ve kodları aynen kullanılmıştır (Akdoğan, 2007: 108).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından şu ana kadar 1 adet Kavramsal Çerçeve, 39 adet TMS/IFRS ve 27 adet Yorum karara bağlanarak Resmi Gazetede yayımlanmış bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden TMS 14 ve TMS 30, muhtelif tarihlerde yayımlanan Tebliğler çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca TMS 1, TMS 23, TMS 27, IFRS 1 ve IFRS 3 yeni halleriyle yürürlükte bulunmaktadır (TMSK, 01.09.2010, www.tmsk.org.tr). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İngilizce metni ve Türkiye’de bu standartlarla uyumlu olarak yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) Tablo 3.1.’de gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları
(TMS/IFRS) (TMSK, 15.09.2010, www.tmsk.org.tr)

IAS – IFRS	TMS – TFRS
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Kavramsal Çerçeve
IAS-1: Presentation of Financial Statements	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
IAS-2: Inventories	TMS 2: Stoklar
IAS-3: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 27 ve IAS 28 almıştır.	
IAS-4: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 16 ve IAS 38 almıştır.	
IAS-5: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 1 almıştır.	
IAS-6: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 15 almıştır.	
IAS-7: Cash Flow Statements	TMS-7: Nakit Akış Tabloları
IAS-8: Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	TMS-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
IAS-9: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 38 almıştır.	
IAS-10: Events After the Balance Sheet Date	TMS-10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS-11: Construction Contracts	TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri
IAS-12: Income Taxes	TMS-12: Gelir Vergileri
IAS-13: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 1 almıştır.	
IAS-14: Bu standart yürürlükten kaldırılmıştır.	
IAS-15: Bu standart yürürlükten kaldırılmıştır.	
IAS-16: Property Plant and Equipment	TMS-16: Maddi Duran Varlıklar
IAS-17: Leases	TMS-17: Kiralama İşlemleri
IAS-18: Revenue	TMS-18: Hasılat
IAS-19: Employee Benefits	TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS-20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS-20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS-21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate	TMS-21: Kur Değişiminin Etkileri

IAS-23: Borrowing Costs	TMS-23: Borçlanma Maliyetleri
IAS-24: Related Party Disclosures	TMS-24: İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS-25: Bu standart yürürlükten kaldırılmış, yerini IAS 39 ve IAS 40 almıştır.	
IAS-26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS-26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS-27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments and Subsidiaries.	TMS-27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS-28: Accounting for Investments in Associates	TMS-28: İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS-29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS-29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS-30: Bu standart yürürlükten kaldırılmıştır.	
IAS-31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	TMS-31: İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS-32: Financial Instruments: Disclosures and Presentation	TMS-32: Finansal Araçlar: Açıklama ve Sunum
IAS-33: Earnings Per Share	TMS-33: Hisse Basına Kazanç
IAS-34: Interim Financial Reporting	TMS-34: Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS-36: Impairment of Assets	TMS-36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS-37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assests	TMS-37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS-38: Intangible Assets	TMS-38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS-39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS-39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme
IAS-40: Investment Property	TMS-40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS-41: Agriculture	TMS-41: Tarımsal Faaliyetler
IFRS 1: First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2: Share-based Payment	TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3: Business Combinations	TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
IFRS 4: Insurance Contracts	TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5: Non-current Assets for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7: Financial Instruments:Disclosures	TFRS 7: Finansal Araçlar : Açıklamalar

IFRS 8: Operating Segments

TFRS 8: Faaliyet Bölümleri

IFRS 9: Financial Instruments * (Replacement Of IAS 39)

TFRS 9: Finansal Araçlar * (TMS 39'un Değişmesi)

* Yeni yürürlüğe girmiştir.

4. FİNANSAL TABLOLAR

4.1. Finansal / Mali Tablolar

“Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır” şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 4).

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır (Bayraktar, 2008: 26).

Çok çeşitli finansal tablo olup, işletmeler amaçları çerçevesinde değişik finansal tablolar yayınlamaktadır (Alpan vd., 2000: 58).

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamudur. Bunlar finansal tabloları farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar (Örten vd., 2008: 3).

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir (Ataman, 1997: 432).

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir (Özdemir, 2007: 8):

1. Bilânço
2. Gelir tablosu
3. Aşağıdaki iki husustan birini gösteren özkaynak değişimler tablosu
 - Özkaynaklardaki bütün değişiklikler veya
 - Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler.
4. Nakit akış tablosu.
5. Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

4.1.1. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar kullanıcılara, ekonomik kararlar verirken, işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktadır (Örten vd., 2007: 3).

Bir işletmenin finansal durumu, kontrol ettiği ekonomik kaynaklardan, finansal yapısından, likit kıymetlerinden, finansal durumunun güçlüğünden ve içinde bulunduğu koşullardaki değişime ayak uydurma kapasitesinden etkilenir. Finansal durum hakkındaki bilgiler öncelikle bilânçoda yer alır (Bayraktar, 2008: 23).

Performans, işletmeye bağlanan kaynaklardan kar elde edebilme kabiliyetini ifade eder. İşletmenin performansı (faaliyet sonuçları) hakkındaki bilgilere öncelikle gelir tablosunda yer verilir. Uluslar arası Muhasebe Standartları 1 (IAS 1) tarafından 4. temel finansal tablo olarak belirlenen özkaynaklar değişim tablosu da işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgi verir (Örten vd., 2007: 4).

İşletmenin finansal durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler, işletmenin raporlama dönemindeki yatırım, finansman ve işletme faaliyetlerini değerlendirmeye yarar. Nakit akış tabloları bu yönde bilgi sağlayan finansal tablolardır (Bayraktar, 2008: 23).

Finansal tabloların amaçları şu şekilde sıralanabilir (Ataman, 1997: 432):

1. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
2. Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
3. Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

4.1.2. Temel Finansal Tablolar

Türkiye’de 1994 yılı başından itibaren finansal kurumlar dışında kalan işletmelerin tümünde uygulanma zorunluluğu getirilen tek düzen hesap planında hesaplar aşağıda sunulan Tablo 4.1’de de görüldüğü gibi 9 ana gruba ayrılmıştır.

Tablo 4.1. Tek Düzen Hesap Planı

TEK DÜZEN HESAP PLANI
1- DÖNEN VARLIKLAR
2- DURAN VARLIKLAR
3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5- ÖZKAYNAKLAR
6- GELİR TABLOSU HESAPLARI
7- MALİYET HESAPLARI
8- SERBEST HESAPLAR
9- NAZIM HESAPLAR

Not: 1, 2, 3, 4 ve 5’li hesap grupları bilanço hesaplarını oluşturmaktadır.

4.1.2.1. Bilânço

Bilanço, İtalyancadan dilimize girmiş bir kelimedir. Bilanço sözlükte bir kuruluşun veya bir ticarethanenin belirli bir dönem sonundaki veya belirli bir gündeki taşınır taşınmaz varlıkları ile bunları sağlamak için kullanılan öz veya yabancı kaynakları dengeli olarak gösteren çizelge olarak tanımlanmıştır (Sarioğlu, 2004: 16).

Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki iktisadi ve mali durumunu yansıtan ve kaynak yapısını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösteren bir tablodur. Bilânçolar, dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli borçlar, uzun vadeli borçlar ve öz sermaye hesap gruplarından oluşur. Varlıkları oluşturan dönen varlıklar ile duran varlıklar paraya dönüşüm çabukluğu (likidite ölçülerine) ve kullanım yerlerine göre sıralanır. Kaynaklar bölümü ise ödeme çabukluğuna (vade yapısına) bağlı olarak sıralanır (Alpan vd., 2000: 59). Bilanço Hesapları Tablo 4.2.’de gösterilmiştir.

Eğer bilanço yıllık olarak hazırlanmışsa yılın son gününe ait firmanın finansal fotoğrafını gösterir. 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arasında firma gerekli hammaddeleri alır, mamulleri üretir, bunlara ilaveten hazır malları da satın alır, stoklar, peşin ve ya kredili olarak satar, alacaklarını tahsil eder, sabit değerlere yeni makine – teçhizat, gayrimenkuller ekler veya bunların bir kısmını aktiften çıkartır, borçlanır, borçlarını öder ve bir dönem boyunca devam eden bu canlı değişimler 31 Aralık günü

durdurularak firmanın finansal fotoğrafı çekilir, çekilen bu fotoğraf bilanço ve gelir tablosunda kendisini bulur (Okka, 2009: 47).

Tablo 4.2. Bilanço Hesapları (Sevilengül, 2005: 120)

BİLANÇO HESAPLARI	
I- DÖNEN VARLIKLAR	III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
10 HAZIR DEĞERLER	30 MALİ BORÇLAR
11 MENKUL DEĞERLER	32 TİCARİ BORÇLAR
12 TİCARİ ALACAKLAR	33 DİĞER BORÇLAR
13 DİĞER ALACAKLAR	34 ALINAN AVANSLAR
15 STOKLAR	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
II- DURAN VARLIKLAR	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
22 TİCARİ ALACAKLAR	40 MALİ BORÇLAR
23 DİĞER ALACAKLAR	42 TİCARİ BORÇLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	43 DİĞER BORÇLAR
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	44 ALINAN AVANSLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
	V- ÖZ KAYNAKLAR
	50 ÖDENMİŞ SERMAYE
	52 SERMAYE YEDEKLERİ
	54 KAR YEDEKLERİ
	57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
	59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

4.1.2.2. Gelir Tablosu

İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını gösteren tablodur. Gelir Tablosu, satışların, gelirlerin, satışlar maliyetlerinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyetleri sonuçlarının, sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesidir (İSMMMO, 09.04.2010, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr). Gelir Tablosu Hesapları Tablo 4.3.'te gösterilmektedir.

Tablo 4.3. Gelir Tablosu Hesapları (Alpan, vd., 2000: 64)

GELİR TABLOSU HESAPLARI	
Brüt Satışlar	
Satış İndirimleri	
Net Satışlar	
Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	
Faaliyet Giderleri (-)	
FAALİYET KARI (ZARARI)	
Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar	
Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar	
Finansman Giderleri	
OLAĞAN KAR (ZARAR)	
Olağanüstü Gelirler	
Olağanüstü Giderler	
DÖNEM KARI (ZARARI)	
Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükleri	
DÖNEM NET KARI (ZARARI)	

Aşağıda bir gelir tablosunda kullanılan bilgiler sunulmaktadır (Alpan, vd., 2000: 63):

1. Gelir tablosu, net satışlar, brüt satış karı ya da zararı, faaliyet karı ya da zararı, dönem karı ya da zararı ile net dönem karı ya da zararını gösterecek biçimde düzenlenir.
2. Brüt satışlar, işletmenin sattığı mal ve hizmet tutarlarından oluşur. Satışlarla ilgili subvansiyonlar, vade farkları, vergi iadeleri, satışlarla ilgili vergiler gibi kalemlerde bu bölümde yer alır.
3. Satışlardan indirimler, satış iadeleri, satış iskontoaları ile diğer indirimlerden oluşur.
4. Net satışlar, brüt satışlar ile satışlardan indirimler arasındaki farkı ifade eder.
5. Satışların maliyeti, satışların maliyeti tablosuna göre hesaplanan tutarı gösterir.
6. Brüt satış karı, net satışlardan satışların maliyeti düşülerek bulunur.
7. Faaliyet giderleri, işletmenin faaliyeti ile ilgili araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşur.
8. Faaliyet karı, brüt satış karından faaliyet giderlerinin düşülmesiyle bulunur.
9. Diğer faaliyetlerden gelirler ve karlar ise, işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan temettü gelirleri ile diğer gelir ve karlardan oluşur.
10. Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, yukarıdaki gelir ve karların elde edilmesinde ortaya çıkan gider ve zararlardır.
11. Finansman giderleri, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlandığı faiz ve benzeri giderlerden oluşur. Kısa vadeli borçlanma giderleri ve uzun vadeli borçlanma giderleri olmak üzere ikiye ayrılır.
12. Olağan kar, esas faaliyet karına diğer faaliyetlerden gelir ve karların eklenmesi ve bu kardan diğer faaliyetlerden gider ve zararlar ile finansman giderlerinin çıkarılmasıyla bulunur.
13. Olağanüstü gelirler ve karlar, işletmenin olağan faaliyetleri dışında sağlanan gelir ve karlar şunlardır: Konusu kalmayan karşılıklar, önceki dönem gelir ve karları, diğer olağan üstü gelir ve karlar.

14. Olağanüstü gider ve zararlar, işletmenin olağan faaliyetlerdi dışında ortaya çıkan bu gider ve zararlar şunlardır: Çalışmayan kısım giderleri, önceki dönem gider ve zararları, diğer olağanüstü gider ve zararlar.
15. Dönem karı, faaliyet karına olağanüstü gelir ve karların eklenmesi ve bu kardan olağanüstü gider ve zararların düşülmesiyle bulunur.
16. Ödenecek vergiler ve diğer yasal yükümlülükler, ilgili dönem için hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi ve diğer kesintiler bu gruba girer.
17. Net dönem karı (safı kar), gelir tablosunun son kalemi olup, dönem karından ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler çıkarılarak bulunur.

4.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu

TMS 1'e göre özkaynak değişim tablosu aşağıdaki gibi iki şekilde hazırlanabilir (Gençoğlu, 2007: 46).

1. *Özkaynaklardaki bütün değişiklikleri içeren öz kaynaklar değişim tablosu formatı:*

- Dönem kar veya zararı,
 - Diğer standartlar veya yorumlar tarafından istenen, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı,
 - Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları ayrı ayrı göstermek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri,
 - Özkaynakların her bölümü için, TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.
 - Ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak göstermek suretiyle, kuruluşun ortaklarla ortakların kendi iradeleri dâhilinde yaptıkları işlemlerin tutarları,
 - Dönem başındaki ve bilanço tarihindeki dağıtılmış karlar bakiyesi ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler.
 - Her değişikliği ayrı göstermek suretiyle, her sermaye sınıfının ve her yedeğin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin uyumlaştırılması.
2. *Ortakların kendi işlemlerinden kaynaklananlar dışında öz kaynaklarda meydana gelen diğer değişimleri içeren öz kaynaklar değişim tablosu.*

Standartta, özkaynak değişim tablosunda istenen kalemler yeniden düzenlenmiştir. Kapsamlı gelir kavramının UFRS uygulamasına girmesiyle, döneme ilişkin toplam tutarların ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara yani azınlık paylarına ilişkin toplam tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri, özkaynak tablosuna yansıtılacaktır. Her bir özkaynak unsuru için dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakatın sağlanması istenmektedir (Öztürk, 15.02.2010, www.tmsk.org.tr).

4.1.2.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit kavramı dilimize Arapça kökenli bir sözcük olarak girmiştir. Türk Dil Kurumuna göre “kullanılması hemen mümkün olan para, peşin para ve likit” olarak tanımlanmaktadır (Başar, 2010: 6).

Nakit akış tablosu, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerindeki değişiklikleri ayrı ayrı göstererek, raporlama dönemi içerisinde bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki değişiklikler konusunda bilgi sağlar. Nakit

akış tablosunun düzenlenme esasları ve içereceği bilgiler, tam settteki “IAS 7 Nakit Akış Tablosu” standart hükümleri ile benzer niteliktedir (Akdoğan, 2010: 15).

İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur (DENETİMNET, 23.04.2010, www.denetimnet.net).

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları, şirketin faaliyet alanına giren konulardan kaynaklanan nakit akımları gösterir. Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, şirketin yatırım faaliyetlerinde (sabit yatırımlar ve finansal yatırımlar) kullandığı ve elde ettiği yatırım faaliyetlerinden nakit akımlarını gösterir. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, şirketin finansman faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir (YATIRIMYAP, 11.06.2010, www.yatirimyap.com).

Nakit akış tablosuyla ilgili bilinmesi gereken temel kavramları şu şekilde sıralamak mümkündür (Yanık, 2009: 51):

Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı, ifade eder.

Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları, ifade eder.

Nakit akımları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını, ifade eder.

Esas faaliyetler: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri, ifade eder.

Yatırım faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri, ifade eder.

Finansman faaliyetleri: Öz sermaye ile borçlanmaların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

4.1.2.5. Fon Akım Tablosu

Muhasebeye konu olan ve kaydedilen mali işlemlerde en az iki taraf vardır. Bu taraflardan biri söz konusu mali işlemin kaynağı, diğeri ise söz konusu işlemin yatırıldığı yeri oluşturur. Dolayısıyla muhasebeye konu olan mali işlemi de her kaynağın bir yere yatırılması, akışı, transferi veya dönüşümü şeklinde tanımlamak mümkündür. Kaynak yaratmayan işlemleri hariç tuttuğumuzda, yapılan tüm işlemleri tek bir muhasebe kaydı olarak ele aldığımızda alacaklı kalemler fon kaynaklarını, borçlu kalemler ise fon kullanımlarını göstermektedir. Oluşan tabloya da Fon Akım Tablosu denir. Fon Akım Tablosu, bir işletmenin mali faaliyetlerini fonların elde edildikleri kaynaklar ve kullanıldıkları yerler bakımından gösteren bir tablodur (Gökyokuş, 16.05.2010, www.tmsk.org.tr).

Diğer bir ifadeyle, Fon akım tablosu; gelir tablosu, bilanço ve dipnotlarda yer alan bilgilere dayanılarak oluşturulan ve işletmenin belli bir hesap döneminde sağladığı fonları ve bunların kullanımlarını gösteren tablodur (Erol, 1999: 43).

Tabloda kaynaklar bölümünde oluşan artışlar ve varlıklar bölümünde oluşan azalışlar fon kaynağı, varlıklar bölümünde oluşan artışlar ve kaynaklar bölümünde oluşan azalışlar fon kullanımı olarak tanımlanır. İşletmenin bilânçoları sürekli olarak dengede olduğu için bilânçolarda oluşan değişikliklerde doğal olarak dengede olacaktır. Bu nedenle fon akım tablosunda fon kaynakları ve fon kullanımları bölümleri daima

birbirine eşittir. Başka bir ifade ile işletme sağladığı fonu bütünüyle kullanacaktır (Karan, 2001: 478).

Başak bir tanıma göre fon akım tablosu; işletmenin belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı tüm finansal araçları kapsar (Ataman, 1997: 443).

4.1.2.6. Kar Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu dönem karı ya da daha önceki yıllarda elde edilmiş karın nasıl dağıtıldığını gösteren bir tablodur. Dönem karından ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra, ortaklara, memur ve işçilere, yönetim kuruluna dağıtılan karla, dağıtılmayıp işletmede alıkonulan karı yani yedekleri gösteren bölümü ve geçmiş yıllarda dağıtılmayıp işletmede alıkonan yedeklerden dağıtım bölümünü içerir (Karan, 2001: 479).

4.1.2.7. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti satırının ayrıntısını içeren bir tablodur. Tabloda işletmede satışa konu olabilecek mamul, ticari mal ve hizmet için ayrı ayrı bölümler yer almaktadır (Karan, 2001, 478).

4.2. Genel Kabul Görmüş Gelir Tablosu ve Bilânço İlkeleri

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, temel ilkeler kadar evrensel bir niteliğe sahip değildirler. Bu ilkeler, zamana, ihtiyaca ve ilkelere göre değişiklik gösterebilmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, kullanıcıların ve muhasebeden etkilenenlerin ihtiyaçlarına cevap olacak şekilde tanımlanmaktadır (Özdemir, 2007: 12).

Mali tabloların amaçları kısaca; yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak şeklinde ifade edilebilir.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

Bu çerçevede içerisinde Bilanço ve Gelir Tablosu İlkeleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri temel mali tablolara paralel olarak aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

1- Gelir Tablosu İlkeleri

2- Bilanço İlkeleri

a) Varlıklara İlişkin İlkeler,

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler,

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler (TSPAKB, 2009: 60)

4.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır (MSUGT, 13.06.2010, www.istanbulsmmmodasi.org.tr).

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

1. Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
2. Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
3. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
4. Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.
5. Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
6. Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
7. Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
8. Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
9. Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

4.2.2. Bilânço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarları ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır (Ataman,1997: 432).

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayri safi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır (ECOYATIRIM, 23.06.2010, www.ecoyatirim.com.tr).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bilanço ilkeleri varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (MSUGT, 13.06.2010, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr);

4.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.
4. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.
5. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
6. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
7. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
8. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
9. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
10. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
11. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
12. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.
13. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

4.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonunda bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.
4. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
5. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
6. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
7. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

4.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.
2. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.
3. İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.
4. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.
5. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
6. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları,

yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

5. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Uluslararası işletmelerin sayılarının giderek artması ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin ortak bir paydada buluşarak kullanıcılarına aktarılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir (Gençoğlu, 2007: 2).

Ülkelerin farklı tarihi geçmişleri, değerleri, kültürleri ile politik ve ekonomik sistemlerinin olması sonucu farklı ekonomik gelişmişlik seviyeleri mevcuttur. Ulusal etkileşimlerin bir diğerini etkilemesi sırayla, finansal muhasebe ve raporlama prosedürlerinin uygulamalarını ve gelişimini etkiler. İşletmeler finansal raporlarını başlıca kullanıcıları için hazırlarlar. Eskiden çoğu finansal rapor kullanıcısı işletmenin bulunduğu ülkede bulunmaktaydı. Fakat AB, Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT – DTÖ), Kuzey Amerika ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) gibi çokuluslu kuruluşların gelişmesi ve çokuluslu şirketlerin sayıca artması, uluslararası finansal raporlamayı yaygın hale getirmiştir (Schroeder, 2005: 70).

Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir (Bostancı, 2002: 2).

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri UMSK tarafından oluşturulan UFRS, diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’dir (US GAAP). Bu ikisi arasındaki temel fark ise, UMSK tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “ilke bazlı” olmasına karşın; US GAAP standartlarının “kural bazlı” olmasıdır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmalarını temel almaktadır; kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir. US GAAP’nin kural bazlı yaklaşımı, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri rutin uygulamalara yönlendirmektedir. ABD’de yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyro, Global Crossing vb.) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir (Karaman, 2008: 29).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1973 yılında kurulmuştur. Bu komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak birçok muhasebe standardı yayımlamıştır. Komite, uluslar arası sermaye piyasaları organizasyonu olan ve Dünya’daki birçok ülkenin sermaye piyasası düzenleyicilerinin de üyesi olduğu IOSCO (International Organization of Securities Commissions) ile 1995 yılında vardığı anlaşma sonucunda “core standards” olarak literatüre geçen bir muhasebe standartları kümesi oluşturma yönünde ortak bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışma 2001 yılında sona ermiş ve aynı yılda IOSCO, uluslar arası

muhasebe standartlarının üye ülkelerin sermaye piyasalarında kullanılmasını tavsiye ederek yeni bir dönemin başlamasına neden olmuştur. Bu tarihte IASC, yeniden yapılanarak bir vakıf haline dönüştürülmüştür. Bu vakıf, uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamak üzere bir kurul oluşturmuştur. Bu kurulun adı Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak bilinmektedir. Bu tarihten sonra yayımlanan uluslar arası muhasebe standartları, UFRS olarak yayımlanmaya başlanmıştır. UFRS aynı zamanda Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin de resmi muhasebe standardını oluşturur. (Mısırlıoğlu, 2006:22).

Önemli bir yapısal dönüşüm olarak yeni kurumsal yapısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, daha önceki yapısıyla (IASB) kıyaslandığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır. Öncelikle, kurula atanma önceliği, ulusal temsil temelindense, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir. Yanı sıra, kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri yalnızca kurulda çalışmak üzere değil, fakat aynı zamanda ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır (Uysal, 2006: 97).

Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulunun temel amaçları (Evcı, 2008: 6);

- Finansal tablolarda şeffaf, güvenilir, karşılaştırmalı bilgi sunumunu öngören; dünyadaki sermaye piyasası katılımcılarına ve diğer tablo kullanıcıların ekonomik kararlarına yardımcı olacak finansal raporlamaya imkân veren anlaşılır, uygulanabilir, yüksek kaliteli, kamu yararını gözeten uluslar arası bir muhasebe seti geliştirmek,
- Bu standartların kullanımını teşvik etmek,
- Standartların, ulusal muhasebe standartları ile uyumunu sağlamaktır.

5.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşum ve Gelişim Süreci

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusunda atılan ilk adım, 1850 yılında yürürlüğe giren “Kanunname-i Ticaret” yasasına dayanmaktadır. Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan yasa, tüccarlara defter tutma konusunda yürürlükler getirmiştir. 1926 yılında 856 sayılı Ticaret Kanununun yürürlüğe girmiştir. Alman Ticaret Kanunundan alınan bu kanunda muhasebe uygulamaları konusunda Alman kaynakları etkisini göstermiştir (Arıkan, 03.05.2010, www.archive.ismmmo.org.tr).

Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemleri ve Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında Türk muhasebe düzenlemelerinde Almanya’nın yanında Fransa’nın da etkisi altında kalınmıştır. 1950’li yıllarda ABD ile olan ticari ve siyasi ilişkilerin sonucunda Amerika Birleşik Devletlerinin etkisinde kalınmıştır. Türkiye’de özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemenin kapsamı sadece Sermaye Piyasası Kanunu dâhil işletmeler ile sınırlı kalmıştır. Ülkemizde en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’dir. Türkiye’nin 1987 yılı sonrası AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de UMS/UFRS’lerin etkisinde kalınmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007: 5).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının ve muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile uygulamaların ve standartların

gelişiminde bu ülke uygulamaları etkili olmuştur (Üstündağ, 2005: 52). Yine Türkiye’de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tabloların kullanılmasını ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle ülkemizdeki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir (İbiş ve Özkan, 2006: 32).

Avrupa Birliği’nin oluşturulma sürecinde üye ülkelerin tam olarak entegrasyonu gerekmektedir. Bu amaçla üye ülkelerde düzenlemelerinin uyumlaştırılması çalışmaları yapılmıştır. Avrupa Parlamentosunun 19 Temmuz 2002 tarih ve 1606/2002 sayılı kararı 11 Eylül 2002 tarihinde yayınlanmıştır. Bu karar uyarınca üye ülkeler de faaliyet gösteren bankalar ve sigorta kuruluşları dâhil tüm halka açık şirketler en geç 2005 yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyumlu finansal raporlar hazırlayacaklardır. Bu kapsamı ülkedeki tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletmek üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır (TFRS, 17.05.2010, www.tfrs.net).

2003 yılında yapılan uluslararası araştırma da Türk Muhasebe Standartları Dünya’da Kenya’dan sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına en uzak ikinci ülke durumundaydı. Ancak o günden bu güne yapılan ve yapılmakta olan çalışmalar ile Türk Muhasebe Standartlarımız önemli ölçüde gelişme göstermiştir (TFRS, 17.05.2010, www.tfrs.net).

Bu kapsamda en önemli ilk çalışma Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkartılan ve 15 Kasım 2003 tarihli resmi gazetede yayınlanan Seri XI No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkındaki tebliğdir. Bu tebliğ ile beraber Türkiye’de faaliyet gösteren Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi şirketler 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren hesap dönemi ile birlikte finansal raporlarını UFRS’ye uygun olarak hazırlar hale gelmiştir. Seri XI No:25 sayılı tebliğ yayımlandığı tarihte geçerli bulunan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkçeye çevrilmesi ile oluşturulmuştur (TFRS, 17.05.2010, www.tfrs.net).

TMSK tarafından IASB ile yapılan telif sözleşmesine dayanarak, TMS’ler UFRS’lerden tam metin olarak aynen alınmış ve Türkçeye çevrilmiştir. TMS’ler ayrıca resmi gazetede yayımlandığı için yasal mevzuata da dayanmaktadır. TMSK tarafından 2007 yılı Mayıs ayına kadar yayınlanan standartların dökümü şöyledir: Kavramsal çerçeve, 30 adet TMS, 7 adet TFRS, 1 adet TFRS taslağı, 17 adet yorum ve KOBİ standart taslağıdır (Uzay, 13.03.2010, www.iibf.erciyes.edu.tr).

2008 yılında yasalaşması beklenen TTK Tasarısı’nda ise, halka açık olsun, olmasın ülkedeki tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS’ye uyumlu TMS (Türkiye Muhasebe Standardı) ve TFRS’ye (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) uyma zorunluluğu getirilmektedir. Türkiye’de borsaya tabi olan firmalar ile olmayan firmalara uygulanacak muhasebe standartlarında farklılığa gidilip gidilmeyeceği zaman içerisinde öğrenilecektir. Diğer yandan TMSK tarafından “KOBİ’ler İçin UFRS Taslağı” hazırlanmaktadır. Taslak, tam set UFRS’nin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş halidir. KOBİ’lerin UFRS’lerden muaf tutulmasını önerenler olduğu gibi yarının büyük ölçekli firmalarını oluşturacak olan KOBİ’ler için aşağıdaki faktörlerden dolayı UFRS’lere uygun mali tablo hazırlamalarının gerekli olduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır. Söz konusu faktörler (Demir, 2007: 45):

- KOBİ’lerin yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarından kredi alabilmeleri,
- KOBİ’lerin diğer ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri,

- Basel II'nin de etkisiyle kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleri,
- KOBİ'lerin yurtdışı müşterileri gibi.

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

Ülkemizde, işletmeler, muhasebe uygulamaları, muhasebe mesleği ve meslek mensupları da küreselleşme rüzgârından 1980'li yıllardan itibaren etkilenmişlerdir. Muhasebe alanında yapılan yasal düzenlemeler aşağıda sunulmuştur (Ayboğa, 2008: 609-610):

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur.
- 1983 yılında "Standart Mali Tablo ve Raporlar" Tebliği yayımlanmıştır.
- 1984 yılında "Standart Genel Hesap Planı" Tebliği yayımlanmıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır. Bu standartlar 1997 yılında yürürlüğe girmiştir. Yetkilerini devrettiği 2002 yılına kadar 19 adet standart yayınlamıştır.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş, 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir.
- Bankacılık Sektöründe UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından 2002 yılında yayınlanmıştır.
- SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları 2003 yılında yayınlanmıştır.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayınlanmaya başlamıştır.
- Türk Ticaret Kanunu tasarısı 2005 yılından itibaren kamuoyuna sunulmuştur.
- Basel-II Kriterini uygulama süreç çalışmaları devam etmektedir.

5.2.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Kurumlar

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2004: 46).

Son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası

muhasebe standartlarını bir bütün olarak alma yönünde eğilimin ağır bastığı söylenebilir. Özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak UFRS'yle uyumlu ulusal muhasebe standartlarının (TMS) yayımlanması hedeflenmektedir (Çiftçi ve Erserim, 23.03.2010, www.mu.edu.tr).

Konu itibarıyla bu bölümde Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşumunda etkili olan bazı kurumlar tarafından yapılan çalışmalar incelenecektir. Bu kurumlar:

1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
2. Türkiye Bankalar Birliği
3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
4. Sigorta Murakabe Kurulu
5. Sermaye Piyasası Kurulu
6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir (Başpınar, 2004: 46).

5.2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar, 1960'lı yıllarda, İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) ıslahı ile ilgili olarak kurulan komisyonun, İDT muhasebe sisteminin revizyonu hakkındaki tavsiyeleri ile başlamıştır (Şensoy, 2008: 189).

Bu tavsiyeler sonucu, Aralık 1960 yılında çıkarılan "Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşebbüslerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi" hakkındaki 154 sayılı Kanun, Türkiye'de tekdüzen muhasebe çalışmalarının başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Tokay, 1987:138).

Kanun, İDT'nin yapısını incelemek ve gerekli teklifleri yapmak üzere bir kurulun kurulmasını öngörmüştür. Söz konusu kurul, on iki İDT'yi incelemiş ve konuyla ilgili "Ön Tavsiyeler Raporu"nu Maliye Bakanlığı'na sunmuştur. Muhasebe yöntem ve tekniklerinin açık ve yeterli bulunmadığı eleştirilerine karşılık, raporun hazırlandığı sürenin yetersiz ve kısa olduğu öne sürülmüş ve tekrar inceleme sürecine girilmiştir. Kurulan "Revizyon Komitesi", "Ön Rapor Hakkında Mütalaalar ve Yeni Mevzuat Hususunda Teklifler" başlıklı raporunu Maliye Bakanlığı'na sunmuştur. Söz konusu raporun önerileri arasında İDT'nin muhasebe sistemlerinin dayandırılacağı muhasebe ilkelerini belirleyecek bir "İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun" kurulması da yer almaktadır. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı yasa ile söz konusu komisyon kurulmuştur (Şensoy, 2008:190).

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya konulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi başlangıçta Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) için zorunlu olduğu halde sonraları diğer

işletmelerce de benimsenerek Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır (Kötüoğlu, 2008: 16).

5.2.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği 1958 yılında Bankalar Kanunu’nun 57. maddesi hükümlerine göre kurulmuştur. Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını temsil eden tüzel bir kişiliğe sahiptir. Bankalar birliğince bankalar arasında uygulama yeknesaklığını sağlamak için muhasebe konusunda çalışmalar yapılmıştır. Bu bağlamda birlik bünyesinde çeşitli bankalardan ve bağımsız denetim firmalarından toplam 18 üyesi olan Muhasebe Uygulamaya Yönetmeliği Hazırlık çalışma Grubu oluşturulmuştur. Bankalar Birliğinin 1969 yılında yaptığı düzenlemeyle bankalardan kredi talep eden işletmelerden son üç yıla ait bilânço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilânçoların kullanılmasına liderlik etmiştir (Özdemir, 2007: 38).

1987 yılında yürürlüğe giren Bankalar Kanunu’nda belirtilen Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) ise, Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde hazırlanmakla beraber, bankaların fonksiyonlarına ve türlerine göre gösterdikleri farklılıklar nedeniyle hesapların detayına girilmemiştir. Hesapların detaylandırılması konusunda bankalar ihtiyaçlarına göre serbest bırakılmışlardır. Ancak bankalar, Türkiye Bankalar Birliği’nin izni olmaksızın büyük defter düzeyinde hesap açamayacaklardır (Tokay, 1987:177).

2002 yılı Ekim ayında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Muhasebe Standartları ülkemizde ilk defa bankacılık sektöründe uygulanmaya başlanmıştır ve 2002 yılı ayrı bir dönüm noktası olmuştur. Bu standartlar kapsamında muhasebe ve mali tablo ilkeleri kapsamlı ve açık hale getirilmiş ve mali tabloların asgari unsurları belirlenmiştir (Kötüoğlu, 2008: 20).

5.2.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk Standartları Enstitüsüne (TSE) bağlı olarak 1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Ancak komite; TURMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği TMSK’nın kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Arıkan, 03.05.2010, www.archive.ismmmo.org.tr)

Komitede, teknik kurullarından geçip yayıma hazır hale gelen standartlar şunlardır (Başpınar, 2004: 47):

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

5.2.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, 1963 yılında “Sigorta Murakabe Kurulu” adıyla her türlü sigorta işleminin merkezi denetimini yapma amacıyla kurulmuş olan ve Hazine Müsteşarlığına bağlı faaliyet gösteren bir kuruluştur. Kurulun amaçları arasında; sigorta şirketlerinin varlıkları, alacakları, özkaynakları, borçları ile kar ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve finansal durumlarını etkileyen diğer tüm unsurlar ile ilgili olarak inceleme, araştırma, tespit ve analiz yapmak yer almaktadır. Bu bağlamda sigorta işletmelerinin uyacakları tekdüzen hesap planı yayınlanarak uygulamaya konulmuştur (HM, 03.05.2010, www.hazine.gov.tr).

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar (Başpınar, 2004: 47-48).

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkân tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir (Başpınar, 2004: 47-48).

5.2.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kanunla verilen yetkiye dayanarak, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayımlanmış olduğu tebliğlerle düzenlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle de sınırlı kalsa, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır (Çiftçi ve Erserim, 23.03.2010, www.mu.edu.tr).

1980’den sonra Türk Ekonomisinde pazar ekonomisi uygulamasına geçiş ve dışarıya açılma hareketleri yabancı sermayenin ülkemize girmesinin yoğunlaşması ile Türk Ekonomisinde meydana gelen bu yapısal değişimin 1981’de amacı, “tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek” olan Sermaye Piyasası Kanunu’nun çıkmasına neden olmuştur. Sonra 1982 yılında kuruluş amacı, “Menkul Kıymetler ve Sermaye Piyasası ile ilgili kuruluşlar hakkındaki kanunun aydınlatılması, borsanın gelişmesine ve yaygınlaşmasına zemin hazırlanması, Sermaye Piyasası’nda sağlıklı gelişme eğilimlerini önlemek, ilgili kuruluşları yurt ekonomisi yararına yönlendirmek ve halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak” olan Sermaye Piyasası Kurulu’nun oluşmasına neden olmuştur (Acar ve Şenol, 2008: 818).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK’ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır. Kurul, sermaye piyasası

araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 No.lu ve Seri XI, 3 No.lu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır (Kötüoğlu, 2008: 18-19):

1. Seri XI, 1 No.lu tebliğ olan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ” 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

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

2. Seri XI, 3 No.lu tebliğ olan “Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki” tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

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

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır (Kötüoğlu, 2008: 19):

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

İlgili düzenleyici kurumlar, bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önce uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayıp yürürlüğe koydukları düzenlemeleri iptal ederek, TMS'yi kabul etmişlerdir. SPK da 11.3.2008 tarihinde, 2003 yılından beri uyguladığı 25 No.lu Tebliğ'i yürürlükten kaldırarak, UFRS'yle uyumlu TMS'leri esas almak üzere hazırladığı Tebliğ Taslağı'nı web sayfasında yayınlamıştır. Söz konusu Taslak yürürlüğe girdiğinde, bankalar ve sigorta şirketlerinden sonra SPK'ya tabi şirketlerde de TMS uygulanmaya başlayacaktır (Çiftci ve Erserim, 23.03.2010, www.mu.edu.tr).

5.2.2.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de standart oluşturma Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tebliğleri ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliğlerinin gözetimine bırakılmıştır (Gökçen vd., 2006: 3; Kötüoğlu, 2008: 20).

Kamu kuruluşları ile birlikte özel kesimi de kapsayan düzenlemelerin gelişiminde Maliye Bakanlığı’nın etkisi büyüktür. Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde, yeknesaklığı sağlamak üzere, 1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu’nun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamaktır. Komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda, Maliye Bakanlığı’nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de 1 sıra no.lu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır. Ülkemizdeki muhasebe sisteminin oluşmasında, bu düzenlemenin önemli etkisi bulunmaktadır (Özdemir, 2007: 40). Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır.

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır (Başpınar, 2004: 49).

1. Muhasebenin temel kavramları,
2. Muhasebe politikalarının açıklanması,
3. Mali tablolar ilkeleri,
4. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
5. Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

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

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK’nın amacında, küreselleşmeye dönük olarak uluslar arası muhasebe standartlarından yararlanmak ve bu standartlara uyum sağlamak yer almamasına rağmen, Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslar arası standartların tercüme ve adaptasyonu biçiminde hazırlanmıştır (Acar ve Şenol, 2008:818). Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Anıl vd., 2006: 1).

Yukarıda adı geçen TMUDESK’nın yerini almak üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan, muhasebe standartlarına yasal güç kazandırılması maksadıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir (Üstünel, 2009: 7). Buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK, söz konusu hüküm uyarınca kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olan bu kurul, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda “finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin

gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak” amacını gütmektedir (Acar ve Şenol, 2008:819).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur (Evcı, 2008: 16).

5.2.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Kurum’un karar organı olarak belirlenen, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Kanun’la kendisine verilen yetkiye dayanarak, bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebeye yönelik düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartları ve AB düzenlemelerine uyumun göz önünde tutulduğu görülmektedir (Çiftci ve Erserim, 23.03.2010, www.mu.edu.tr).

BDDK’nın geliştirdiği standartlar bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar için uyulması zorunlu standartlardır. Bu sektörde, UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 tarih ve 24793 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” çerçevesinde gerçekleştirilirken söz konusu yönetmelik 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmeliğin amacı; bankaların, muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzeliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayınlanmasına ve belgelerin saklanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemek olarak açıklanmıştır (Gönen ve Uğurluel, 12.03.2010, www.tmsk.org.tr).

Bankaların 2002 yılı sonu itibarıyla finansal tablolarının Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir (Başpınar, 2004: 52).

1. Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
2. Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
3. Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
4. Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı
5. Sayılı Tebliğ: Bankanın Dâhil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
6. Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

7. Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8. Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
9. Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
10. Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
11. Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
12. Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
13. Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
14. Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
15. Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
16. Sayılı Tebliğ: Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
17. Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı
18. Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

5.2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları

Standartlaştırma ve uyumlaştırma literatürde aynı anlamda kullanılsa da muhasebe açısından aralarında farklılıklar vardır. Standartlaştırma kurallar setinin net bir şekilde ifade edilmesi veya çerçevesinin belirlenmesi iken uyumlaştırma, dönüştürme seviyelerine kısıtlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir seviyelerini artırma sürecidir. Standartlaştırma bütün ülkelerin tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun hale getirilmesi olarak ifade edilirken; uyumlaştırma, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak ifade edilebilir. Standartlaşma durumunun söz konusu olabilmesi için uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve özdeşliğin olması gerekir (Çankaya, 2007: 128-129).

Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle işletmeleri sağlıklı şekilde değerlendirememektedirler. Bütün bu gelişmeler, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki bu da uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır (Şensoy, 2008: 48).

TMS/IFRS'lerin uluslararası alanda geçerlilik kazanması için UMS/IFRS'ler ile tam uyum benimsenmiştir. Bu kapsamda, Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi ile yapılan telif anlaşması doğrultusunda, UMS/IFRS'lerin özüne sadık kalınarak Türkçeye çevrilmektedir. Bunun yanı sıra farklı uygulamaları ortadan kaldırmak ve tek düzelikli sağlamak için 2008 yılında meclise sunulmuş olup hala günümüzde yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. Maddesi ile gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan TMS/IFRS'lerde yer

alan düzenlemeleri esas alacaktır. İlgili kanun tasarısının aynı maddesinde yer alan diğer hükümler ise aşağıdaki gibidir (Evcı, 2008: 18-19):

a) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır,

b) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler itibarıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından farklı istisnâî uygulamalara izin verildiği hallerde, bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar,

c) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler,

d) Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla yukarıdaki fıkrada belirtilen ayrıntı düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur.

Ülkeler, Dünya'da UFRS'ye yönelik uyumlaştırma çabalarıyla uluslararası piyasalarda firmaların rekabet güçlerinin artması için finansal raporlamada ortak bir muhasebe standartlar setinin kullanılmasının önemi artmaktadır. Bu önemlilik Türkiye'de de yerini almış ve Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde de 01.01.2005 tarihi itibarıyla UFRS'nin benimsenmesi kararı uyumlaştırma çalışmalarının hız kazanmasında etkili olmuştur. Çalışmalar devam etmekte ancak uluslararası muhasebe standartlar setine tam anlamıyla uymak zaman gerektirmektedir (Kötüoğlu, 2008: 16).

5.3. UFRS İle Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) Arasındaki Farklar

UFRS ile TDHP, genel olarak, aynı temel standartlara sahip olsalar da, vergi ağırlıklı bir muhasebe sistemine sahip olmamız nedeniyle, TDHP vergi yönü daha ağır basan düzenlemeler içermektedir. UFRS ise, özün önceliğine ve tahakkuk esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla, temel bakış açısı olarak özün önceliği ve tahakkuk esasını dikkate alan UMS ile formun önceliği ve tahsil esasını dikkate alan TDHP ve vergi mevzuatı arasındaki önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Toraman ve Bayramoğlu 2006, 475-476).

5.3.1. Mali Tablolar

UFRS'de temel mali tablolar olarak tanımlanan ve ara dönemler dâhil olmak üzere her raporlama döneminde hazırlanması ve yayınlanması gereken mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardır. TDHP'ye göre hazırlanması ve yayınlanması zorunlu olan mali tablolar ise bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıdır. Ayrıca UFRS'ye göre şirketler basit indirgenmiş hisse başına karı gelir tablosunda göstermek zorunda olduğu halde TDHP'de hisse başına karın açıklanması mecburiyeti bulunmamaktadır.

5.3.2. Stoklar

Genel olarak stokların değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak tek düzen hesap planında ya da vergi mevzuatında maliyet bedelinin hangi unsurları içereceği ve hangi yöntemlerle saptanacağı konusu çok net değildir. Bu konudaki en önemli farklılardan bir tanesi de TDHP’de finansman maliyetlerinden stok maliyetlerine (dolayısı ile satılan malın maliyetine) pay verilmesidir. UFRS ise bu paya ancak özellikle stoklar için (satışa hazır hale getirilmesi için belirli ve önemli bir süreye ihtiyaç duyulan) izin vermektedir. Bu durum UFRS ile hazırlanan mali tabloların daha muhafazakar olmasına neden olarak, işletmelerin fiktif kar dağıtımlarının önüne geçmektedir.

5.3.3. Yıllara Sari İşler

Yıllara sari işler konusu TDHP’de yeterli şekilde düzenlenmediği için, vergi mevzuatının konuyla ilgili hükümleri geçerli olmaktadır. Yıllara sari işler için “tamamlanmış sözleşme” yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde, inşaat maliyetleri ve hak edişler için bitiminde sonuç hesaplarına aktarılır ve iş bitinceye kadar doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmaz. UFRS ise “tamamlama yüzdesi” yöntemini (UFRS 11) uygulamaktadır. Bu yöntemde her dönem için işin tamamlanma yüzdesine göre maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılır ve dönem içinde doğabilecek zararlar için de ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır.

5.3.4. Karşılıklar

Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre varlık değerinde düşme görüldüğü veya tahmin edildiği anda ilgili varlığa ait karşılığın ayrılabilmesi ve gider olarak kabul edilebilmesi için mahkeme kararı olması gibi zorunluluklar getirilmiştir. Fakat UFRS ise herhangi bir varlığın değerinde bir düşme olduğu görüldüğünde veya tahmin edildiğinde karşılık ayırır ve bunu bir gider unsuru olarak kaydeder.

5.3.5. Yeniden Değerleme

UFRS varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin kayıtlı değerlerinden önemli oranda farklılık olması durumunda yeniden değerlendirmeye izin verirken özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme vergi mevzuatı uygulamaları uyarınca her sene yapılabilmektedir. Her ne kadar uygulama UFRS kapsamında gözüke de, sadece belirli varlıklara ilişkin uygulamasının olması önemli bir farklılık olarak göze çarpmaktadır.

5.3.6. Sabit Kıymetler

TDHP’ye göre sabit kıymetler kullanıma girdikten sonra, sonraki dönemlerde de finansman giderleri aktifleştirilebilmektedir. Fakat UFRS, ancak özellikli varlık olması durumunda, sabit kıymetin kullanıma hazır hale gelmesine kadar geçen sürede, UMS 23 çerçevesinde izin verilen alternatif yöntemle göre belirli şartlarda, finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. Ayrıca UMS 16 ve 29’a göre maddi duran varlıklar endekslenmiş maliyet bedelleriyle değerlendirilir. UMS 16 çerçevesinde izin verilen alternatif yöntemle göre maddi duran varlıklar piyasa değerleri ile değerlendirilebilir.

TDHP'ye göre piyasa değer esas alınarak değerlendirilemez.

5.3.7. Amortismanlar ve İtfa Payları

UFRS'ye göre maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için uygulanan itfa payı süreleri ve sistematığı varlığın ekonomik ömrü ya da varlıktan sağlanacak ekonomik fayda süresi ile orantılı olmalıdır. Prensip, TDHP de ayrı görüşü savunmakta ve amortisman veya itfa süreleri için faydalı ömür esasını kabul etmektedir. Ancak vergi mevzuatı, genel uygulama itibarıyla, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların 5 yılda amorti ya da itfa edilmesi yönünde olmaktadır. Bu durum özellikle ileri teknoloji ekipmanların, ekonomik ömürlerinin çok ötesinde sürelerde amorti ya da itfa edilmesine neden olmaktadır. Bu konudaki diğer bir önemli sorun da maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmalarıdır. UFRS, maddi duran varlıkların amortismanına tabi değerlerini, kayıtlı değer ile artık (hurda) değer arasındaki farkı dikkate alırken, TDHP'de böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

5.3.8. İştirakler

TDHP, iştirak ve bağlı ortaklıkları elde etme maliyetiyle değerlendirmektedir. UFRS ise, bu konuda kesin farklılıklar göstermektedir. UFRS, iştirak ve bağlı ortaklıkları değerlendirirken; eğer iştirak oranı %20'nin altında ise maliyet esasını; iştirak oranı %20 - %50 arasında ve yönetimde söz sahipliği söz konusu değilse öz kaynak metodunu; iştirak oranı %50'nin üstünde veya yönetimde söz sahipliği söz konusu ise konsolidasyon metodunu benimsemektedir. TDHP ise, öz kaynak veya konsolidasyon metodlarıyla ilgili olarak, herhangi bir hüküm içermemektedir.

5.3.9. Finansal Kiralama

Türkiye'deki mevzuat ve uygulama 1 Temmuz 2003'ten öncesi ve sonrası için farklılık arz etmektedir. 01.07.2003'ten önce imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri için herhangi bir özel tanım getirilmemiştir. Dolayısı ile finansal kiralama da normal kiralama işlemleri gibi değerlendirilmekte ve ödenen tutarların tamamı kira bedeli olarak değerlendirilip gider olarak kaydedilmektedir. Ayrıca, finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar, kiralaanın mali tablolarında durmakta ve amortisman kiralaayan tarafından ayrılmaktadır.

UFRS ise, finansal kiralama sözleşmelerini hukuki formları ile değil, özleri ile değerlendirip işlemi sadece bir finansman yöntemi olarak yorumlar. Bu yorumun sonucu olarak da ödenen kira bedelleri iç verim oranına göre ayrıştırılarak faiz bölümleri gider olarak kaydedilirken, anapara bölümleri ise finansal yükümlülüklerden düşülür. Yine UFRS'ye göre, finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar kiracı işletmenin mali tablolarında kaydedilir ve yine kiracı işletme tarafından amortismanına tabi tutulur. 01.07.2003'ten sonra imzalanan finansal kiralama sözleşmelerinde ise UFRS açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Yani, TDHP ile UFRS paralellik arz etmekte ve aynı şekilde değerlendirmektedir.

5.3.10. Ertelenmiş Vergi Borcu/Alacağı

UFRS, vergi giderinin de diğer tüm giderler gibi ait oldukları dönemde kayıtlara alınmasını ve giderleştirilmesini öngörmektedir. 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 gelmektedir. UFRS, bu alacak/borcun hesaplanarak mali tablolarda raporlanmasını öngörürken; TDHP, konu ile ilgili herhangi bir düzenleme getirmemiştir. TDHP'ye göre, mali tablolarda yalnızca cari dönem vergi karşılığı gösterilir. Zamanlama farklarından kaynaklanan ertelenmiş vergi hesaplanmaz.

5.3.11. Finansal Araçlar

UFRS'de finansal araçlar finansal yükümlülük ya da öz kaynak olarak sınıflandırılarak değerlendirilir. TDHP ise, konu ile ilgili herhangi bir düzenleme içermemekte ve bilanço dışına taşınan finansal araçlar (swap, forward, hedge) UFRS'ye göre bilanço içine taşınması gereken finansal araçlar olarak görülmektedir.

5.3.12. Çalışanların Hakları

UMS 19'a göre kıdem tazminatı karşılığı gelecekte oluşacak yükümlülüğün bilanço tarihindeki indirgenmiş değeri tahmin edilerek ayrılır. TDHP'ye göre yürürlükteki İş Kanunu gereği bilanço tarihindeki toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü karşılık olarak ayrılır. Ancak, uygulamada bu karşılık, vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan hesaplanmamaktadır.

TMS ve TFRS'ye uygun raporlama yapılırken, işletmeler çeşitli zorluklarla karşılaşabileceklerdir. Bu zorluklardan birisi, standartlarda yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye'de uygulamasının çok az olması ve standartta yapılan açıklamaların anlaşılmasının zor olmasıdır. Diğer ve belki en büyük zorluklardan birisi de, standartlara göre yapılacak olan kayıtlarda kullanılacak hesaplardır. Türkiye'de uygulanan THP'de yer alan hesaplar, standartlarda öngörülen raporlama biçimiyle bazı durumlarda örtüşmemektedir. Örneğin; satış amaçlı cari olmayan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller bilançoda ayrı bir biçimde sunulmalıdır. Ancak THP'de 25 no.lu grupta bu fonksiyonu yerine getirecek boş bir hesap mevcut değildir. Bundan dolayı standartların etkin bir biçimde uygulamasının sağlanabilmesi için THP'nin revize edilmesi gerekmektedir. Standartların ilke bazlı olması nedeniyle değerlendirme ölçeklerinin seçimi ve kullanımı belirli toleranslarla uygulayıcılarının inisiyatifine bırakılmıştır. Bunun en büyük nedeni, ülkelerin yasal ve muhasebe mesleği ile ilgili özel kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerin farklı olmasıdır. Bunun sonucunda da mali tablolar aslında tam ortak bir dille ifade edilememekte, kısmen de olsa ülkedeki uygulamaların etkisinde kalmaktadır (Terzi vd., 2007: 129).

Görüldüğü gibi, UFRS ile TDHP arasında birçok noktada farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle gerek finansal tabloları hazırlayanlar, gerekse de bunları farklı amaçları için kullanan çıkar gruplarının ve finansal analistlerin, hem hazırlama ve hem de analiz ve yorum noktasında çok dikkatli olmaları gerekmektedir.

5.4. UFRS'nin Türkiye'deki Uygulamalara Etkisi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin 1973–2000 yılları arasında yayımlanmış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" olarak tanımlanmış, 2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, o güne kadar yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları'nı miras olarak devir almış ve bu standartla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni

yürürlüğe konan standartlar ise, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS)” adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS’ler) de set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, finansal raporlama standartları kapsamında, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Yorumlar (UFRYK) yer almaktadır (Akdoğan, 2007: 102).

UFRS genel olarak (Sidar, 2006: 7-8):

- Muhasebenin temel kavramlarını,
- Muhasebe politikalarının açıklanmasını,
- Mali tabloların düzenlenmesini,
- Mali tabloların sunulmasını düzenler.

Muhasebe standartlarının temel yapı taşı kavramsal çerçeve oluşturmaktadır (Mısırlıoğlu, 2006: 24; Karaman, 2008: 37). Kavramsal çerçeve muhasebe standardı değildir, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir.

Kavramsal çerçeve aşağıda yer alan konuları düzenlemektedir (Örten vd., 2007: 2):

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

Kavramsal çerçeve konsolide finansal tabloları da içermek üzere genel amaçlar için hazırlanan finansal tabloları dikkate almaktadır. Özel amaçlı finansal tablolar kavramsal çerçevenin dışında kalmaktadır. Kavramsal çerçeve, halka açık olsun veya olmasın finansal raporlama yapan bütün ticari, sınaî ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanmaktadır (Karaman, 2008: 38).

5.5. TFRS'lere Geçişin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri

Uyumlaştırma sürecinde muhasebe uygulamalarında kullanılmakta olan yöntem ve politika farklılıklarını ortadan kaldırmak ve finansal tablolardaki bilgilerin tüm tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amaçtır. Diğer bir ifadeyle uluslar arası boyutta tüm bilgi kullanıcıları işlemelerce hazırlanan finansal tabloları aynı şekilde algılayacak ve okuyacaklardır. Bu ise günümüzde küreselleşmenin önündeki en önemli sorunlardan birisidir ki bu sorun UFRS’lerle uyumlaştırılmış finansal tabloların hazırlanması ile ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Uluslar arası piyasalardaki yatırımcılar ve finansal analistler doğru, güvenilir ve tutarlı kararlar alabilmeyi amaçlamaktadırlar. Ancak ülkelerarasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar; finansal tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması özelliklerini ortadan kaldırmaktadır.

Karşılaştırılabilirliğin sağlanması, konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki maliyet tasarrufu, yabancı yatırımcının uluslar arası arenalarda kolayca yatırım kararları alabilmeleri ve sermaye piyasalarındaki gelişmeye katkıda bulunmak ancak UFRS’lere göre hazırlanmış finansal tablolarla söz konusu olabilir. Söz konusu UFRS uyumlu finansal tabloları hazırlamakla işletmeler finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını doğru ve güvenilir şekilde yansıtarak, yatırımcılara,

kredi verenlere ve diğer bilgi kullanıcılarına karar verme süreçlerinde objektif bilgiler sağlamayı amaçlanmaktadır.

Yapılan araştırmalar sonucunda UFRS'lerin finansal tabloları en çok etkilediği düşünülen kalemler genel çerçevede şu şekilde belirlenmiştir (Monica ve Teodori, 2008: 8):

- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Maddi Duran Varlıklar
- Stoklar
- Alacaklar
- Borçlar
- Finansal Araçlar
- Karşılıklar
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Hâsılat
- Sermaye
- Gelir Vergisi

UFRS'ler uygulandığında finansal tablolarda önemli değişiklikler meydana gelmektedir. Bu değişikliklerin avantajları şu şekilde sıralanabilir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr):

- En önemlisi artık UFRS'leri kullanmaya başlayan ülkelerde şirketler iki farklı finansal tablo hazırlamak zorunda değillerdir.
- Finansal tabloların içeriklerini değiştirmenin yanı sıra şirketlerin finansal muhasebe sistemlerini, işletme faaliyetlerinin bir parçası olması, bilgi sistemleri ve kurumsal yönetim yapısını da olumlu yönde etkilemektedir.
- UFRS'ler kural bazlı değil ilke bazlı muhasebe uygulamalarını getirmiş buda finansal tablolarda yer alan finansal işlemlerdeki ekonomik esasın daha iyi kavranmasını sağlamaktadır.
- UFRS'ler muhasebenin temel ilkeleri ile bütünleştirilmiş ise finansal tablolardaki bilgilerin çok daha açık olması sağlanmaktadır.
- UFRS'lere göre hazırlanmış finansal tablolar şirket gelirini daha iyi ölçmesi nedeniyle piyasadaki yatırımcının şirketleri daha iyi anlamalarına ve yatırımlarını daha iyi yönetmelerine yardımcı olmaktadır.
- Bedeli itfa edilen imtiyazlı hisse senetleri UFRS'lerde artık finansal borçlarda gösterilmektedir.
- UFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolar gelecek amaçlı ve küreselleşme yönlü olarak hazırlanmaktadır.
- Finansal tablolar, sermaye piyasalarını bütünleştirecek ve dayanışma ile şeffaflık ve yüksek piyasa fiyatları getirerek hızla gelişmelerine yardımcı olacaktır.
- UFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolar gerçeğe uygun değer baz alınarak hazırlanırken geleneksel muhasebe yaklaşımında tarih maliyet sistemi kullanılmaktadır.
- Şerefiyede UFRS'lerde amortisman hesaplaması görülmezken geleneksel muhasebe sisteminde şerefiye amortismanına tabi varlık grubudur.

UFRS'ye geçişte düzeltilmelere temel olan mali tablo bilançodur bu nedenle de UFRS'lerin finansal tablolar üzerine etkileri bilanço çerçevesinde ele alınarak açıklanmıştır. Bilançoda ortaya çıkan uyumlaştırmanın etkilerini bilanço kalemlerinde yarattığı farklılıkların dolaylı olarak gelir tablosu kalemlerine de etkileri söz konusudur.

Bu bağlamda bilanço kalemlerine ilişkin uyumlaştırma işlemleri esnasında eş zamanlı olarak gelir tablosu kalemlerindeki değişim ve etkileşimlerde yansıtılmaktadır. Ayrıca Bilançoda yapılan uygulama değişiklikleri dolayısıyla nakit akış tablosunu, özkaynak değişim tablosunu, satışların maliyet tablosunu da etkilemektedir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr).

Geleneksel muhasebe uygulamalarına göre UFRS uygulamalarının sonucunda finansal tablolarda gözlemlenen farklılıkların etkileri şu şekilde belirlenmiştir (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr);

- Geleneksel muhasebe uygulamaları kural bazlı iken UFRS’ler ilke bazlı olduklarından finansal tablo kalemlerindeki etkileri de bu çerçevede oldukça farklılık göstermektedir.
- UFRS’ler bilgi kullanıcıları odaklı iken geleneksel muhasebe sistemi ise vergi ve şirket ortakları odaklı uygulama olması nedeniyle UFRS’lere göre hazırlanmış finansal tabloların daha şeffaf daha ayrıntılı bilgi üreten bir görünüm ortaya koydukları gözlemlenmektedir.
- Geleneksel muhasebe uygulamasında daha muhafazakar bir tutumla hazırlanan finansal tablolar UFRS’lerde muhafazakarlıklarını kaybetmekte bilgi kullanıcılarına bilgileri olabildiğince açık, net, tarafsız ve objektif bir yaklaşımla sunmaktadır.
- UFRS’lerde finansal tablolara yansıtılması zorunluluk gerektiren tüm varlık ve borçlara ilgili tabloda yer verilmelidir. (Örneğin; UMS-39’a göre tüm türev finansal varlıkları ve borçları, UMS-12’ye göre ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları, UMS-19’a göre ayrılması gereken sağlık ve hayat sigortası yükümlülükleri, izin ücretleri ve ikramiyeler gibi).
- Geleneksel muhasebe uygulamalarında bilançoda yer alan ama UFRS’lere göre yer almaması gereken varlık ve borçların çıkarılmaları gerekir. (Örneğin; UMS-38’e göre duran varlık olarak kabul edilmeyen araştırma, kuruluş, eğitim, pazarlama giderlerinin çıkarılması gibi).
- Geleneksel muhasebe yaklaşımına göre bilançoda sınıflandırılmaya tabi tutulmuş varlık ve borçların UFRS’ye göre farklı gruplarda sınıflandırılmaları gerekmektedir. Örneğin; UMS-10’a göre bilanço tarihinden sonra açıklanan temettülerin artık borçlarda değil de özkaynak grubu içinde “dağıtılmamış karlarda” yer alması gerekir, Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise maddi duran varlıklar grubunun dışında ayrı bir başlıkta sınıflandırmaya tabi tutulmalıdır (Akdoğan 2007: 12).
- UFRS’lere göre şerefiye artık itfa edilmeyecek, her yıl düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır.
- UFRS’de geleneksel muhasebe uygulamalarına göre varlık ve borçlar için farklı ölçme ve değerlendirme esasları uygulaması getirilmektedir. Örneğin; ticari alacak ve ticari borçlara uygulanacak reeskont hesaplamasında kullanılacak faiz oranı ve hesaplama şekli, Kıdem tazminatı hesaplama şeklindeki farklılık, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi sonucunda değer azalışı söz konusu ise bu azalışın varlıkların birikmiş amortisman ve birikmiş değer azalışı adı altında bilançoda gösterilmesi gibi (Akbulut ve Yanık, 2007: 74).
- UFRS’lere ilk geçiş aşamasında ortaya çıkan farkların geçiş bilançosunda özkaynaklar grubunda geçmiş yıllar karı veya (zararı) olarak gösterilmesi de yine analistler açısından dikkate alınması gereken bir unsurdur (Selimoğlu, 05.04.2010, www.tmsk.org.tr).

UFRS uygulamaları, mevcut uygulamaya bazı değişiklikler getirmektedir. Özellikle UFRS'lerin finansal tablolara etkisi aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Akdoğan, 2007: 113):

- Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmasındaki) değişiklikler,
- Kapsamdaki değişiklikler,
- Ölçme-Değerlemedeki değişiklikler,
- Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler.

5.5.1. Biçimsel Yapısındaki Değişiklikler

TMS/TFRS uygulamalarıyla, bilanço ve gelir tablosunda sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması UFRS esaslarına göre yeniden yapılacaktır. Örneğin; yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar (Biyolojik Varlıklar), satış için elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar, inşaat sözleşmeleri, ilişkili taraflardan alacak ve borçlar, hizmet maliyetlerinin sınıflandırılması gibi yeni başlıklar da yer alacaktır (Karaman, 2008: 39).

Bilançoda varlıklar dönen-duran varlık ayırımına tabidir. Önceki formattan farklı olarak varlıklar; Cari/Dönen varlıklar, Cari Olmayan/Duran Varlıklar şeklinde ifade edilmektedir. Kaynaklar ise, öncekine benzer şekilde üç bölümde sınıflandırılmış, yabancı kaynakların ismi “yükümlülükler” olarak değiştirilmiştir. Konsolide bilançoda ana ortaklık dışı paylar, özsermaye grubundan önce ayrı bir başlık altında sunulmaktadır. Önceki bilanço formatında varlıklar ve kaynaklar ile ilgili düzenleyici hesaplar ilgili hesap grubunun altında yer alırken, yeni formatta Varlıklar ve Yükümlülükler net tutarları ile raporlanmaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007: 82).

Cari/Dönen varlıklar ve Cari Olmayan/Duran Varlıklar bölümüne, “finansal kiralama alacakları”, “ilişkili taraflardan alacaklar”, “canlı varlıklar ve ertelenen vergi varlıkları” hesap grupları ilave edilmiştir. Daha önce “diğer alacaklar” hesap grubunda raporlanan “ortaklardan alacaklar”, “iştiraklerden alacaklar”, “bağlı ortaklıklardan alacaklar” bu gruptan çıkarılarak ilişkili taraflardan alacaklar grubuna aktarılmıştır. Ayrıca “iş ortaklıklarından alacaklar” ve “kilit personelden alacaklar” da “ilişkili taraflardan alacaklar” grubunda yer almaktadır. “Pozitif/negatif şerefiye”, maddi olmayan duran varlıklar grubundan çıkarılarak ayrı bir başlık altında gösterilmektedir. Yine “yatırım amaçlı gayrimenkuller” maddi duran varlıklar grubundan çıkarılarak ayrı bir başlık altında raporlanmaktadır. UFRS 5'e göre “satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlerin” dönen varlıklar grubunda ayrı bir başlık altında gösterilmesi gerekmektedir. (Akbulut ve Yanık, 2007: 82).

Menkul kıymetler 39 no.lu UMS'ye uygun olarak, alım satım amaçlı finansal varlıklar (hisse senetleri, özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları, alım satım amaçlı diğer finansal varlıklar), vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar (özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları, vadeye kadar elde tutulacak diğer finansal varlıklar), satılmaya hazır finansal varlıklar (hisse senetleri, özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları, satılmaya hazır diğer finansal varlıklar) olarak sınıflandırılmıştır. Bunlara ilişkin açıklamalara bilanço dipnotlarında yer verilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 82).

Önceki bilançoda dönen varlıklar grubunda ayrı bir başlık altında yer alan “gelecek aylara-ait giderler ve gelir tahakkuklarının” yeni bilanço formatında “diğer cari varlıklar” hesap grubuna dâhil edildiği, “duran varlıklar” grubundaki “gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkuklarının” da “diğer cari olmayan varlıklar” grubunda

raporlandığı görülmektedir. Kısa ve Uzun vadeli yükümlülüklerde yer alan “gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları” için de aynı yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülükler bölümüne “finansal kiralama işlemlerinden borçlar”, “ilişkili taraflara borçlar” ve “ertelenen vergi yükümlülüğü” hesap grupları ilave edilmiştir (Akbulut ve Yanık, 2007: 82-83).

Gelir tablosunun biçimsel yapısı ve kapsamında yapılan değişiklikler ise şöyledir: Gelir tablosundan “olağanüstü gelirler ve karlar” ile “olağanüstü giderler ve zararlar” hesap grupları çıkarılmıştır. Böyle bir ayırım artık yapılmamaktadır. Gelirler işletmenin esas faaliyetlerinden gelirler ve diğer faaliyetlerden gelir ve karlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Esas faaliyet gelirlerini; satış gelirleri (net) ve hizmet gelirleri (net) oluşturmaktadır. Ayrıca konsolide bilançoda bu gruplara ilave olarak esas faaliyetlerden diğer gelirler (faiz, temettü, kira (net)) hesap grubu da yer almaktadır. Mal ve hizmet satışı dışında, ana işletmenin farklı bir alanda faaliyet gösteren bağlı işletmelerinin esas faaliyet gelirleri bu grupta raporlanmaktadır. Önceki gelir tablosu formatından farklı olarak, hisse başına kazanç gelir tablosunda net dönem karından sonra, son kalem olarak raporlanmaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007: 83).

Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, kârların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve kârlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kârlar/zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır. Azınlık paylarına düşen dönem net kâr veya zararları dönem net kârının veya zararının içeriğinde fakat tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle 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 (Akdoğan, 2007: 114).

5.5.2. Kapsamdaki Değişiklikler

UFRS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları (TDHP) ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin; özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları ile araştırma giderleri gibi (Akdoğan, 2007: 114; Bayraktar, 2008: 40). UFRS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dâhil edilir. Örneğin; ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü, kıdem tazminatı karşılıkları, garanti karşılıkları gibi (Akdoğan, 2007: 114; Karaman, 2008: 39).

TMS/TFRS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılırlar (Sakarya, 2007: 204-205). Örneğin;

- Özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları
- Araştırma giderleri gibi.

Veya TMS/TFRS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dâhil edilir. Örneğin;

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu

- Kıdem tazminatı karşılıkları
- Garanti karşılıkları vb. gibi.

Veya TMS/TFRS tablolarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dâhil edilir. Örneğin;

- Alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi
- Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi.

5.5.3. Ölçümler ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla "Değerlemede Kullanılan Ölçütler"de de bazı değişiklikler meydana gelecektir. Bunlar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Akdoğan, 2007: 115).

- Gerçeğe uygun değer
- Net gerçeğe uygun değer Maliyet bedeli
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Net bugünkü değeri (iskonto edilmiş maliyet)
- Tahmini (varsayılan) maliyetler

UMS/UFRS'ler bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin ölçme ve değerlemelerinde önemli değişiklikler meydana getirmektedir. Bu değişiklikler finansal tablolarda raporlanan tutarları önemli ölçüde etkilemektedir. Değişiklikler aşağıda özetlenmiştir (Akbulut ve Yanık, 2007: 83).

SPK'ya tabi işletmeler, vadeli satışlar ve alımların içine dâhil edilen vade farklarını ertelenmiş finansman geliri-gideri olarak göstermektedirler. Bu gelir ve giderler kredili satış ve alımların süresi boyunca etkin faiz oranı yöntemi ile hesaplanmakta ve finansman gelirleri ve giderleri kalemi altında gösterilmektedir. Böylece hâsılat standardına uygun olarak, gelir tablosunda satışlar peşin tutarları üzerinden, vadeden doğan fark ise finansman gelirleri içinde raporlanmaktadır. Bilançoda da ticari alacaklar, ertelenmiş finansman gelirinden netleştirilmiş olarak gösterilmektedir. Ticari borçlar için de aynı husus geçerlidir (Akbulut ve Yanık, 2007: 83).

Cari/Dönen Varlıklar bölümünde yer alan Menkul kıymetler "gerçeğe uygun değerleri (makul değer)" ile ölçülmekte, değerlemeden doğan fark doğrudan kar- zararlar ilişkilendirilmektedir. Cari Olmayan/Duran varlıklar grubunda yer alan finansal varlıklar da "gerçeğe uygun değerleri" üzerinden ölçülmekte, ancak değerlemeden doğan gerçekleşmemiş kar ve zararlar gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden doğrudan özsermaye içinde muhasebeleştirilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 83-84).

Stoklar "net gerçekleştirilebilir değer" ya da maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış maliyetlerinin indirilmesiyle elde edilen tutardır. Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi (IAS 2 Mad. 34) yani satışların maliyeti içinde yer alması gerekmektedir. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da, satışların maliyetini azaltacak şekilde

raporlanacaktır (Akdoğan, 2007: 23). Ancak SPK'nın gelir tablosu formatında stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin satışların maliyeti yerine diğer faaliyetlerden gider ve zararlar grubu içinde yer aldığı görülmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 84).

Kira elde etme ve/veya değer kazanması amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, maddi duran varlıklardan ayrı bir hesap grubu olarak, "maliyet" veya "gerçeğe uygun değer" yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirilir (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 266). Maliyet yöntemi ile değerlemede, yatırım amaçlı gayrimenkuller elde etme maliyetinden birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bilançoda raporlanmaktadır. Değerleme esnasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin olası bir değer düşüklüğünün tespiti amacıyla incelenmesi gerekmektedir. Yapılan inceleme sonunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise karşılık ayrılarak geri kazanılabilir değerine indirgenir. Geri kazanılabilir değer, ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün mevcut kullanımından gelecek net nakit akışları ile net satış fiyatından yüksek olanı olarak kabul edilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 84).

Maddi varlıklar "maliyet modeli" veya "yeniden değerlendirme modeline" göre değerlendirilebilmektedir. Maliyet modelinde; maddi varlıklar maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile gösterilir (IAS 36 Mad. 30). Yeniden değerlendirme modelinde ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi varlık kalemi, varlık olarak aktife girdikten sonra yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunan değerdir (IAS 36 Mad. 31). Maddi varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna işaret eden koşulların mevcut olması halinde, değer düşüklüğünün tespiti amacıyla inceleme yapılması ve varlık grubunun geri kazanılabilir değerinin hesaplanması gerekir. Maddi varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise, karşılık ayırmak suretiyle geri kazanılabilir değerine indirilir (Akbulut ve Yanık, 2007: 85).

Maddi olmayan varlıklar elde etme maliyeti üzerinden kaydedilmekte ve izleyen dönemlerde elde etme maliyetinden birikmiş itfa paylarının düşülmesi suretiyle bilançoda raporlanmaktadır. Değer düşüklüğünün olması durumunda UMS 36 no.lu standarda uygun olarak varlığın kayıtlı değeri karşılık ayırmak suretiyle geri kazanılabilir değerine indirilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 85).

Finansal kiralama yoluyla elde edilen maddi varlık, varlığın kiralama döneminin başındaki vergi avantaj veya teşvikleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden (makul değer) veya asgari kira ödemelerinin o tarihte indirgenmiş değerinden düşük olanı üzerinden aktifleştirilmektedir. Anapara kira ödemeleri yükümlülük olarak gösterilmekte ve ödendikçe azaltılmaktadır. Faiz ödemeleri ise, finansal kiralama dönemi boyunca konsolide gelir tablosunda giderleştirilmektedir. Finansal kiralama sözleşmesi ile elde edilen maddi varlıklar, varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulmaktadır. Mülkiyete ait risk ve getirilerin önemli bir kısmının kiralayana ait olduğu kiralama işlemi ise, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmakta, işletme kiralaları olarak yapılan ödemeler, kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile gelir tablosuna gider olarak kaydedilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 85).

Finansal borçların değerlendirilmesiyle ilgili olarak; krediler, alındıkları tarihlerde, alınan kredi tutarından işlem giderleri çıkartıldıktan sonraki değerleriyle kaydedilmektedir. Krediler izleyen tarihlerde, etkin faiz yöntemiyle hesaplanmış iskonto edilmiş değerleri ile mali tablolarda takip edilmektedir. Alınan kredi tutarı (işlem giderleri hariç) ile geri ödeme değeri arasındaki fark, gelir tablosunda kredi süresi boyunca muhasebeleştirilmektedir (Akbulut ve Yanık, 2007: 86).

Alım-satım amaçlı türev finansal araçlar, mali tablolara ilk olarak maliyet değeri ile yansıtılmakta, kayda alınmalarını izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleri (makul değer) üzerinden değerlendirilmektedir. Bu enstrümanların değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar gelir tablosunda raporlanmaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007: 86).

5.5.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler

UMS/UFRS'lere uygun finansal raporlamada, eski uygulamalara kıyasla, işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha ayrıntılı bilgiye dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde yer verilmesi gerekmektedir. SPK'nın yayınlamış olduğu "Mali Tablo ve Dipnot Formatları" hakkındaki duyuruda 44 adet dipnot ve ilgili UFRS'lerin numaraları yer almaktadır. 1 no.lu dipnotta şirketin organizasyonu ve faaliyet konusu, 2 no.lu dipnotta mali tabloların sunumuna ilişkin esaslar, 3 no.lu dipnotta uygulanan değerlendirme ilkeleri muhasebe politikaları yer almaktadır. 4-41 no.lu dipnotlar, bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin detaylı açıklamalarını içermektedir. 42 no.lu dipnotta hisse başına kazanç, 43 no.lu dipnotta nakit akış tablosu, 44 no.lu dipnotta ise mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da mali tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gerekli olan diğer hususlar yer almaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007: 86).

UFRS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir (Akdoğan, 2007: 115; Karaman, 2008: 40). Dipnotlar finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan temeller ve özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda yer almayan bilgileri açıklamak ve bunların anlaşılması için gerekli olan ek bilgileri sağlamaktadır. Dipnotlar, mümkün olduğunca sistematik bir biçimde ve aşağıdaki sırada sunulur (Gençoğlu, 2007: 48);

- TMS uyum tablosu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan, her kalem için destekleyici bilgi,
- Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar;
 1. Koşullu borçlar (TMS 37) ve henüz tahakkuk etmemiş sözleşmeye bağlı yükümlülükler,
 2. Finansal olmayan açıklamalar, örneğin; kuruluşun finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TMS 32).

Finansal tablolarda hangi ölçü temel veya temellerinin (örneğin; tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) kullanıldığı konularında bilgilendirilmeleri önemlidir. Çünkü finansal tabloların hangi temele göre hazırlandığı bunların analizini ve yorumunu etkileyecektir. Eğer finansal tablolarda birden çok ölçü temeli kullanılırsa örneğin; belli grup varlıklar yeniden değerlendirilmişse, her ölçü temelini uygulandığı varlık ve borç grubunu göstermek yeterlidir. Örneğin; gelir vergisine tabi olan bir kuruluşun, ertelenen vergi borçları ve varlıklarına uygulanabilenler de dâhil, gelir vergisiyle ilgili muhasebe politikalarını açıklaması beklenir. Eğer bir kuruluş döviz dayalı önemli yurtdışı faaliyetleri ve işlemleri varsa, kur farkı kar ve zararlarının belirlenmesine ilişkin muhasebe politikalarının açıklanması gerekir. İşletmeler birleşmişse, şerefiyenin ve

azınlık paylarının ölçülmesi için kullanılan politikalar açıklanır (Gençoğlu, 2007: 49).

Yine işletmeler, geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi bilanço tarihinde dipnotlarda açıklayacaklardır. Örneğin; cari piyasa fiyatının olmaması halinde maddi duran varlık sınıflarının geri kazanılabilir tutarlarının hesaplanmasında, stoklardaki teknolojik eskimenin etkisinde sürmekte olan yasal işlemlerin gelecekteki sonucuna bağlı tazminatlar ve kıdem tazminatı yükümlülükleri gibi uzun vadeli personel sosyal yardım borçlarıyla ilgili olarak geleceğe yönelik tahminlerde bulunmak gerekir (Sakarya, 2007: 206-207).

5.6. UFRS'nin Finansal Tablolara Etkisine Yönelik Bir Örnek

Aşağıda UFRS'nin finansal tablolara etkisini gösteren bir örnek verilmiştir (Bayraktar, 2008: 42):

Bir işletmenin 31.12.2006 tarihli bilançosunun aşağıdaki gibi olduğu kabul edelim.

<u>Varlıklar</u>	(YTL)
Nakit Değerler	10.000
Hisse Senetleri	50.000
Ticari Alacaklar	150.000
Ticari Mallar	400.000
Makineler	900.000
B.Amortisman	<u>(180.000)</u>
Toplam Varlıklar	1.330.000
<u>Borçlar</u>	(YTL)
Ticari Borçlar	320.000
Ödenecek Giderler	90.000
Tahviller	210.000
<u>Öz Sermaye</u>	(YTL)
Öz Sermaye	500.000
Dönem Kârı	<u>210.000</u>
Borçlar ve Özsermaye	1.330.000

İlave bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu ve kıdem tazminatı karşılığının ihmal edildiği varsayılmıştır:

1. Hisse senetlerinin İMKB kapanış fiyatları esas alınarak hesaplanan yılsonu değeri 65.000 YTL'dir.
2. Ticari alacakların ortalama 45 gün vadeli olduğu ve 31.12.2006 tarihindeki geçerli faiz oranının da %15 olduğu varsayılmıştır.
3. Ticari malların %10'unu oluşturan bir parti malın tahmini net satış değeri 30.000 YTL olarak ölçümlenmiştir.
4. Makineler, Temmuz 2006 tarihinde satın alınmış olup ekonomik ömrü 10 yıldır. Hurda değerinin bulunmadığı varsayılmıştır.
5. Ticari borçların ortalama vadesi 60 gündür.

6. Tahvillerin nominal değeri 250.000 YTL olup, yıllık %10 üzerinden faiz ödemeli ve iki yıl vadeli olarak 01.07.2006 tarihinde ihraç edilmiştir. İhraç tarihinde piyasada geçerli olan faiz oranı %12'dir.

7. Vergi oranı %30'dur.

UFRS ile uyumlu bir bilânço düzenlenmesi için yukarıdaki bilgilere göre düzeltme işlemlerinin yapılması gerekir.

Varlıklar	Notlar	(YTL)
Nakit Değerler		10.000
Hisse Senetleri	(1)	65.000
Ticari Alacaklar	(2)	147.402
Ticari Mallar	(3)	390.000
Makineler	(4)	900.000
B.Amortisman		(45.000)
Toplam Varlıklar		1.467.402

Borçlar	Notlar	(YTL)
Ticari Borçlar	(5)	312.632
Ödenecek Diğer Borç.	(7)	153.000
Ertelenen Vergi Borcu	(7)	25.271
Tahviller	(6)	270.534

Öz Sermaye	Notlar	(YTL)
Öz Sermaye		500.000
Dönem Kârı	(7)	210.000

Borçlar ve Öz sermaye	(YTL)
	1.467.402

- (1) Hisse senetleri piyasa değeriyle ifade edilerek aradaki fark kâr veya zarar hesabına kaydedilmiştir.
- (2) Ticari alacakların %15 faiz oranı üzerinden bilânço tarihine indirgenmesi gerekir. Buna göre alacakların bugünkü değeri $=150.000/(1+\%15)(45/360) = 147.402$ YTL olup aradaki fark gider kaydedilmiştir.
- (3) Ticari malların %10'unu oluşturan bölümün net gerçekleşebilir değeri 30.000 YTL olduğundan, 10.000 YTL'lik kısım gider kaydedilmiştir.
- (4) Makinelerin yıllık amortisman tutarı, 10 yıllık ekonomik ömre göre 90.000 YTL'dir. Ancak makinelerin kullanımına Temmuz ayı içinde başlanması nedeniyle birikmiş amortisman tutarının 45.000 YTL olarak raporlanması gerekir. Bu yüzden aradaki fark olan 135.000 YTL'nin (180.000-45.000) gider kaleminden çıkarılması zorunludur.
- (5) Ticari borçların bilânço tarihindeki değerinin hesaplanarak raporlanması gerekir. Buna göre ticari borçların $320.000 / (1+\%15)(60/360) = 312.632$ YTL olması ve aradaki farkın gelir kaydedilmesi gerekir.
- (6) Tahvillerin, teşekküllü bir piyasada işlem görmemesi nedeniyle, itfa edilmiş maliyet değeriyle ifade edilmesi gerekir. Öncelikle tahvillerin, ihraç tarihi itibarıyla, bugünkü değerinin ve iki yıllık tahvil faizlerinin bugünkü değerlerinin hesaplanarak toplanması gerekir. Bu değer $250.000 / (1+\%12)^2 = 199.298$ YTL ve $[25.000 \times (1-1/(1+\%12)^2) / \%12] = 42.251$ YTL

toplamından oluşur, 241.549 YTL (= 199.298+42.251). Buna göre tahvilin 31.12.2006'daki değeri $241.549 \times 1.12 = 270.534$ YTL olacaktır.

- (7) Yukarıda yer alan düzeltme işlemlerinden sonra kâr tutarı 294.236 YTL'ye ulaşmaktadır. Bu tutar üzerinden vergi karşılığı ayırarak, ödenecek vergi tutarı ile söz konusu vergi karşılığı arasındaki farkın ertelenmiş vergi tutarı olarak bilânçoda raporlanması gerekir.

Vergi matrahı $210.000 \text{ YTL} \times \%30 = 63.000$ ödenecek vergi tutarı

İlaveler:

Hisse senedi artışı	(1)	15.000
Amortisman farkı	(4)	135.000
Ticari borçlar reeskontu	(5)	7.368

Cıkartmalar:

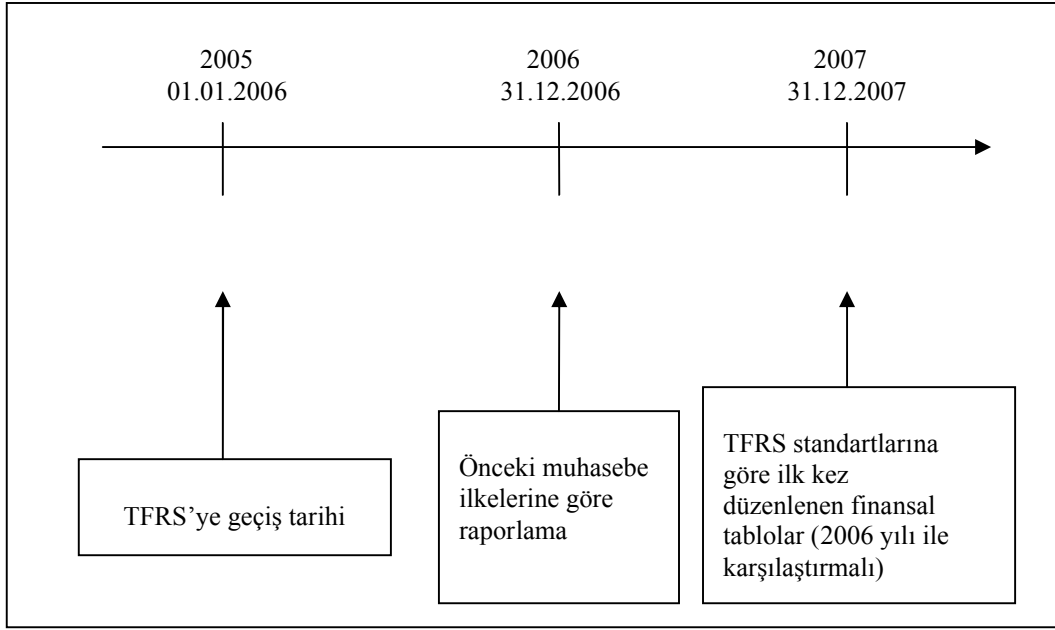
Ticari alacaklar reeskontu	(2)	(2.598)
Değer düşüklüğü zararı	(3)	(10.000)
Tahvil değerindeki fark	(6)	<u>(60.534)</u>
Ticari kâr tutarı	(7)	$294.236 \times \%30 = 88.271$ vergi gideri karşılığı
Vergi gideri karşılığı		<u>88.271</u>
Ertelenen vergi borcu		<u>25.271</u>
Vergi sonrası ticari kâr		<u>205.965</u>

5.7. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 1 standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ilk kez finansal tablolara ve ara dönem finansal raporlara uygulanmasına ilişkin ilke ve esasları düzenler. TFRS 1 standardı; TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolara ve TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporların sunulması durumunda, söz konusu raporların her birine uygulanır (TFRS 1 Mad.2).

Standart kapsamında yapılması gereken ilk işlem, geçiş tarihi itibarıyla TFRS açılış bilançosu düzenlenmesidir. TFRS'ye geçiş tarihi, TFRS'lerin ilk uygulanmasında TFRS'lere göre tam karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu dönemden önceki dönemin açılış bilançosu tarihidir. Açılış bilançosu TFRS 1'e uygun olarak hazırlanmalı ve geriye dönük uygulamalar, ihtiyarı ve zorunlu istisnalara ilişkin genel ilkeleri de içermelidir. Açılış bilançosunun, ilk uygulanan TFRS'ye uygun finansal tabloların bir parçası olarak yayınlanmasına gerek yoktur, ancak ilk sunulan finansal tabloların hazırlanması için baz olarak kullanılmaktadır (Terzi vd., 2007: 106).

Karşılaştırmalı bilginin sunulduğu yılın 2007 takvim yılı olması halinde, TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin zaman cetveli aşağıdaki gibi olacaktır (Deloitte, 2004: 7).



Şekil 5.1. TFRS'ye Uygun Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Zaman Cetveli (Evcı, 2008: 40)

Gerek TFRS açılış bilançosunda gerekse TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların sunulduğu tüm dönemlerde aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır.

TFRS açılış bilançosu düzenlemek için aşağıdaki işlemler yapılmalıdır (TFRS 1 Mad.10).

- TFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlar ilgili tabloya yansıtılır.
- TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri finansal tablolara yansıtılmaz.
- TFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmiş; ancak TFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmeleri gereken varlık, borç veya öz kaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır.
- Bilançoya yansıtılmış her türlü varlık ve borcun ölçümünde TFRS'ler uygulanır.

Açılış bilançosu düzenlenirken yürürlükte olan standartların uygulanması gerekmele birlikte TFRS 1 standardı, açılış bilançosu düzenlenmesi sırasında bazı standartların uygulanmasına muafiyet getirmiştir. Bunlar;

- TFRS 3 İşletme birleşmeleri,
- TMS 16 Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme,
- TMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar,
- TMS 21 Birikimli çevrim farkları,
- TMS 32 Bileşik finansal araçlar,
- TMS 27–28–31 Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar,
- TMS 39 Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması,
- TFRS 4 Hisse bazlı ödeme işlemleri,
- Sigorta sözleşmeleri,

- j) TMS 37, TMS 16 Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye ilişkin borçlar,
- k) TMS 17 Kiralama işlemleri,
- l) TMS 39 Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü.

İşletmenin TFRS'ye uygun finansal tablolar hazırlaması halinde, bunun işletmenin finansal pozisyonunu (bilançosunu), finansal performansını (gelir tablosunu) ve nakit akışını nasıl etkilediğini kamuoyuna açıklaması gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 19 Haziran 2003 tarihinde ilk kez UFRS'ye uygun finansal tabloların düzenlenmesi için geçiş kurallarının yer aldığı UFRS 1'i yayınlamıştır. Standardın yayınlanma amacı; bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının karşılaştırılabilir, UFRS'lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan, yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamak olarak açıklanmaktadır (Mad.1). Özellikle finansal tabloların karşılaştırmalı olarak sunulabilmesi için açılış bilançosunun da UFRS'ye uygun bir şekilde düzeltilmesi gerekmektedir.

Açılış bilançosu, bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihindeki bilançosu olarak tanımlanmaktadır (TFRS 1, EK A).

5.7.1. Açılış Bilançosunda Yapılması Gereken Zorunlu Düzenlemeler

Açılış bilançosunda yapılması gereken zorunlu düzenlemeler standardın onuncu maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre UFRS'yi ilk kez uygulayacak işletmelerin açılış bilançosunda uyması gereken kurallar şöyle sıralanmaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007: 72):

i. *UFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçların ilgili tabloya alınması gerekir (Mad. 10). Daha önce bilançooya yansıtılmayan, ancak UFRS'ye göre varlık ve borç olarak tanımlanan unsurların açılış bilançosuna dahil edilmesi gerekir. Örneğin (IAS PLUS, 2007);*

- UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre ayrılması gereken, ancak yasalarda öngörülmediği için genellikle ayrılmayan karşılıklardan, varsa garanti gider karşılıkları, dava karşılıkları gibi karşılıklar,
- UMS 39 Finansal Araçlar standardına göre, gömülü türevlerde dâhil olmak üzere tüm türev finansal varlıklar ve borçlar,
- UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına uygun şekilde ayrılması gereken sağlık ve hayat sigortası yükümlülükleri, izin ücretleri ve ikramiyeler,
- UMS 12 Gelir Vergileri standardına göre ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesaplanıp açılış bilançosunda raporlanması gerekmektedir.

ii. *Daha önce bilançoda yer alan, ancak UFRS'ye göre bilançoda yer almaması gereken varlık ve borçların açılış bilançosundan çıkarılması gerekir (Md. 10). Örneğin;*

- UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmeyen aktifleştirilmiş araştırma giderleri, kuruluş giderleri,
- UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre, karşılık olarak kabul edilmeyen yeniden yapılandırma karşılıkları, gelecekteki faaliyet zararları karşılıkları,

- Teşvik yasalarına göre hesaplanarak aktife alınan, ancak henüz kesinlik kazanmayan alacaklar açılış bilançosundan çıkarılır.
- iii. *Önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmiş, ancak UFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmeleri gereken varlık, borç veya özkaynak kalemlerinin yeniden sınıflandırılması gerekir (Mad. 10).*
 - UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar standardı, bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettülerin bilançoda borçlar içerisinde sınıflandırılmasına izin vermemektedir. Dolayısıyla açılış bilançosunda bu kalem öz kaynaklar grubunda geçmiş yıl karları (dağıtılmamış karlar) içinde yeniden sınıflandırılacaktır.
 - İşletmenin portföyüne aldığı ve varlık olarak sınıflandırdığı kendi hisse senetleri, UFRS'ye göre öz kaynaklara dâhil edilerek yeniden sınıflandırılır.
 - İşletme birleşmeleri neticesinde daha önce şerefîyeye dâhil edilen tanımlanabilir nitelikteki maddi olmayan duran varlıkların şerefîye hesabından çıkarılarak yeniden sınıflandırılması gerekebilir.
 - Önceki bilançoda öz kaynaklar grubunda sınıflandırılan zorunlu itfa edilebilir imtiyazlı hisse senetleri ve satılabilir hisse senetlerinin açılış bilançosunda borç olarak yeniden sınıflandırılması gerekir.
 - Maddi duran varlıklar içinde raporlanan “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”in bu gruptan çıkarılarak ayrı bir başlıkta izlenmesi gerekir (Akdoğan, 2006:12)
 - UMS 39 Finansal Araçlar standardına göre; alım satım amaçlı varlık ve borçlar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, satılmaya hazır varlıkların bu niteliklerine göre yeniden sınıflandırılmaları gerekir.
- iv. *UFRS bazı varlık ve borçlar için mevcut değerlendirme esaslarından farklı ölçme ve değerlendirme esasları getirmektedir. Açılış bilançosunda yer alan bu tür kalemlerin UFRS'ye uygun bir şekilde yeni değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlemesinin yapılması gerekir (Mad. 10). Örneğin; ticari alacaklar ve ticari borçların reeskont hesaplamasında kullanılacak faiz oranı ve hesaplanma şeklinde farklılaşma söz konusudur.*

UMS 18 Hasılat standardına göre vadeli satışlardan dolayı ortaya çıkan faiz gelirlerinin ayrı bir hesapta gösterilmesi gerekmektedir, Kıdem tazminatının hesaplanma şekli değişmiştir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde, UMS 36 Varlıklarda Değer Azalışı standardına göre değer azalışı olması halinde, varlıkların birikmiş amortisman ve birikmiş değer azalışı gösterilmek suretiyle bilançoda raporlanması gerekir.
- v. *UFRS'ye geçiş nedeniyle ortaya çıkan farklar özkaynaklar grubunda geçmiş yıllar Kar (zararları) hesabında muhasebeleştirilir (Mad. 11).*

5.8. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

“KOBİ'ler için UFRS'nin (bundan sonra standart olarak ifade edilecek) yayınlanması görece olarak uzun zaman almıştır. Standartın geliştirilmesine Eylül 2003'de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007'de tamamlanmıştır. Standartın yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standartın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreci uzatmıştır. Bu durum, standartın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur. Standart toplam otuz beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin

açıklandığı iki bölüm de dâhildir. Bu haliyle standardın minyatür bir UFRS seti gibi algılanması doğru değildir. Zira standart ile UFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiş olduğu görülmektedir (Çelik, 12.06.2010, www.tmsk.org.tr: 2).

Standardın orijinal metni yaklaşık 230 sayfadır. UFRS setinin yaklaşık 2.800 sayfa olduğu dikkate alınırsa gerçekte önemli bir sadeleştirme yapılmış olduğu açıktır. Bunun yanı sıra, UFRS seti finansal tablolar ekinde yaklaşık 3.000 adet bilginin finansal tablo notlarında açıklanmasını öngörürken standardın gerektirdiği notların hacmi 300'e kadar düşürülmüştür. Standart ile UFRS setinin halka açık olmayan şirketlerde uygulanmasında önemli bir darboğaz olarak ifade edilen açıklanacak bilgilerin çok fazla olması sorununun bu şekilde aşılmış olduğu görülmektedir.

KOBİ'ler için geliştirilecek özel standardın tek başına KOBİ'lerin ihtiyacını karşılayabilecek nitelikte olması gerektiği herkesçe kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle, geliştirilen "özel standardın" UFRS setine bağımlı olmadan uygulanabiliyor olması gerekir. Standardın önceki taslak versiyonuna getirilen önemli eleştirilerden biri de standardın UFRS setinden bağımsız olarak tek başına uygulanmasının mümkün olamamasıdır. Buna göre, standardın ilk versiyonunu uygulayabilmek için UFRS setini tam olarak uygulayabiliyor olmak gerekirken, bu durum yeni versiyon ile çok büyük ölçüde ortadan kalkmıştır (Çelik, 12.06.2010, www.tmsk.org.tr).

Standartta yapılan "maddi" sadeleştirmelerin yanı sıra doğru uygulanmasını sağlayacak içeriğe yönelik de önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Bu sadeleştirmeler şu şekilde gruplandırılabilir (Çelik, 12.06.2010, www.tmsk.org.tr):

- KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmayan standartlar kapsam dışında tutulmuştur. Kapsam dışında tutulan standartlar; bölümsel raporlama, ara dönem raporlama, hisse başına kazanç, satış amaçlı varlıklar standartlarıdır.
- Uygulanmasında seçim imkânı olan standartlarda basit olan alternatif tercih edilmiştir. Örneğin; finansal araçların sınıflandırılmasında sadeleştirmeler yapılmıştır. Aynı şekilde oransal konsolidasyonun uygulanması kaldırılmıştır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır. Benzer olarak devlet yardımları standardında var olan çeşitli opsiyonlar kaldırılmıştır.
- Muhasebeleştirme ve ölçmede de sadeleştirmeler bulunmaktadır. Örneğin; standartta şerefiyenin itfa edilmesi söz konusudur. Benzer olarak, finansal araçların ölçülmesinde önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Araştırma geliştirme giderlerinin her koşulda gider olarak raporlanması, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin mümkün olmaması gibi sadeleştirilmeler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Standartların uygulanma başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayanlara bağlıdır. KOBİ'lerin finansal raporlamasını yapan "KOBİ boyutlu" muhasebecilerin büyük ölçüde eğitim açığı bulunmaktadır. Bu amaçla standartla birlikte IASB tarafından geniş bir eğitim faaliyetinin de başlatılması planlanmaktadır. Standardın uygulamasını kolaylaştıracak uygulama rehberi ve eğitim materyalleri de IASB tarafından hazırlanmaktadır. Bunlara ek olarak uygulayıcıların eğitimini gerçekleştirecek eğitimcilerin eğitimi de KOBİ'ler için IFRS standardı projesi kapsamında planlanmıştır.

5.9. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Tüm Gelişmeler

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından TMS/IFRS adıyla yayımlanmakta olan Standartlar, IASB tarafından yayımlanan Standart ve Yorumlarla bire bir uyumludur. Söz konusu Standartlara ilişkin olarak Resmi Gazetede günümüze kadar yayımlanan Tebliğlere, yayımlandıkları şekilde yer verilmiştir (TMSK, 01.09.2010, www.tmsk.org.tr).

Tüm standart ve yorumların bu güne kadar geçirdiği evreler ve değişimler; Kavramsal Çerçevenin Ek 5'te, TMS'lerin Ek 6'da, IFRS'lerin Ek 7.'de, TMS Yorumlarının Ek 8'de, IFRS Yorumlarının geçirdiği değişimler ise Ek 9'da ayrıntılı olarak verilmiştir.

6. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ VE KAHRAMANMARAŞ'TA BİR ALAN ÇALIŞMASI

6.1. Araştırmanın Amacı

Kahramanmaraş ilinde faaliyet gösteren işletmelerin, muhasebeden sorumlu yöneticilerinin finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren finansal raporlama standartları ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarının tespit edilmesidir.

6.2. Araştırmanın Sınırları

Araştırma Kahramanmaraş ilinde yer alan küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri (KOBİ'leri) kapsamaktadır. Yapılan alan çalışmamızı uygulamak için Kahramanmaraş Organize Sanayi Bölgesindeki işletmeler ve organize sanayi bölgeleri dışında kalan diğer işletmelere ulaşılmaya çalışılmıştır.

6.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Araştırmanın kapsamını Kahramanmaraş ilinde faaliyet gösteren KOBİ niteliğindeki işletmeleri oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında tesadüfî seçilen 46 adet işletmenin, muhasebeden sorumlu yöneticileri ile görüşülerek anket formu doldurulmuştur.

Araştırma kapsamında yer alan anket formunda işletmeye ait tanımlayıcı bilgiler, görüşülen yöneticinin eğitim durumu ile ilgili bilgiler ve TFRS ve finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarını ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Anketi cevaplandıran muhasebe sorumlusu yöneticilerden elde edilen cevapların analiz sonuçları SPSS 11.5 istatistik paket programı kullanılmak suretiyle analiz edilmiş ve yorumlanmıştır. Elde edilen tabloların analiz edilmesi ve yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

6.4. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmada öncelikle muhasebe sorumluları ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere daha sonra ise muhasebeden sorumlu yöneticilerin eğitim durumları, mesleki unvanları, değişiklikler için hazırlıkların yapılması ve TFRS'nin uygulanması sırasında karşılaşılan engellerle ilgili çeşitli analizlere yer verilmiştir

6.4.1. Genel Bilgiler

Tablo 6.1. Şirket Türü

	Sayı	Yüzde(%)
Limited Şirket	30	65,2
Anonim Şirket	16	34,8
Toplam	46	100,0

Araştırma kapsamına dâhil edilen şirketlerin türleri incelendiğinde, 30 (%65,2) şirketin Limited, 16 (%34,8) şirketin ise Anonim Şirket statüsünde olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 6.2. İşletmeye Ait Muhasebe Departmanı

	Sayı	Yüzde %
Evet	25	54,3
Hayır	21	45,7
Toplam	46	100,0

Yapılan araştırmada katılımcılara işletmeye ait muhasebe departmanının olup olmadığı sorulduğunda 46 şirketten 25'inde (%54,3) ayrı bir muhasebe departmanı olduğu, 21'inde (%45,7) ise ayrı bir muhasebe departmanı olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 6.3. Muhasebeden Sorumlu Yöneticinin Eğitim Durumu

	Sayı	Yüzde %
Fakülte Seviyesinden Daha Alt Düzeyde Eğitim Görenler	6	24,0
Fakülte Seviyesi ve Üstü Eğitim Görenler	19	76,0
Toplam	25	100,0
Muhasebe departmanı olmayan işletmeler	21	
Toplam	46	

Tablo 6.3'e bakıldığında ankete katılan muhasebeden sorumlu yöneticilerden 6 (%24) kişinin "Fakülte Seviyesinden Daha Alt Eğitim Düzeyi"ne, 19 (%76) kişinin ise "Fakülte Seviyesi ve Üstü Eğitim Düzeyi"ne sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 6.4. Muhasebeden Sorumlu Yöneticinin Mesleki Unvanı

	Sayı	Yüzde (%)
SM	9	24,0
SMMM	16	76,0
Toplam	25	100,0
Muhasebe departmanı olmayan işletmeler	21	
Toplam	46	

Tablo 6.4.'deki sonuçlar incelendiğinde muhasebeden sorumlu yöneticilerin çoğunluğunun 16'sının (%76) SMMM olduğu görülmektedir. Ayrıca yöneticilerin yaklaşık 9'unun (%24) SM unvanlarına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 6.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS/TMS) Konusunda Bilgi Düzeyi

	Sayı	Yüzde (%)
Evet	24	52,2
Hayır	22	47,8
Toplam	46	100,0

Tablo 6.5'teki analiz sonuçlarına bakıldığında katılımcıların 24 tanesinin (%52,2) TFRS hakkında bilgi sahibi oldukları, 22 tanesinin (%48,8) TFRS hakkında bilgi sahibi olmadıkları anlaşılmaktadır.

Bu nedenle araştırmamızın analizinden sağlıklı bir sonuç elde edebilmek için 22 tane veri ayrı tutularak kalan 24 adet TFRS hakkında bilgiye sahip muhasebeden sorumlu yöneticilerin verileriyle analiz sonuçlandırılmıştır.

Tablo 6.6. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmelerde Hazırlık Yapılması

	Sayı	Yüzde (%)
Evet	9	36,0
Hayır	16	64,0
Toplam	25	100,0
Muhasebe departmanı olmayan işletmeler	21	
Toplam	46	

Araştırmaya katılan yöneticilerin “TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapılıyor mu?” sorusuna dokuzu (%36'sı) evet, on altısı (%64'ü) hayır cevabını vermişlerdir ve katılımcılar genel olarak hazırlık yapılmadığını belirtmişlerdir. Kalan 21 işletmenin ise muhasebe departmanı bulunmamaktadır.

Bu bölümde araştırmaya katılan muhasebe sorumluları ile ilgili genel bilgiler verilmiş olup bir sonraki bölümde TFRS'nin getireceği değişikliklere hazırlık yapan veya yapmayan muhasebe sorumlularının TFRS'ye bakış açıları incelenecektir.

6.4.2. TFRS'nin Getireceği Değişikliklere Hazırlıklar İle Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları

“TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapılıyor mu?” sorusunu yanıtlayan 24 muhasebeden sorumlu yönetici, Tablo 6.7'de gösterilen önermelere farklı derecelerde katılmışlardır. Ortalamalar incelendiğinde muhasebe yöneticilerinin önermelere genel itibari ile katıldıkları görülmektedir. Ancak katılımcılardan “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yeterli olduğunu ülkemizde TFRS'nin uygulanmasına gerek olmadığını düşünüyorum” önermesinde hem hazırlık yaptıklarını söyleyenlerin hem de hazırlık yapmadıklarını söyleyenlerin kararsız kaldıkları görülmektedir.

Tablo 6.7. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmelerde Hazırlık Yapılıp Yapılmamasına göre Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açıları

	TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapılıyor mu?	Toplam	Ortalama*	Std. Sapma
KOBİ'ler dâhil tüm işletmelerin TFRS ile uyumlu mali tablo hazırlamaları gereklidir.	Evet	8	2,25	1,035
	Hayır	16	2,25	1,065
TFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolar işletmenin ekonomik ve mali yapısını tek düzen muhasebe sistemine göre daha doğru, şeffaf ve gerçekçi olarak ortaya koyacaktır.	Evet	8	1,50	0,535
	Hayır	16	1,75	0,775
Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yeterli olduğunu ülkemizde TFRS'nin uygulanmasına gerek olmadığını düşünüyorum.	Evet	8	3,25	1,488
	Hayır	16	3,38	0,806
TFRS'lerin bir kısmında çok fazla ayrıntı ve detaya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirecektir.	Evet	8	2,38	0,916
	Hayır	16	2,31	0,873
TFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar, karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmaktadır.	Evet	8	1,50	0,535
	Hayır	16	2,13	0,885
TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar, işletmelere stratejik ve önemli kararların alınmasında doğru ve güvenilir finansal bilgi sunar.	Evet	8	2,00	0,756
	Hayır	16	2,25	0,447
TFRS'ye uygun olarak düzenlenen finansal tablolar finansal analizin daha sağlıklı yapılmasını sağlar.	Evet	8	1,75	0,707
	Hayır	16	2,06	0,772
TFRS'ye göre hazırlanan nakit akış tabloları, finansal analizin etkinliğini ve verimliliğini artırır.	Evet	8	2,50	1,309
	Hayır	16	2,44	0,727
Standartların uygulama örnekleriyle desteklenmemesi, teknik olarak uygulanmasını zorlaştırmaktadır	Evet	8	2,38	1,506
	Hayır	16	2,13	0,619

*1= Kesinlikle Katılıyorum, 2= Katılıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılmıyorum, 5= Kesinlikle Katılmıyorum

6.4.3. Meslek Grupları İle Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları

Tablo 6.8. Meslek Gruplarına Göre Muhasebe Sorumlularının TFRS'ye Bakış Açıları

	Muhasebeden sorumlu yöneticinin eğitim durumu	Toplam	Ortalama*	Std. Sapma
TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar anlaşılır ve kolaydır.	Fakülte Seviyesinden Daha Alt Düzeyde Eğitim Görenler	3	2,00	0,000
	Fakülte Seviyesi ve Üstü Eğitim Görenler	15	2,33	0,724
TFRS uygulamalarında, bir mali nitelikli işlemin, mali tablolarda gösteriminde birden fazla TFRS'nin kullanımı ve yorumu gerekmektedir.	Fakülte Seviyesinden Daha Alt Düzeyde Eğitim Görenler	3	1,67	0,577
	Fakülte Seviyesi ve Üstü Eğitim Görenler	15	2,47	1,060
TFRS'lerin anlaşılması zor bir dile sahip olması ve standartlar setinin teknik ve karmaşık bilgilerle donatılması mali tabloların hazırlanmasını zorlaştırmaktadır.	Fakülte Seviyesinden Daha Alt Düzeyde Eğitim Görenler	3	2,67	0,577
	Fakülte Seviyesi ve Üstü Eğitim Görenler	15	2,20	0,941

*1= Kesinlikle Katılıyorum, 2= Katılıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılmıyorum, 5= Kesinlikle Katılmıyorum

Tablo 6.8'de muhasebeden sorumlu yöneticilerin eğitim durumu ile ilk sütunda yer alan önermeler karşılaştırılmıştır. Verilen tablo dikkatlice incelendiğinde fakülte seviyesinden daha alt düzeyde eğitim gören muhasebe sorumluları ile fakülte seviyesi ve üstü eğitim gören muhasebe sorumlularının “TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar anlaşılır ve kolaydır”, “TFRS uygulamalarında, bir mali nitelikli işlemin, mali tablolarda gösteriminde birden fazla TFRS'nin kullanımı ve yorumu gerekmektedir” ve “TFRS'lerin anlaşılması zor bir dile sahip olması ve standartlar setinin teknik ve karmaşık bilgilerle donatılması mali tabloların hazırlanmasını zorlaştırmaktadır” önermelerine genel itibari ile katıldıkları gözlenmektedir. Ancak söz konusu önermelerin standart sapmalarına bakıldığında fakülte seviyesi ve üzeri eğitim gören muhasebe yöneticilerinin katılım derecelerinin homojen dağılmadıkları yani eğitim seviyesi bakımından her bir muhasebe sorumlusunun diğerinden farklı katılım derecesine sahip olduğu ortaya çıkmıştır.

6.4.4. Muhasebe Sorumlularının Mesleki Unvanları ile Finansal Tabloların Düzenlenmesine Bakış Açılarının İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları

Tablo 6.9. Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Mesleki Unvanlarına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Önermelere Bakış Açıları

	Muhasebeden sorumlu yöneticinin mesleki unvanı?	Toplam	Ortalama*	Std. Sapma
TFRS’de mali tabloların düzenlenme şekli değişmektedir.	SM	6	2,17	0,408
	SMMM	13	1,92	0,641
TFRS ile mali tabloların ismi ve kapsamı değişmektedir. Bilâncolar “finansal pozisyon tablosu”, gelir tabloları ise “finansal performans tablosu” olarak nitelendirilmektedir.	SM	6	1,67	0,516
	SMMM	13	2,08	0,760
TFRS ile faaliyet tabanlı finansal raporlamaya geçilmektedir.	SM	6	2,17	0,983
	SMMM	13	2,31	1,109
TFRS’de finansal tablolarda işletme aktiviteleri 3 başlıkta gruplandırılmaktadır. Bunlar; işletme, yatırım ve finansal faaliyetlerdir.	SM	6	2,00	0,894
	SMMM	13	2,15	0,899
TFRS’ye geçilmesiyle varlık ve yükümlülüklerin değerlemelerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kısmen ya da tamamen kullanılacaktır.	SM	6	2,33	0,516
	SMMM	13	2,15	0,801

*1= Muhtemelen Doğru, 2= Doğru, 3= Şüpheli, 4= Muhtemelen Yanlış, 5= Kesinlikle Yanlış

Tablo 6.9’da Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgiye sahip olduğunu ifade eden katılımcıların mesleki unvanlarına göre yukarıda verilen önermeleri konusundaki bilgi düzeyleri incelenmiştir. Tablo dikkatlice incelendiğinde serbest muhasebecilerin (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM) verilen önermeleri ortalamalar itibari ile genelde “Doğru” bulduklarını diğer bir ifadeyle bu konuda gerçekten bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Ancak önermeler için standart sapmalara bakıldığında “TFRS ile mali tabloların ismi ve kapsamı değişmektedir. Bilâncolar “finansal pozisyon tablosu”, gelir tabloları ise “finansal performans tablosu” olarak nitelendirilmektedir” ve “TFRS’ye geçilmesiyle varlık ve yükümlülüklerin değerlemelerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kısmen ya da tamamen kullanılacaktır” önermeleri için hem Serbest Muhasebeciler (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) birbirine benzer cevaplar vermemiştir. Yani tüm muhasebe sorumluları önermelere verdikleri cevaplar itibari ile kendi aralarında heterojen bir yapı oluşturmuşlar ve cevapları birbirinden çok farklılaşmıştır.

6.4.5. TFRS'nin Getireceği Değişikliklere Hazırlıklar İle Muhasebe Sorumlularının Karşılaştıkları Engellerin İlişkilendirildiği Araştırma Bulguları

Tablo 6.10. TFRS'nin Getireceği Değişiklikler İçin İşletmede Hazırlık Yapan ve Yapmayan Muhasebe Yöneticilerinin Karşılaştıkları Engeller

Engeller	TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapıyor mu?	Toplam	Ortalama*	Std. Sapma
Anlaşılmasının ve yorumunun zaman alıcı olması	Evet	5	1,80	0,837
	Hayır	11	2,18	1,079
Üst düzey mesleki eğitimi gerektirmesi	Evet	6	1,50	0,548
	Hayır	11	2,55	1,214
Karmaşık olması	Evet	4	3,00	1,414
	Hayır	11	2,18	1,079
Detaylı olması	Evet	4	3,50	0,577
	Hayır	11	3,09	1,044

*1= En Önemli Engel, 2= Önemli Bir Engel, 3= Çok Önemli Bir Engel Değil, 4= Önemsiz Bir Engel, 5= En Önemsiz Engel

Tablo 6.10'da TFRS'nin uygulanması aşamasında karşılaşılan bazı engeller "TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapıyor mu?" sorusuyla karşılaştırılarak incelendiğinde hazırlık yapıldığını söyleyen yöneticiler "anlaşılmasının ve yorumunun zaman alıcı olması" ve "üst düzey mesleki eğitimi gerektirmesi" sorunlarını genel olarak önemli bir problem olarak görürlerken "karmaşık olması" ve "detaylı olması" sorunlarını çokta önemli bir problem olarak görmemektedirler. Öte yandan TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmelerinde herhangi bir hazırlık yapılmadığını söyleyen yöneticiler genel itibari ile söz konusu engelleri önemli bir sorun olarak görürlerken detaylı olması sorununu çokta önemli bir problem olarak görmemişlerdir.

7. SONUÇ

Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtılması için uyulması gereken ilke ve kurallar bütününe muhasebe standartları denilmektedir (Bostancı, 2002: 2). Muhasebe uygulamaları şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemini ortaya koymakta ve ayrıca uluslar arası muhasebe standartlarının oluşumunun bir zorunluluk olduğunu gözler önüne sermektedir.

Muhasebe standartlarının farklı kurumlar tarafından farklı şekillerde belirlenmesi ülkeler arasında muhasebe uygulamaları açısından önemli farklılıklar oluşturmuştur. Ancak son dönemlerde küreselleşmeyle birlikte yaşanan gelişmeler ülkelerin muhasebe standartlarının yakınsaklaşması çalışmalarına hız vermelerine yol açmıştır.

Standartların oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Oluşturulan söz konusu standartlar birçok ülkede yerli ve yabancı pek çok şirket tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada K.Maraş ilindeki KOBİ niteliğindeki işletmelerin, muhasebeden sorumlu yöneticilerinin TFRS konusunda bilgi düzeyleri ve TFRS'nin finansal tablolar üzerine etkileri konusuna bakış açıları araştırma konusunu oluşturmuştur.

K.Maraş ilindeki KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin, standartlar konusunda tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıkları, ancak yararları konusunda olumlu görüşlere sahip oldukları, anket çalışmaları ile tespit edilmiştir.

Muhasebeden sorumlu işletme yöneticilerinden TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmelerinde hazırlık yaptıkları ve yapmadıklarını söyleyenlerin aşağıda belirtilen TFRS'lerin uygulanması esnasında karşılaşılan engellere farklı düzeylerde önem verdikleri tespit edilmiştir. Bu engeller;

- Anlaşılmasının ve yorumunun zaman alıcı olması
- Üst düzey mesleki eğitimi gerektirmesi
- Karmaşık olması
- Detaylı olması

Bu belirtilen önermelerden “Üst düzey mesleki eğitimi gerektirmesi” engeli katılımcılar tarafından en önemli engel olarak görülmüştür.

Yapılan çalışmada muhasebeden sorumlu yöneticilerin, “TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmenizde hazırlık yapıyor mu?” sorusuna verdikleri cevaplar analize tabi tutulduğunda muhasebeden sorumlu yöneticilerin verilen önermelere genel itibari ile katıldıkları gözlenmiştir. Bu önermeler:

- KOBİ'ler dâhil tüm işletmelerin TFRS ile uyumlu mali tablo hazırlamaları gereklidir.
- TFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolar işletmenin ekonomik ve mali yapısını tek düzen muhasebe sistemine göre daha doğru, şeffaf ve gerçekçi olarak ortaya koyacaktır.
- TFRS'lerin bir kısmında çok fazla ayrıntı ve detaya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirecektir.
- TFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar, karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmaktadır.
- TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar, işletmelere stratejik ve önemli kararların alınmasında doğru ve güvenilir finansal bilgi sunar.

- TFRS'ye uygun olarak düzenlenen finansal tablolar finansal analizin daha sağlıklı yapılmasını sağlar.
- TFRS'ye göre hazırlanan nakit akış tabloları, finansal analizin etkinliğini ve verimliliğini artırır.
- Standartların uygulama örnekleriyle desteklenmemesi, teknik olarak uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

Ancak katılımcıların “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yeterli olduğunu ülkemizde TFRS'nin uygulanmasına gerek olmadığını düşünüyorum” önermesinde hem hazırlık yaptıklarını söyleyenler hem de hazırlık yapmadıklarını söyleyenlerin kararsız kaldıkları görülmektedir.

Standartları uygulayacak olan kişilerin de standartları çok iyi bilmesi ve doğru bir şekilde uygulaması için önceden bir takım hazırlıkların yapılması adeta bir zorunluluk olarak görülmektedir. Çünkü muhasebe bilgileri işletme içinde olduğu kadar işletme dışındaki ilgili kişi ve kuruluşlar açısından da önemlidir.

Muhasebeden sorumlu yöneticilerin eğitim düzeyleri ile TFRS'ye bakış açılarının ilişkilendirildiği analizlerin neticesinde tüm muhasebe sorumlularının önermelere genel itibari ile katıldıkları gözlenmiştir. Bu önermeler;

- TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar anlaşılır ve kolaydır.
- TFRS uygulamalarında, bir mali nitelikli işlemin, mali tablolarda gösteriminde birden fazla TFRS'nin kullanımı ve yorumu gerekmektedir.
- TFRS'lerin anlaşılması zor bir dile sahip olması ve standartlar setinin teknik ve karmaşık bilgilerle donatılması mali tabloların hazırlanmasını zorlaştırmaktadır.

Ancak yapılan bu analizde fakülte düzeyi ve üzeri eğitim alan muhasebe sorumlularının genel olarak verilen önermelere katılım derecelerinin daha yüksek olduğu dikkati çekmektedir.

Finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili aşağıda yer verilen görüşlere serbest muhasebeciler yaklaşık aynı cevapları vererek homojen bir yapı sergilemişler ve önermeleri genel itibari ile doğru bulmuşlardır.

- TFRS'de mali tabloların düzenlenme şekli değişmektedir.
- TFRS ile mali tabloların ismi ve kapsamı değişmektedir. Bilânçolar “finansal pozisyon tablosu”, gelir tabloları ise “finansal performans tablosu” olarak nitelendirilmektedir.
- TFRS ile faaliyet tabanlı finansal raporlamaya geçilmektedir.
- TFRS'de finansal tablolarda işletme aktiviteleri 3 başlıkta gruplandırılmaktadır. Bunlar; işletme, yatırım ve finansal faaliyetlerdir.
- TFRS'ye geçilmesiyle varlık ve yükümlülüklerin değerlemelerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kısmen ya da tamamen kullanılacaktır.

Yukarıdaki önermeler için yapılan bu analizde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin verdikleri cevapların genelinde heterojen bir yapı olduğu gözlenmiştir. Yani SMMM'lerin doğru bulma dereceleri birbirinden farklılaşmıştır.

Muhasebe uygulamalarında önemli bir yeri olan muhasebe mesleği, standartların uygulanması aşamasında büyük öneme sahiptir. Bu nedenle özellikle standartlara geçişin hazırlık sürecinde meslek mensuplarının eğitimleri göz ardı edilmemelidir. Muhasebecilere yönelik eğitici adımların, geçiş sürecini kolaylaştıracağı düşünüldüğünden, gerek meslek odalarında, gerekse üniversitelerde, teknik ve pratik eğitimlerin verilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

TFRS'nin uygulanma sürecinde TFRS'nin IFRS ile uyumu sağlanmalı, kanun ve diğer düzenlemelerle TFRS'lere yasal nitelik kazandırılmalı, ilgili gruplarca TFRS benimsenmeli desteklenmeli, bu uygulamanın denetlenmesini sağlayacak Uluslar arası

Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları uygulamaya konulmalı, kalite güvencesi gözetim programı oluşturulmalı ve gözetimi yapacak yetkili kuruluşlar belirlenmeli ve muhasebeden sorumlu yöneticilere sürekli eğitim verilerek TFRS ve IFRS hakkında gerekli bilgi aşılanmalıdır.

KAYNAKLAR

- ACAR, D. ve ŞENOL, H., 2008. “Türkiye’de Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Uygulamalarının Kronolojik Analizi”, Uluslar arası Türkiye Cumhuriyeti Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, 22-24 Ekim, Isparta, ss. 811-819.
- AĞÇA, A., ve AKTAS, R., 2007. “Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 18, ss. 95-103.
- AKBULUT, Y., ve YANIK S., 2007. “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 9 (4), ss.65-72.
- AKDOĞAN, N., 2010. “Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, ss.34-40.
- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N., 2007. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1051s.
- AKDOĞAN N., 2007. “TMS ve TFRS ‘lerin Genel Amaçlı Finansal Tablolara Etkisi” Prof. Dr. Nejat TENKER’e Armağan, Gazi Üniversitesi İİBF. Yayını, Ankara.
- AKDOĞAN, N., 2007. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6%20hakemsiz%20nalan%20akdogan.pdf> (19.06.2010).
- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N., 2001. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 405s.
- AKDOĞAN, N.; TENKER, N., 1992. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, 594s.
- AKGÜÇ, Ö., 1995. Mali Tablolar Analizi, 9. Baskı, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 535s.
- AKSOY, T. 2005. “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 71, ss.182-199.
- ALPAN, F., vd., 2000. Excel İle Finans, Literatür Yayınları, İstanbul, 541s.
- ANIL, N., vd., 2006. “Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta”, E- Yaklaşım, Mayıs, Sayı: 34.
- ANONİM, 1999. Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 9. Baskı, Ankara.
- ARIKAN Y., 1996. Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08- YAHYAARIKAN60.doc> (03.05.2010).
- ASLAN, S., 2007. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXIII (2), ss. 203-221.
- ATAMAN, Ü., 1997. Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 595s.
- AYBOĞA, H., 2008. “Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelerin Türk İşletmeciliği Üzerine Etkileri”, VII. Anadolu İşletmecilik Kongresi, Hitit Üniversitesi, 8-10 Mayıs, Çorum, ss. 609-619.

- BAŞPINAR, A., 2004. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Mayıs-Aralık, ss.42-57.
- BAŞAR, A. B., Finansal Piyasalar Açısından Kaliteli Finansal Raporlama ve Bileşenleri, <http://home.anadolu.edu.tr/~abbasar/CINAR.doc> (23.08.2010).
- BAŞAR, A. B., 2010. İşletmelerde Nakit Akış Bilgilerinin Raporlanması ve Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 140s.
- BAYRAKTAR, B., 2008. “Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri Ve Tek Düzen Hesap Planı İle Karşılaştırmalı Bir Örnek”, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- BOSTANCI, S., 2003. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan Tms-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62, Mart .
- BOSTANCI, S. 2002. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59.
- ÇAKIR, M., ve AKAY, H., 2009. “23 No.lu Kazak Muhasebe Standardı: Küçük Ve Orta Boy İşletmelerde Raporlama”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 21, ss. 9-22.
- ÇANKAYA, F. 2007. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6), ss.127-148.
- ÇELİK, O., 2009. “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Genel Bakış”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs_genel_bakis.pdf, (12.06.2010)
- ÇİFTÇİ, Y. ve ERSERİM, A., “Muhasebe Standartlarında Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi” http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci%26aerserim_icam08.pdf (23.03.2010).
- DELOÏTTE, 2004. “First Time Adoption to IFRS”, August,
- DEMİR, Volkan, 2007. “KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, Mali Çözüm, Sayı: 80, Mart-Nisan, ss.43-58
- EROL, C., 1999. İşletmelerde Finansal Yönetim, İmge Kitabevi, Ankara, 371s.
- ERSOY, A. ve BUYRUK, A., 2006. “İşletme Birleşmelerinin Uluslar arası Muhasebe Standardı (22) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı (IFRS)’e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi –II”, Marmara Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, 6 (15), Nisan, 150s.
- EVCİ, S., 2008. “Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- GENÇOĞLU, Ü.G., 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 396s.
- GENÇTÜRK, M., 2008. “İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(15), ss.56-72.
- GÖKÇEN, G., AKGÜL, B.A. ve ÇAKICI, C., 2006. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)”, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, ss. 1-212.

- GÖKYOKUŞ, S., http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=91&Itemid=92, (16.05.2010).
- GÖNEN, S. ve UĞURLUEL, G., “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ufrs) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69 (12.03.2010)
- HİLAL, H., 2007. “Hisse Senedi Satın Almada Finansal Bilgi Sisteminin Etkisinin Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- HUNG, M. ve SUBRAMANYAM, K. R., 2004. “Financial Statement Effects Of Adopting International Accounting Standards: The Case Of Germany”,
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921.
<http://www.ecoyatirim.com.tr>, 23.06.2010.
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/muhsisteb1ekmuh3?OpenPage>, (11.08.2010).
http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/03EE6DB6-4920-461A-88EC-94F5A9BAD73C/2126/001_4.pdf, (11.08.2010).
<http://www.hazine.gov.tr/sdk2004/sdk.htm> (03.05.2010).
<http://www.tfrs.net> (17.05.2010).
<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/searchdergi.asp> (09.04.2010).
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Microsoft%20Word%20-%20UMS%207%20Uygulama%20Örneği.pdf> (23.04.2010).
<http://www.yatirimyap.com/PDF/SPK/malitable.pdf> (11.06.2010).
http://www.finanskulup.org.tr/assets/sunum/Emre_Halit_Uluslararası_Finansal_Raporlama.pdf (05.04.2010).
[http://www.ba.metu.edu.tr/~adil/BA-web/acct/TMS/TMS1%20\(Finansal%20Tablolarin%20sunulusu\).doc](http://www.ba.metu.edu.tr/~adil/BA-web/acct/TMS/TMS1%20(Finansal%20Tablolarin%20sunulusu).doc)(09.06.2010).
- <http://www.tmsk.org.tr/standartlar.html> (05.04.2010).
- İBİŞ C. ve ÖZKAN S., 2006. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74, İstanbul.
- KARAMAN, N., 2008. “Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı’na Göre Hazırlanan Bilanço Ve Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması Ve Bir Uygulama” Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- KARAN, M. B., 2001. Yatırım Analizi ve Portföy Yönetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 715s.
- KARAPINAR, A., 2007. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 173, Mayıs.
- KARAPINAR, A. ve ZALF, F., 2006. “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Ve Standart Taslağının Getirdikleri”, E-Yaklaşım, Sayı: 36, Temmuz, ss.15
- KARKACIER, A., 2009. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- KÖTÜOĞLU, Ş. G., 2008. “Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması” Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

- MISIRLIOĞLU, İ. U., 2006. “UFRS ve BASEL-II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations”, Sayı:76, ss. 21-32. Mali Çözüm İSMMMOMO Yayın Organı, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/76MaliCozum/1ismailufukmisirlioglu.pdf> (19.06.2010).
- MONICA, V. ve TEODORİ, C., 2008. “The international accounting standards (Ias/Ifrs) and Italian non-listed companies: perception and financial impact. The results of an empirical survey”, AACF (MODAV) 5th International Accounting Conference, İstanbul, 13-15 Kasım.
- MORRİL, C. ve MORRİLL, J., 2003. “Internal Auditors and the External Audit: A Transaction Cost Perspective”, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), ss. 490 – 504.
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ (MSUGT), Sıra No:1, 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete Sayı: 21447 <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997> (13.06.2010).
- OKAY ÖRERLER, E., 2005. “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:15, ss.1-8.
- OKKA, O., 2009. *Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler*, 3.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 630s.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A., 2007. “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)”, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A., 2008. *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZDEMİR, O., 2007. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresi’ndeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- ÖZER, G., 1996. *Muhasebe Kârları İle Hisse Senedi Verimleri Arasındaki İlişkiler*, Sermaye Piyasası Kurumu Yayınları, Yayın No:31, Pelin Ofset, Ankara.
- ÖZKAN, S. ve ERDENER ACAR, E., 2010. “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış The Impacts Of International Accounting/Financial Reporting Standards On The Financial Statement Analysis: An Overview”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, ss. 49-86.
- ÖZTÜRK, C., “2007. Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler Ve Yorumlar” http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=59&Itemid=92 (15.02.2010).
- RODOPLU, G., AKDEMİR, A., 1998, *İşletme Bilimine Giriş*, Isparta, 263s.
- SAKARYA, Ş., 2007. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı: 4, Cilt: 9, Aralık.
- SARIOĞLU, K., 2004. “Türkiye’de Hazırlanan Finansal Tabloların Anlaşılabilirliği Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- SAYAR, Z. ve OKUR, M., 2007. “Kobi Finansal Raporlama Standartları Taslağı Ve Ülkemizde Uygulanabilirliği” http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/ULUDAG_UNIVERSITESI_SEMPOZYUM_KOBI_FINANSAL_RAPORLAMA_bildiri.pdf (15.07.2010)

- SCHROEDER R. G., CLARK M. W. ve CATHEY J. M., 2005. Financial Accounting Theory and Analysis, John Wiley & Sons, 8th Edition.
- SELİMOĞLU, K. S., 2008. “Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1n%C4%B1n%20Finansal%20Tablolar%20%C3%9Czerindek%C4%B1n%20Genel%20Etkileri.pdf>, (05.04.2010).
- SEVİLENGÜL, O., 2005. Genel Muhasebe, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SİDAR, D., 2006. “Finansal Araç Kavramının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, <http://tez2.yok.gov.tr/> (19.06.2010).
- ŞENSOY, H. B., 2008. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- SÜRMEİLİ F., 1996. Muhasebe Bilgi Sistemi, TC. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları:115, Eskişehir.
- TERZİ, S., ŞEN, İ. K. ve BÜLBÜL, F., 2007. “UFRS’nin Türkiye’de İlk Uygulanması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması”, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/81malicozum/6%20serkan%20terzi.pdf>, (22.07.2010).
- TFRS 1, Mad.2.
- TOKAY, S. H., 1987. “Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara, Aktaran; ŞENSOY, H. B., 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- TORAMAN, C. ve BAYRAMOĞLU, M.F., 2006. “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 76 (Özel Sayı), Kasım.
- TMSK, ”TMS/TFRS’ler”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38, (28.10.2008).
- TSPAKB, 2009. Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar, http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/57ad7180-c5e7-49f5-b282-c6475cdb7ee7/ETM_lisanslama_egitim_kilavuzlari_ileri_duzey_muhasebe_denetim_200902.pdf (19.05.2010).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, Finansal Tabloların Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No:1.
- UÇMA, T., 2005. “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, Mevzuat Dergisi, Sayı: 89, Mayıs, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> (17.05.2010).
- USTA, H., 2007. Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- UYYSAL, Ö. Ö., 2006,. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, ss. 87-107.

- UZAY., Ş., “Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi” http://www.iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf (13.03.2010).
- ÜSTÜNDAĞ, S., 2005. Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama, Bilim ve Danışma Kurulu Onayına Sunulan Eserler.
- ÜSTÜNEL, B., 2009. “Dünyada Muhasebe Ve Finansal Raporlamanın Değişen Yüzü Ve Bunun Türkiye’ye Yansıması”, UFE Uluslar Arası Finansal Yönetim Enstitüsü, ss. 8
- VARICI, İ., 2009. “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi İİBF. Dergisi, XXVII (II), ss. 279-296.
- YANIK, S., vd., 2009. Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar, TSPAKB, 194s. http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/57ad7180-c5e7-49f5-b282-75cdb7ee7/ETM_lisanslama_egitim_kilavuzlari_ileri_duzey_muhasebe_denetim_200902.pdf (19.05.2010).
- YILMAZ, F., 1994. Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 178s. www.tspakb.gov.tr/finans_matematigi_temel.pdf (05.04.2010).

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Mahmut UÇAKTÜRK
Doğum Yeri ve Tarihi : Ş.URFA/Birecik 09.03.1979

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF
İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.
Doktora Öğrenimi : -
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri : -

İş Deneyimi

Stajlar : Stajyer - Muhasebe Elemanı
Projeler : -
Çalıştığı Kurumlar : ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ BESNİ MYO.
NUSAYBİN GÜMRÜK MUHAFAZA MÜD.

İletişim

E-Posta Adresi : mahmutucakturk@hotmail.com
Tel. :
Tarih : 17.09.2010

EKLER

EK 1

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

TFRS'ye Uygun Finansal Durum Tablosu Bilanço SPK Modeli (Gençoğlu, 2007: 51)

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO) ABC A.Ş.			
20.. 20..	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
VARLIKLAR			
Cari/Dönen Varlıklar			
Hazır Değerler Menkul Kıymetler (net) Ticari Alacaklar (net) Finansal Kiralama Alacakları (net) İlişkili Taraflardan Alacaklar (net) Diğer Alacaklar (net) Canlı Varlıklar (net) Stoklar(net) Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net) Ertelenen Vergi Varlıkları Diğer Cari/Dönen Varlıklar			
Cari Olmayan(Duran) Varlıklar			
Ticari Alacaklar(net) Finansal Kiralama Alacakları(net) İlişkili Taraflardan Alacaklar(net) Diğer Alacaklar(net) Finansal Varlıklar(net) Pozitif/Negatif Şerefiye(net) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller(net) Maddi Varlıklar(net) Maddi Olmayan Varlıklar (net) Ertelenmiş Vergi Varlıkları Diğer Cari/Dönen Varlıklar			
YÜKÜMLÜLÜKLER			
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Finansal Borçlar(net) Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları(net) Finansal Kiralama Borçları(net) Diğer Finansal Yükümlülükler(net) Ticari Borçlar(net) İlişkili Taraflara Borçlar(net) Alınan Avanslar(net) Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri(net) Borç Karşılıkları			

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Diğer Yükümlülükler(net)			
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Finansal Borçlar(net) Finansal Kiralama Borçları(net) Diğer Finansal Yükümlülükler(net) Ticari Borçlar(net) İlişkili Taraflara Borçlar(net) Alınan Avanslar Borç Karşılıkları Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Diğer Yükümlülükler(net)			
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR			
Özkaynaklar			
Sermaye Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi Sermaye Yedekleri <i>Hisse Senedi İhraç Primleri</i> <i>Hisse Senedi İptal Karları</i> <i>Yeniden Değerleme Fonu</i> <i>Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu</i> <i>Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları</i> Kar Yedekleri <i>Yasal Yedekler</i> <i>Statü Yedekleri</i> <i>Olağanüstü Yedekler</i> <i>Özel Yedekler</i> <i>Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve</i> <i>Gayrimenkul Satış Kazançları</i> <i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i> Net Dönem Karı/Zararı Geçmiş Yıllar Kar/Zararları			
Toplam Özsermaye ve Yükümlülükler			

EK2

GELİR-GİDER TABLOSU (GELİR TABLOSU)

TFRS'ye Uygun Gelir Tablosu SPK Modeli (Gençoğlu, 2007: 54)

GELİR-GİDER TABLOSU (GELİR TABLOSU) ABC A.Ş.			
	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satışlar Gelirleri(net) Satışların Maliyeti(-) Hizmet Gelirleri(net) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Faiz+Temettü+Kira(net)			
BRÜT ESAS FAALİYET KARI / ZARARI			
Faaliyet Giderleri (-)			
NET ESAS FAALİYET KARI / ZARARI			
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar Finansman Giderleri			
FAALİYET KARI / ZARARI			
Net Parasal Pozisyon Kar / Zararı			
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR / ZARAR			
VERGİ ÖNCESİ KAR / ZARAR			
Vergiler			
NET DÖNEM KARI / ZARARI			
HİSSE BAŞINA KAZANÇ			

EK 3**ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU**

TFRS'ye Göre Özkaynak Değişimi Esaslı Özkaynak Değişim Tablosu Modeli
(Özdemir:2007: 56)

31.12.2006 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Özkaynak Değişim Tablosu							
	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Yeniden Değerleme Değer Artışları	Değer Artışları Payı	Kur Farkları	Ana Ortaklık Payı	Azınlık Payı
01.01.2006 Tarihindeki Özkaynak							
Muhasebe Politikalarındaki Değişimin Etkileri							
01.01.2006 Tarihi İtibariyle Düzeltilmiş Özkaynak							
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)							
Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)							
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlenmesinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerinin Azaltılması (Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri)							
Özkaynaklara Alınan Nakit Akış Hedging Kazançları							
Satışa Hazır Menkul Kıymet Değerleme Kazançları							
Kur Çevrim Farkları							
Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri							
Doğrudan Özkaynaklarda Raporlanan Net Gelir							
Özkaynaklardaki Nakit Akış Hedginglerinden K/Z'a transfer							
Özkaynaklardaki Nakit Akış Hedginglerinden Finansal Olmayan Varlık ve Yükümlülüklerin							

Maliyetine veya Kayıtlı Değerine Transfer							
Satışa Hazır Menkul Kıymetlerin Özkaynak İçerisindeki Kazançlarından K/Z'a Transfer							
Dönem Net Karı							
Toplam Gelir ve Giderler							
Temettü Ödemeleri							
Sermaye Artırımları							
31.12.2006 Tarihindeki Özkaynak							

EK 4**NAKİT AKIŞ TABLOSU**

TMSK Tarafından Uygulama Birliği Sağlanabilmesi için Standart Ekinde Yayınlanan Nakit Akış Tablosu Örneği (TMSK,10.08.2010, www.tmsk.org.tr)

NAKİT AKIŞ TABLOSU (.....TL)		
	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		
1.Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+) *		
a) Satışlardan sağlanan nakit girişleri (+)		
b) Gelirlerden sağlanan nakit girişleri(+)		
2 Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıktıları** (-)		
a) Satılan mal ve hizmet maliyetleri ve stok değişimlerine ilişkin nakit çıktıları(+)		
b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıktıları (+)		
Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)		
3. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri +		
4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıktıları(-)		
5.Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıktıları (-)		
6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)		
a) Varlık Artışları (-)		
b) Varlık Azalışları (+)		
c) Yabancı Kaynak Artışları (+)		
d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)		
7. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıktıları (-)		
a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)		
b) Geçici Vergiler(+)		
	Cari Dönem	Önceki Dönem
B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		
1.Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)		
a) Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)		
b) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)		
c) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)		
d) Mali Duran Varlıklarla İlgili Alınan Temettülden Sağlanan Nakit Girişleri (+)		
e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri(+)		
f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)		
g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)		
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)		
a) Mali Duran Varlık Alışları (+)		
b) Maddi Duran Varlık Alışları (+)		
c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)		
d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)		
e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)		
f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıktıları(+)		
g) Diğer Yatırım faaliyetiyle İlgili Nakit Çıktıları(+)		

<p>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</p> <p><i>1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri</i></p> <p><i>a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit(+)</i></p> <p><i>b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)</i></p> <p><i>c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)</i></p> <p><i>d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)</i></p> <p><i>e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)</i></p> <p><i>2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)</i></p> <p><i>a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)</i></p> <p><i>b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)</i></p> <p><i>c) Ödenen Temettüleri (-)</i></p> <p><i>d) Sermayenin Azaltılması (-)</i></p> <p><i>e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıktıları</i></p>		
--	--	--

EK 5**KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

(TMSK.02.09.2010,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=113)

KONU	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<u>Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ</u>	16.01.2005 - 25702
<u>Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ</u>	08.10.2008 - 27018

EK 6**TMS'LER**

(TMSK,02.09.2010,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38)

TMS	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu</u>	16.01.2005 - 25702
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	12.04.2006 - 26137
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Yeni)</u>	13.08.2008 – 26966
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	28.11.2008 – 27068
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	12.02.2009 - 27139
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	12.02.2009 - 27139
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	27.04.2010 – 27564
<u>TMS 2 : Stoklar</u>	15.01.2005 – 25701
<u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>	11.04.2006 – 26136
<u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>	13.08.2008 – 26966
<u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>	08.01.2009 – 27104
<u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>	27.04.2010 – 27564
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları</u>	18.01.2005 – 25704
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)</u>	15.07.2007 – 26583
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)</u>	13.08.2008 – 26966
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</u>	20.10.2005 - 25972
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)</u>	28.11.2008 - 27068
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TMS 10 : Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar</u>	20.10.2005 - 25972
<u>TMS 10 : Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TMS 10 : Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TMS 10 : Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)</u>	28.11.2008 - 27068
<u>TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri</u>	26.10.2005 - 25978
<u>TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri</u>	28.03.2006 - 26122
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>	28.10.2006 - 26330
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama</u>	03.03.2006 - 26097
<u>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)</u>	28.11.2008 - 27068
<u>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri</u>	24.02.2006 - 26090
<u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TMS 18 : Hasılat</u>	09.12.2005 - 26018

TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 24: İlişki Taraf Açıklamaları (Yeni)	31.12.2009 - 27449
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)	13.08.2008 - 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 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	25.03.2006 - 26119
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 - 27139
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	31.12.2009 - 27449
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	15.07.2007 - 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)	12.02.2009 - 27139
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	13.05.2009 - 27227
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	08.10.2009 - 27370
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	27.04.2010 - 27564
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

EK 7**TFRS'LER**

(TMSK,02.09.2010,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=38)

TFRS	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması</u>	31.03.2006 - 26125
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	31.12.2008 - 27097
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Yeni)</u>	03.05.2009- 27217
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	31.12.2009 - 27449
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</u>	03.07.2010 - 27630
<u>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler</u>	31.03.2006 - 26125
<u>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)</u>	31.12.2009 - 27449
<u>TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri</u>	31.03.2006 - 26125
<u>TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Yeni)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri</u>	25.03.2006 - 26119
<u>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</u>	13.05.2009 - 27227
<u>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</u>	16.03.2006 - 26110
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	28.11.2008 - 27068
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	05.05.2009- 27219
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564

<u>TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi</u>	31.01.2006 - 26066
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar</u>	30.01.2007 - 26419
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	31.10.2008 - 27040
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	12.02.2009 - 27139
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	13.05.2009 - 27227
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</u>	03.07.2010 - 27630
<u>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)</u>	31.12.2009 - 27449
<u>TFRS 9 : Finansal Araçlar</u>	27.04.2010 - 27564
<u>Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:64)</u>	15.07.2007-26583
<u>Türkiye Finansal Raporlama Standartları,Türkiye Muhasebe Standartları,Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları ve Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:71)</u>	13.08.2008-26966

EK 8

TMS YORUMLARI

(TMSK,02.09.2010,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=43&Itemid=38)

KONU	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<u>İlgili Tebliğ: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 43</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 1-TMS YORUM 10 (Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 2-TMS YORUM 12 (Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 3-TMS YORUM 13 (Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 4-TMS YORUM 15 (Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 5-TMS YORUM 21 (Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismanına Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 6-TMS YORUM 25 (Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 7-TMS YORUM 27 (Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 8-TMS YORUM 29 (Açıklama-İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 9-TMS YORUM 31 (Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Berter) İşlemleri)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>EK 10-TMS YORUM 32 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri)</u>	09.03.2007 - 26457
<u>TEBLİĞ: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:102)</u>	13.08.2008 - 26966

EK 9**TFRS YORUMLARI**

(TMSK,02.09.2010,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=42&Itemid=8)

KONU	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<u>İlgili Tebliğ: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 44</u>	15.06.2007 - 26553
<u>Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>EK 1-TFRS YORUM 1 (Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 2-TFRS YORUM 2 (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 2-TFRS YORUM 2 (Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar)</u>	12.02.2009 - 27139
<u>EK 3-TFRS YORUM 4 (Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 4-TFRS YORUM 5 (Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 5-TFRS YORUM 6 (Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 6-TFRS YORUM 7 (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 7-TFRS YORUM 8 (TFRS 2'nin Kapsamı)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>EK 8-TFRS YORUM 9 (Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>TFRS YORUM 9 (Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi) (Değişiklik)</u>	13.05.2009 - 27227
<u>TFRS YORUM 9 (Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi) (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>EK 9-TFRS YORUM 10 (Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü" Yorumuna İlişkin Değişiklik Tebliği</u>	27.04.2010 - 27564
<u>EK 10-TFRS YORUM 11 (TFRS 2-Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler)</u>	15.06.2007 - 26553
<u>TFRS YORUM 12 (İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları)</u>	15.07.2007 - 26583
<u>TFRS YORUM 12 (İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları) (Değişiklik)</u>	13.08.2008 - 26966
<u>TFRS YORUM 12 (İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları) (Değişiklik)</u>	27.04.2010 - 27564
<u>TFRS YORUM 13 (Müşteri Sadakat Programları)</u>	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 14 (Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbirleri ile Etkileşimi) (Değişiklik)</u>	04.05.2010 - 27571
<u>TFRS YORUM 15 (Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS YORUM 16 (Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması)</u>	08.01.2009 - 27104
<u>TFRS YORUM 16 (Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması) (Değişiklik)</u>	29.07.2009 - 27303
<u>TFRS YORUM 17 (Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı)</u>	05.05.2009 - 27219
<u>TFRS YORUM 18 (Müşterilerden Varlık Transferleri)</u>	25.06.2009 - 27269
<u>TFRS YORUM 19 (Finansal Borçların Özkaynağa Davalı Finansal Araçlarla Ödenmesi)</u>	27.04.2010 - 27564