T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN YABANCI ORTAKLI ŞİRKETLERDE TEKDÜZEN HESAP PLANI'NA GÖRE HAZIRLANAN BİLANÇO ve GELİR TABLOSUNDA YER ALAN KALEMLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI ve BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NAGİHAN KARAMAN

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

KOCAELİ-2008

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN YABANCI ORTAKLI ŞİRKETLERDE TEKDÜZEN HESAP PLANI'NA GÖRE HAZIRLANAN BİLANÇO ve GELİR TABLOSUNDA YER ALAN KALEMLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI ve BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NAGİHAN KARAMAN

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

DANIŞMAN: PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN

KOCAELİ-2008

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN YABANCI ORTAKLI ŞİRKETLERDE TEKDÜZEN HESAP PLANI'NA GÖRE HAZIRLANAN BİLANÇO ve GELİR TABLOSUNDA YER ALAN KALEMLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI ve BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: NAGİHAN KARAMAN
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No:08/07/2008-2008/20

Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN

Prof. Dr. Yunus KİSHALI

Yrd. Doç. Dr. Hakan KAPUCU

KOCAELİ - 2008

ÖNSÖZ

Küreselleşme sonucu rekabet artmış, işletmeler de sermaye yapılarını güçlendirmek için uluslararası ortaklık kurma yoluna gitmişlerdir. Ancak yabancı muhasebeciler yerel standartlara göre düzenlenen finansal tabloları anlamakta zorluk çekmekte, bu sebeple yabancı ortaklı şirketler hem yerel standartlara göre hem de Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre finansal tabloları düzenlemektedirler.

Tez çalışmamın konusunu, "Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı'na göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırılması ve bir uygulama" oluşturmaktadır. Bu çalışmamda bana yol gösteren değerli hocam tez danışmanım Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN'e ve uygulamayı yapmamda her türlü katkıyı sağlayan Otoyol Sanayi Anonim Şirketi'nin değerli muhasebe müdürü Mustafa KOÇUM ve muhasebe departmanının diğer çalışanlarına teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca yetişmemde katkıları olan aileme ve tüm hocalarıma şükranlarımı sunarım.

Nagihan KARAMAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ..... I
İÇİNDEKİLER..... II
ÖZET..... IV
ABSTRACT..... V
KISALTMALAR..... VI
TABLO ve ŞEKİLER CETVELİ..... IX
GİRİŞ..... 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR..... 3
1.1. ŞİRKET TÜRLERİ..... 3
1.1.1. Adi Şirket..... 4
1.1.2. Ticaret Şirketleri..... 6
1.1.2.1. *Şahıs Şirketlerinin Özellikleri*..... 6
1.1.2.2. *Sermaye Şirketlerinin Özellikleri*..... 8
1.1.3. Yabancı Ortaklı Şirketler..... 10

İKİNCİ BÖLÜM

2. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI..... 15
2.1. TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN HESAP PLANI..... 15
2.1.1. Hesabın Tanımı..... 16
2.1.2. Hesapların Bölümlenmesi..... 17
2.1.3. Hesap Planı Kavramı ve Tekdüzen Hesap Planı..... 17
2.1.4. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması..... 18
2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.. 23
2.2.1. UFRS'ye İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri..... 23
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (UMSKo)'nun Yapısı..... 25
2.2.3. Dünyada UFRS Çalışmaları..... 29
2.2.3.1. *Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nun Çalışmaları*..... 29
2.2.3.2. *Basel Komitesi UFRS Çalışmaları*..... 30
2.2.3.3. *Avrupa Birliği (AB) UFRS Çalışmaları*..... 30
2.2.3.4. *UFRS ve US GAAP Yakınlaştırma Çalışmaları*..... 30
2.2.4. Türkiye'de UFRS Çalışmaları..... 31
2.2.4.1. *Sermaye Piyasası Kurulu'nun UFRS Çalışmaları*..... 31
2.2.4.2. *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Çalışmaları*..32
2.2.4.3. *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Çalışmaları*..... 33
2.2.4.4. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Yer Alan Düzenlemeler*.... 34
2.2.5. UMSK'nin Kronolojisi..... 34
2.3. UFRS ve TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARA ETKİSİ..... 37

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SEÇİLMİŞ UFRS STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİLER…….. 41
3.1.UMS 2 STOKLAR…….. 41
3.1.1. UMS 2 Stoklar ile İlgili Açıklamalar…….42
3.1.2. UMS 2 Stoklara İlişkin Örnekler……...47
3.2.UMS 12 VERGİLENDİRME……..52
3.2.1. UMS 12 Vergilendirme ile İlgili Açıklamalar……...52
3.2.2. UMS 12 Vergilendirmeye İlişkin Örnekler……... 60
3.3.UMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR……..64
3.3.1. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar……. 64
3.3.2. UMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Örnekler……69
3.4.UMS 18 HASILAT……..73
3.4.1. UMS 18 Hasılat ile İlgili Açıklamalar……...73
3.4.2. UMS 18 Hasılata İlişkin Örnek……. 76

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. UYGULAMA……..... 79
4.1.UYGULAMANIN AMACI …….....79
4.2.UYGULAMANIN SINIRLARI……..... 79
4.3.UYGULAMANIN YAPILDIĞI ŞİRKET HAKKINDA GENEL BİLGİ.. 79
4.4.UYGULAMANIN YÖNTEMİ……... 80
4.4.1. Uygulama Probleminin Tanımı……... 80
4.4.2. Uygulamanın Modeli……... 80
4.5.BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMİ……...81
4.6.BULGULAR……82
4.7.BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ……95

SONUÇ……... 105
YARARLANILAN YAYINLAR……..107
ÖZGEÇMİŞ……... 114

ÖZET

İnsan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla şirketler kurulmuş ve çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Muhasebenin önemli amaçlarından birisi finansal tabloları hazırlamaktır. Genel amaçlı finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili yararlı ve gerekli bilgiler sağlar. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılabilir, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir. Türkiye'de Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında muhasebe sistemi uygulama genel tebliği yayımlandı. Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler 1994 yılından itibaren tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebe uygulamalarını yapmakta ve finansal tablolarını düzenlemektedir.

Dünyada muhasebe konusunda tek muhasebe standardına doğru bir yönelim söz konusudur. Dünyada en geçerli ve yaygın olarak kullanılan standartlar dizisi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları'dır. Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında bazı farklılıklar söz konusudur.

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

Anahtar Kelimeler: Tekdüzen Hesap Planı, Uluslararası Muhasebe Standartları

ABSTRACT

Companies have been founded to answer human's needs and classified with different. One of the main aims of accounting is to prepare financial statements. The general position, financial statements provide necessary and cash flows of entity. Informations of financial statements should be understandable, reliable and comparable. In Turkey, Ministry of Finance published Accounting Regulation in 1992, and entities that keep accounting records on a balance sheet basis have used this uniform accounting system since 1994.

There has been a tendency towards a uniform accounting system. The most valid and widely used series of standards is the International Accounting Standards (IAS) constituted by the International Accounting Standards Committee. However, there are some differences between uniform accounting system and IAS.

In this study, the balance sheet and statement of operations which are to prepare according to the uniform chart of Accounts and IAS are tried to compare to each other, and to explain the reasons of the some of the differences according to the IAS 2 Inventories, IAS 12 Income Taxes, IAS 16 Property Plant and Equipment and IAS 18 Revenue.

Key words: Uniform chart of Accounts, International Accounting Standarts

KISALTMALAR

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. : Adı Geçen Makale

A.Ş. : Anonim Şirket

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AK : Avrupa Komisyonu

AMF : Avrupa Muhasebe Federasyonu

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

FASB : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FIFO : İlk Giren İlk Çıkar

FMSK : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (ABD)

G7 : Sanayileşmiş 7 Ülkeden Oluşan Grup

(Amerika, Kanada, İngiltere, Almanya, İtalya, Fransa, Japonya)

IAS : Uluslararası Muhasebe Standartları

(International Accounting Standards)

IASB : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

(International Accounting Standards Board)

IMF : Uluslararası Para Fonu

(International Monetary Fund)

IOSCO : Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KDV : Katma Değer Vergisi

KVK :Kurumlar Vergisi Kanunu

KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

LIFO : Son Giren İlk Çıkar

Ltd. : Limited

MKTK : Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu (ABD)

s. : Sayfa

SEC : Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (Securities and Exchange Commisssion-US)

SPK : Sermaye Piyasası Kanunu

SYKT : Standart Yorumlama Komitesi

THP : Tekdüzen Hesap Planı

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UFRYK : Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi

UMFK : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

UMKKO : Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

UMSKo : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

US GAAP : Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Principles)

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLO ve ŞEKİLER CETVELİ

TABLOLAR

Tablo 1. A İşletmesi'nin Mart/2006 Üretim Bilgileri Tablosu……...49

Tablo 2. A İşletmesi'nin Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri…….....50

Tablo 3. Ertelenen Vergi Varlığı ve Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'nün Doğuş Nedenleri…….58

Tablo 4. Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 31/12/2006 Tarihli THP-Özet Bilançosu(YTL)….83

Tablo 5. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması(YTL)……85-88

Tablo 6. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemleri Farklılıkları (YTL)…..…….....89

Tablo 7. Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 01/01/2006-31/12/2006 Faaliyet Dönemine İlişkin THP-Özet Gelir Tablosu (YTL).....90

Tablo 8. THP-UMS'ye Göre Gelir Tablosu Kalemlerinin Karşılaştırılması(YTL)…….….92-93

Tablo 9. THP-UMS Gelir Tablosu Kalemleri Farklılıkları(YTL)…..……....94

Tablo 10. THP-UMS'ye Göre Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemleri Farklılıklarının UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları ile İlişkilendirilmesi…….....96

ŞEKİLLER

Şekil 1. UMSKo'nun Yapısı…….....27

GİRİŞ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere, sermaye ve emeklerin birleştirilmesiyle şirket adı verilen iktisadi birimler ortaya çıkmıştır. Küreselleşme ile birlikte rekabet artmış, şirketlerde yabancı ortaklık söz konusu olmaya başlamıştır. Şirketin durumu hakkında gerekli olan bilgiler, muhasebede hazırlanan finansal raporlarla gösterilmektedir. Türkiye'de 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. Şirketler 1994 yılından itibaren buna göre muhasebe uygulamalarını yapmakta ve finansal raporlarını hazırlamaktadırlar. Ortak bir finansal dil, yatırımcıların, farklı alanlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin finansal sonuçlarını daha kolay şekilde karşılaştırmalarına ve yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkan vermektedir. Özellikle Avrupa ve Asya-Pasifik Bölgesinde bulunan binlerce şirket 2005 yılında kendi ulusal muhasebe politikaları yerine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı kullanmaya başlamışlardır.

Türkiye'de de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sermaye Piyasası Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu çeşitli tebliğler yayımlamışlardır. Diğer taraftan Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Bunların yanı sıra, yakın bir zamanda yürürlüğe girmesi beklenen, şu an tasarı halinde olan Türk Ticaret Kanunu ile tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirilmektedir. Dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum kaçınılmaz olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı bir şirketin bilanço ve gelir tablosunda önemli etkisi olacağı düşünülen Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları'nın

Türkiye'de mevcut THP uygulamasıyla karşılaştırmasını yaparak farklılıkları ve bu farklılıkların nedenlerinin neler olabileceğini açıklamaktır.

Giriş ve sonuç bölümleri dışında toplam dört bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde Adi şirket, Ticaret şirketleri ve yabancı ortaklı şirketler hakkında genel açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye'de uygulanan Tekdüzen Hesap Planı'na ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na yer verilmiştir. UFRS'ye ihtiyaç duyulmasının sebepleri açıklanmaya çalışılmış, dünyada ve Türkiye'de UFRS ile ilgili çalışmalardan, UFRS'nin Türkiye'deki uygulamalara etkisinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları'ndan bahsedilmiş, bu standartlar Tekdüzen Hesap Planı ile karşılaştırılarak örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türkiye'de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı Otoyol Sanayi A.Ş.'nin THP'ye göre hazırladığı bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemleri ile UMS'ye göre hazırladığı bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemleri karşılaştırılarak; stok, duran varlık, hasılat kalemlerinin önemli olduğu düşüncesiyle, üçüncü bölümde bahsedilen UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS 18 Hasılat Standartları ve bunların vergilendirmeye etkisi nedeniyle UMS 12 Vergilendirme Standardı kapsamında kaynaklanan farklılıkların nedenlerinin neler olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standarları'nın THP'de farklılığa yol açmalarının temel sebeplerine değinilmiş ve genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Ticaret Hukuku'na göre şirket, kazanç sağlamayı hedef tutan kişi ve mal topluluklarını ifade eden, dar anlamda şirkettir[1].

Borçlar Kanunu'na göre ise, iki veya daha çok kişinin bir araya gelerek, emek veya mallarını, ortak bir amaca ulaşmak için bir sözleşme ile birleştirmeleri şirket olarak tanımlanmaktadır[2]. Genel olarak şirketlerin unsurları şöyle sıralanabilir[3]:

- Kişi Unsuru,
- Akit (Sözleşme) Unsuru,
- Sermaye Unsuru,
- Ortak Amaç Unsuru,
- Birliktelik ve İşbirliği Yapma İsteği Unsuru.

1.1. ŞİRKET TÜRLERİ

Şirketler çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır; fakat en yaygını, aşağıda gösterildiği gibi Borçlar Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu hükümleri açısından yapılan sınıflandırmadır[4]:

1) Borçlar Kanunu hükümlerine göre:
    a. Adi Şirket
2) Ticaret Kanunu hükümlerine göre:

    Ticaret Şirketleri

    a. Şahıs Şirketleri

[1] Fulya Bahadır, "Anonim Şirketlerin İnfisahı ve Tasfiyesi", http://www.turkhukukusitesi.com/makale_528.htm, (15 Ocak 2008).
[2] Necati Perçin, "Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Yıl: 2002, Sayı: 61, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/07-61%20NECATİ%20PERÇİN.doc (11 Ekim 2007), s.1.
[3] Necati Perçin, a.g.m., s.1.
[4] Yunus Kishalı, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi**, 7.b., İstanbul: Beta, 2002, s.1-2.

i. Kollektif Şirket

ii. Komandit Şirket

b. Sermaye Şirketleri

i. Anonim Şirket

ii. Limited Şirket

iii. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

1.1.1. Adi Şirket

Adi şirketler Borçlar Kanunu'na tabidir. Borçlar Kanunu'na göre Adi Şirket, iki veya daha fazla kimsenin müşterek bir amaca ulaşmak için emeklerini ve mallarını bir sözleşmeyle birleştirmeleridir. Adi şirketler, bir ticari girişimi işletmek üzere, kanuna ve ahlâka aykırı olmamak ve "İktisadi Amaç"-"Kâr Elde Etmek" üzere her türlü konuda kurulabilir[5].

Adi şirketlerin özellikleri aşağıdaki gibi sayılabilir[6]:

1) Adi şirketlerin tüzel kişiliği yoktur.

2) Gerçek ya da tüzel kişiler tarafından kurulabilirler.

3) Sözleşmeleri herhangi bir şekle bağlı değil, yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir.

4) Adi şirketler, ortaklar tarafından temsil olunur. Adi şirketler adına yapılacak işlemlerin, temsil yetkisi içinde olması koşuluyla, tüm ortakları bağlaması esastır.

5) Her ortak nakit, alacak, mal veya emek olmak üzere sermaye koymakla yükümlüdür.

6) Aksine sözleşme olmadıkça, her ortağın kazanç ve zarardaki payı sermayesinin değeri ve niteliği ne olursa olsun, eşittir.

[5] Muhip Şeyda Işıktaç, "Şirketler", http://www.hukuk.gen.tr/konular/konular.asp?konugrp=4&konuid=1, (9 Mayıs 2008), s.1.
[6] Necati Perçin, a.g.m., s.6.

7) Şirket ortakları açısından, rekabet yasağı söz konusudur.

8) Ortaklığın iktisap ettiği veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve aynî haklar, şirket sözleşmesi uyarınca, adi şirkete ait olur.

9) Ortakların sınırsız sorumluluğu söz konusu olup, ortaklığın sona ermesi, üçüncü kişilere karşı olan borçlanmayı değiştirmez.

10) Sona erme nedenleri de genel olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir:

- Şirket sözleşmesi ile hedeflenen amacın elde edilmesi,
- Şirket sözleşmesi ile hedeflenen amacın elde edilmesinin olanaksız hale gelmesi,
- Şirket ortaklarından birinin ölümü (fakat şirket sözleşmesinde, ortaklardan birinin ölümü halinde ortaklık mirasçısı ile devam edecektir hükmü varsa, bu şart geçerli olacağından şirket devam eder),
- Ortağın iflas etmesi,
- Ortağın ehliyetini yitirmesi,
- Ortakların oybirliği ile şirketin tasfiyesine karar almaları,
- Sözleşmede bir süre öngörülmüş ise bu sürenin sonuna gelinmesi,
- Ortaklardan birinin adi şirketin sona ermesini talep etmesi,
- Haklı sebeplerin mevcut olması halinde mahkemece feshe karar verilmesi.

11) Sermaye olarak bir şeyin mülkiyetini koyan ortak, adi şirketin tasfiyesi sonunda o şeyi aynen geri alamayıp, kendisinin sermayesi ne miktar bir değer kabul edilmişse, o değeri isteyebilir. Eğer bu değer belirlenmemişse geri alma, o şeyin sermaye olarak konduğu zamanki değeri üzerinden yapılır.

12) Adi şirketler vergi uygulamasında bağımsız bir birim ve muhatap olarak kabul edilmemiş, ortaklarının adi şirket faaliyetinden elde ettiği kazanç, Gelir Vergisine tabi tutulmuştur.

13) Adi şirketlerin yasal defterleri, ortakların şahsına bağlı olarak tutulur, yani yasal defterlerin tasdikinde, ortaklık unvanı ile birlikte tüm ortakların adları da belirtilir. Bu durumda, ortak değişikliği veya herhangi bir nedenle bir ortağın çıkması hesap döneminin kapanmasını gerektirecektir. Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın görüşü farklı olup, ortak değişikliği halinde, yeni defter tasdikine ihtiyaç yoktur. Bununla birlikte ortaklardan birinin herhangi bir şekilde ortaklıktan ayrılması durumunda, söz konusu tarih itibariyle kayıtların kapatılıp, dönem sonuçlarının belirlenmesinden sonra yeniden açılması gerektiği Danıştay'ca da kabul edilmektedir.

1.1.2. Ticaret Şirketleri

Ticaret şirketleri Türk Ticaret Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Ticaret şirketleri kurulurken şirket sözleşmesinin yazılı olması şarttır. Ticaret şirketlerinin tüzel kişilikleri vardır, yani ticaret şirketi onu oluşturan kişilerden ayrı bir varlığa sahiptir. Ticaret şirketleri bir ticaret unvanı almak zorundadırlar. Ticaret şirketleri iflasa tabidirler. Ticaret şirketleri, ticaret siciline kayıt olmak ve defter tutmak zorundadırlar. Ticaret şirketleri yukarıda da gösterildiği gibi Şahıs Şirketleri ve Sermaye Şirketleri olarak iki ana gruba ayrılmaktadır[7].

1.1.2.1. *Şahıs Şirketlerinin Özellikleri*

Şahıs şirketleri Kollektif Şirket ve Komandit Şirket şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

TTK madde 153'e göre: "Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadiyle hakiki şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin mesuliyeti şirket alacaklarına karşı tahdid edilmemiş olan şirket, kollektif şirkettir.[8]"

[7] Yunus Kishalı, a.g.e., s.2.
[8] **Türk Ticaret Kanunu**, http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html (13 Temmuz 2008).

TTK madde 243'e göre: "Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadiyle kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının mesuliyeti tahdit edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan şirket komandit şirkettir…[9]"

Şirket alacaklarına karşı sorumlulukları sınırlı olmayan ortaklar komandite, sorumlulukları sermayesi ile sınırlı olan ortaklar ise komanditer ortak olarak tanımlanır. Komandite ortaklar sadece gerçek kişi; komanditer ortaklar ise gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir[10].

Şahıs şirketlerinin özellikleri aşağıdaki gibi sayılabilir[11]:

Komandit şirkette komanditer ortak dışında, ortakları gerçek kişilerdir. Komanditer ortak dışında diğer ortaklar, üçüncü kişilere karşı, şirketin borçlarından dolayı sınırsız olarak ve tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar. Şirketin kuruluşu için gerekli en az sermaye miktarı kanunla belirlenmemiştir; fakat sermayenin, uğraşı konusuyla uyumlu olması şartı aranmaktadır. Ortaklar arasında kural olarak rekabet yasağı söz konusudur. Komandit şirkette komanditer ortak dışında, kişisel emek ve ticari itibar sermaye olarak konulabilir. Şirket sözleşmesi ortakların oybirliğiyle değiştirilebilmektedir. TTK'ye göre devlet denetimine tabi tutulmamışlardır. Ortaklardan birinin ölümü veya haciz altına alınması şirketin sona erme nedenidir. Şahıs şirketleri sadece ticari işletme işletmek amacıyla kurulabilirler. Şahıs şirketlerinin sermayesi paylara bölünmemiştir. Dönem kârının (veya zararının) dağıtılmasa bile ortakların cari hesaplarına aktarılması gereklidir. Her ortağın, yönetim, temsil ve denetim hakkı vardır. Her ortağın kararlara eşit olarak katılımı söz konusudur. Pay sahipliğinin devri güçtür. Ortaklarına hisse senedi veremezler. Yalnız tescil ve ilanla kurulurlar. Şirket, vergi mükellefi değildir, fakat tüzel kişi olan komanditer ortak dışında, şirket ortakları Gelir Vergisi mükellefidirler. Şirkete giren ortak, girme tarihinden önceki şirket borçlarından da, diğer ortaklarla birlikte, müteselsilen ve bütün malvarlığıyla sorumludur. Şahıs şirketlerinin ticaret unvanında

[9] **Türk Ticaret Kanunu**, http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html (13 Temmuz 2008).
[10] Yunus Kishalı, a.g.e., s.61.
[11] Yurdakul Çaldağ, **Şirketler Muhasebesi KVK-GVK-TTK-SPK-Muhasebe Standartları**, 3.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.33-36.

ortaklardan en az birinin adının yer alması zorunludur. Tahvil vb. finansman araçlarından faydalanmaları mümkün değildir.

1.1.2.2. *Sermaye Şirketlerinin Özellikleri*

Türk Ticaret Kanunu'nda Sermaye Şirketleri ve Şahıs Şirketleri diye ayrım yapıldığı gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bu ayrım yapılmıştır[12]. KVK madde 2'ye göre:"Sermaye şirketleri:29.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir…[13]"

TTK'nin 137. ve 217. maddelerinden yararlanılarak anonim şirket, bir unvan altında, iktisâdi amaç ve konular için kurulan, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlarından varlığı ile sorumlu, ortaklarının sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı, tüzel kişiliği olan bir kişiler arası birleşmedir şeklinde tanımlanabilir[14].

Anonim Şirket, ani ve tedrici olmak üzere iki şekilde kurulur. Kurucu ortakların şirket sermayesinin tamamını başlangıçta ödemeyi taahhüt etmelerine "ani kuruluş", kurucu ortakların ortaklık sermayesinin bir kısmını ödemeyi taahhüt etmesine ve geri kalan kısmı için halka başvurulmasına ise "tedrici kuruluş" denir. Bir anonim şirketin kurulabilmesi için en az 5 gerçek ya da tüzel kişi gereklidir ve sermayesi en az 50.000YTL olmalıdır. Anonim şirketlerin yapılanmaları ve organizasyonları TTK'deki düzenlemelere tabidir; fakat bunun yanı sıra ortak sayısı 250'yi geçen ya da borsada kote edilmiş hisse senedi ve tahvil ihraç eden anonim şirketler aynı zamanda Sermaye Piyasası Kanunu'na da tabidir[15].

---

[12] Mehmet Maç, Uğur Nabi Yalçın ve Cüneyt Büyükyaka, "Sermaye Şirketlerinde Tasfiye", Yıl: 2003, Sayı: 64, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/64MaliCozum/06-%2064%MEHMET%20MAÇ%20.doc (19 Ekim 2007), s.1.

[13] **Tüm Vergi Kanunları,** 32.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2006, s.143.

[14] Fulya Bahadır, a.g.m.

[15] Muhasebe Türk, "Anonim Şirket Nedir, Anonim Şirket Özellikleri Nelerdir?", http://www.muhasebeturk.org/a/anonim-sirket-nedir-anonim-sirket-ozellikleri-nelerdir.html (9 Mayıs 2008)

Limited Şirket, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından, bir ticaret unvanı altında kurulup, ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkete denir. Tüzel kişiliğe sahip olan limited şirketler, sigortacılık ve bankacılık faaliyeti ile uğraşamazlar. Limited şirketin sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olmalıdır. Emek ve ticari itibar sermaye olarak konulamaz. Limited şirketler, en az 5.000YTL. sermaye ile kurulmalı, ortakların koyacakları sermaye en az 25YTL veya bunun katları olmalıdır[16].

TTK madde 475'e göre "Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir...[17]"

Bu şirket türüne Hisseli Komandit Şirket ya da Aksiyonlu Komandit Şirket adları da verilmektedir. Sermayesi paylara bölünmüş şirketin kuruluşu için en az beş kurucu ortak ve içlerinden en az birisinin komandite ortak olması gerekir[18].

Sermaye şirketlerinin özellikleri, şahıs şirketleriyle karşılaştırılabilecek şekilde aşağıdaki gibi sayılabilir[19]:

Gerek gerçek, gerekse tüzel kişiler ortak olabilirler. Ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermayeyle sınırlandırılmıştır. Sınırsız sorumluluk söz konusu değildir. A.Ş. ve Ltd. Şirketinin kuruluşu için gerekli en az sermaye miktarı TTK'da belirlenmiştir. Ortakların şirkete rekabeti yasaklanmamıştır; fakat bu konuda ortaklar kurulunun karar alması gereklidir. Kişisel emek ve ticari itibar, sermaye olarak konulamaz. Şirket sözleşmesi, oy çokluğu ile değiştirilebilir. Bu şirketler üzerinde TTK hükümleri devlet denetimini öngörmektedir. Ortağın ölümü, iflası ya da haciz altında alınması şirketin sona ermesini gerektirmemektedir. Her türlü iktisadi amaç

[16] Talha Apak, "Sermaye Şirketlerinde Nev'i Değişikliği (Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi veya Anonim Şirketin Limited Şirkete Dönüşmesi)", Yıl: 2004, Sayı: 66, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/09%20talha%20apak.pdf (19 Ekim 2007), s.1.
[17] **Türk Ticaret Kanunu**, 16.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.138.
[18] Yunus Kishalı, a.g.e., s.185.
[19] Yurdakul Çaldağ, a.g.e., s.33-36.

ve konu için kurulabilir. Sermayesi paylara bölünmüştür. Dönem kârının ortaklara dağıtılmaması ihtiyaridir. Yönetim, temsil ve denetim yetkileri şirketin belirli organlarına aittir. Oy hakkı, ortağın şirketteki payı ile orantılıdır. Özellikle anonim şirkette pay sahiplerinin devri kolaylaştırılmıştır. Limited şirket dışında, ortaklarına hisse senedi verebilirler. Hisseli komandit şirket dışında, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın izni alındıktan sonra tescil ve ilanla kurulurlar. Şirket, Kurumlar Vergisi mükellefidir. Şirket ortakları, dağıtılan kâr payı üzerinden (asgari tutar hariç) Gelir Vergisi öderler. Sermaye payı borcunu ödemiş olan ortak, sorumluluktan kurtulmuş olur. Ortaklar, vergi borçlarından şahsi olarak sorumlu tutulabilirler. Sermaye şirketlerinin ticaret unvanında ortaklardan birinin adının yer alması zorunlu değildir. Anonim şirketler tahvil, kâr ortaklığı belgesi vb. sermaye piyasasına yönelik finansman araçlarından faydalanabilirler.

1.1.3. Yabancı Ortaklı Şirketler

21.yy'de gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını özendirme konusunda, kendi koşullarına uygun politikalar uygulama çabasındadırlar. Özellikle ulusal geliri ve buna bağlı olarak tasarruf oranı düşük düzeydeki ülkeler için yabancı sermaye yatırımları ulusal tasarruf açığını kapatmak için vazgeçilmez bir araç olarak algılanmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının sağlayabilecekleri yararlar sadece evsahibi ülkenin tasarruf açığının giderilmesi ile sınırlı değildir. Bunun yanı sıra istihdam yaratılması, teknoloji transferi, teknik ve yönetsel becerilerin aktarılması ve dünya pazarlarına erişilmesi için yeni imkanlar sağlanması da sayılabilir[20].

Küreselleşme, teknolojinin sınır tanımaması ve rekabetin artması sonucunda işletmeler sermaye yapılarını güçlendirmek zorunda bırakılmıştır. Bu zorunluluk bilgi ve teknoloji ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. İşletmeler sermaye-bilgi-teknoloji transferleri konusunda uluslararası ortaklık kurma yoluna gitmiştir. Ayrıca Türkiye'de yabancı sermayenin yurda getirilmesi teşvik edilmeye çalışılmıştır[21].

---

[20] Emin Akçaoğlu, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Hakkında Bir Not...", http://www.akcaoglu.net/2002/08/19/1/ (9 Mayıs 2008)

[21] Volkan Demir, "Türkiye'de Yabancı Sermayeli Şirket Kuruluşu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", Yıl: 2000, Sayı: 51, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51MaliCozum/18%20-%2051%20VOLKAN%20DEMİR.doc (19 Ekim 2007), s.1.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanun'un amaç maddesinde: "Bu kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir. Bu kanun, doğrudan yabancı yatırımlara uygulanacak muameleyi kapsar." hükmü bulunmaktadır. Amaç maddesindeki bu açıklamalar, yabancı sermayenin yurda girmesi için, yabancı yatırımcıya ilişkin birçok düzenlemenin açık olarak belirtildiğini göstermektedir[22].

17.06.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu uyarınca, uluslararası anlaşmalar ve özel kanun hükümleri tarafından aksi öngörülmedikçe[23]:

- Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir.

- Yabancı yatırımcılar yerli yatırımcılarla eşit muameleye tabidirler.

Bu kanun ile 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu yürürlükten kaldırılmış, böylece yeni bir şirket veya şube kurmak, mevcut bir şirkete doğrudan veya dolaylı iştirak etmek, yatırım yapmak, sermaye artışında bulunmak ve hisse devirleri için Hazine Müsteşarlığından alınması gerekli ön izinler ile her bir yabancı ortak başına asgari 50.000 ABD doları getirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Diğer taraftan eski yabancı sermaye mevzuatında öngörülen "yabancı yatırımcıların Türkiye'de sadece anonim veya limited şirket kurmak veya şube açmak suretiyle ticari faaliyette bulunabilecekleri" hususu da yeni kanun ile kaldırılmıştır. Dolayısıyla, yabancı yatırımcılar artık tüzel kişiliği olup olmadığına bakılmaksızın, anonim ve limited şirketlerin yanı sıra her türlü şirket kurabileceklerdir. Yabancı

[22] Ahmet Ersin Özkaya, "4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uyarınca Yabancıların Mülk Edinimine İlişkin Değerlendirme", http://www.uslanmam.com/hukuk/143697-dogrudan-yabanci-yatirimlar-kanunu.html , (9 Mayıs 2008).

[23] TC Resmi Gazete, "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu", http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2003/06/20030617.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2003/06/20030617.htm (13 Temmuz 2008)

devlet kanunlarına göre kurulan şirketlerin Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açmalarına izin vermeye Hazine Müsteşarlığı yetkilidir[24].

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine sebep olur. Mali işlemler olarak nitelendirilen bu işlemler, işletmenin varlık ve kaynak oluşumunda değişme yaratır. İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması muhasebe ile gerçekleşir[25].

Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır. Muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevi finansal tablo kavramını doğurmaktadır. Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. Finansal tablo kullanıcıları: yöneticiler, yatırımcılar, kredi kurumları, işçi ve işçi kuruluşları, devlet ve mali analistler olarak sıralanabilir. Finansal tablolar, yöneticilere ileriye dönük kararlar almalarında gerekli bilgiyi sağlarken aynı zamanda bir döneme ait işletme sonuçlarından dolayı yönetimin yüklendiği sorumluluğun belirlenmesine de olanak vermektedir[26].

Finansal tablolarda yer alan bilgiler, kanıtlanabilir, tarafsız, olayı temsilde doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir olmalıdır. Bunun dışında söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygun ve kararlarla ilgili olması gerekir. Bu da, bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması ve zamanında sunulmasıyla gerçekleşir. Ayrıca finansal tablolarda yer alan bilgiler karşılaştırılabilir ve önemli olmalıdır. Finansal tablolar daha önceleri bilanço ve gelir tablosu olarak görülüyordu; fakat günümüzün modern işletmeleri ve bu işletmelerin gelişen teknoloji ile artan üretim hacmi karşısında ulaşılan büyük boyutlar, işletme

[24] Çorum Ticaret ve Sanayi Odası, "Yabancı Sermayeye İlişkin İşlemler", http://www.ctso.org.tr/ctso/ctso/hizmetler1.asp?DOCGUID=49fd564a-133f-4a15-8bc2-f78838390d46 (9 Mayıs 2008)
[25] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.9.
[26] Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 8.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.3, 4, 24, 25.

ile ilgilenen grupları çeşitlendirerek değişik amaçlar için kullanılacak mali bilgileri gerektirmiştir[27].

Bu sebeple günümüzde finansal tablolar denildiğinde genellikle aşağıdakiler kastedilmektedir[28]:

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Satışların maliyeti tablosu,
- Kâr dağıtım tablosu,
- Fon akım tabloları (Fon akım tablosu, net çalışma sermayesi değişim tablosu, nakit akış tablosu),
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Konsolide finansal tablolar,
- Dönem içi finansal tablolar,
- Finansal tablolar açıklayıcı notları (Dipnot ve Ekleri).

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlenmesi istenen finansal tablolar şunlardır[29]:

1) Temel finansal tablolar
   a) Bilanço
   b) Gelir tablosu
   c) Satışların maliyeti tablosu
   d) Bilanço ve gelir tablosu dipnot ve ekleri

[27] Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.29, 45, 46.
[28] Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.46.
[29] Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.46.

2) Diğer finansal tablolar

   a) Fon akım tablosu

   b) Nakit akım tablosu

   c) Kâr dağıtım tablosu

   d) Öz kaynaklar değişim tablosu

Yabancıların Türkiye'de yatırım yaparken en çok zorlandıkları nokta, Türkiye'deki finansal raporlama sisteminin Avrupa ve Amerika'dan farklı olmasıdır. Yabancı muhasebeciler Türk şirketlerinin finansal raporlarını anlamakta zorluk çekmektedirler[30].

Globalleşme sonucu ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerin ve uluslararası firma sayılarının hızla artması muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında uluslararası standartların belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanmıştır[31].

Yabancı ortaklı şirketler, finansal tabloları hem yerel standartlara göre, hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Çünkü farklı standartlara göre hazırlanan finansal tablolar, karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmektedir[32].

[30] KPMG, "Yabancı Yatırımcı Yeni Ticaret Kanunu İle Kendini Güvende Hissedecek", http://www.kpmgvergi.com.tr-tr/MaliGundem/Pages/Yabanciyatırımcıyeni.aspx (2 Nisan 2008)
[31] Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül, "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", Yıl: 2007, Sayı: 81, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/6%20serkan%20terzi.pdf (19 Ekim 2007), s.103.
[32] Bülent Üstünel, "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartları Yılı Olacak", Yıl: 2005, Sayı: 72, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum%01%20bulent%20ustunel.pdf (19 Ekim 2007), s.18.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Tarihsel süreç içerisinde hissedarların şirketleri değerlendirmesine baz teşkil eden finansal raporlama yükümlülüklerini belirleyen düzenlemeler açısından bakıldığında öncelikle 1952'den itibaren Vergi Usul Kanunu'nda mükellefler açısından sınırlı bazı muhasebe kurallarından bahsedilirken, finansal tabloların kamuoyuna açıklanmasına ilişkin hükümlerin ilk kez 1957'de yenilenen TTK içerisinde mevcut olduğu görülmektedir. Daha sonra özellikle halka açık şirketlerin finansal raporlama esaslarının belirlenmesi sorumluluğunun 1981'de çıkarılan 2499 sayılı SPK (Sermaye Piyasası Kanunu) ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun sorumluluğuna verildiği görülmektedir. Finansal raporlama ve muhasebe esaslarına ilişkin çok çeşitli düzenlemelerin günümüze kadar yapılageldiği Türkiye'de, Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından tabi kurum ve kuruluşlara yönelik olarak çıkarılan bu düzenlemelerin tek düzen haline sokulmasına yönelik reformların ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda 2004 yılında yapılan tadilatla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ile ivme kazandığı görülmektedir[33].

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlamak üzere kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmıştır[34].

2.1. TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN HESAP PLANI

Bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde, mali nitelik taşıyan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilerek, güvenilir bilgi

[33] Murad Kayacan, "Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler", http://www.tkyd.org.files/downloads/KURUMSALYONETIMizsmmmo1206.pdf, (19 Ekim 2007), s.79.

[34] Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Yıl: 2007, Sayı: 84, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf (19 Ekim 2007), s.30.

üretilmesini ve bu bilgilerin tutarlı mali tablolar aracılığı ile raporlamasını amaç edinen sisteme "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" denir[35].

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Hesap Uygulamasının, Ocak 1994'te yürürlüğe girmesi ile ulusal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması çabalarında ciddi bir adım atılarak ardı ardına çıkarılan 14 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile mali tablo kullanıcılarına sunulması gereken bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır[36].

Maliye Bakanlığı'nın 1992'de yayımladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında[37]:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablo ilkeleri,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu,
- Tekdüzen hesap planı bulunmaktadır.

2.1.1. Hesabın Tanımı

Hesap, aynı tür ve özellikteki işlemlerin ve bu işlemlere ilişkin artış ve azalışların kaydedildiği kodlama sistemidir. Her hesabın mutlaka bir adı ile artışlarının ve azalışlarının yazılabileceği iki tarafı bulunur. Hesabın sol tarafına borçlu tutarlar, sağ tarafına ise alacaklı tutarlar yazılır[38].

---

[35] Abitter Özulucan, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2005, s.49.
[36] Murad Kayacan, a.g.m., s.79-80.
[37] Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, a.g.m., s.29.
[38] "Muhasebe ve İşletme Kavramı", http://www.ihracat112.com/genelmuhasebe.htm, (19 Ekim 2007), s.9.

2.1.2. Hesapların Bölümlenmesi

İşletmede kullanılan hesapların öncelikle, muhasebenin temel raporları olan, bilançoyu veya gelir tablosunu oluşturmalarına göre bölümlenmesi genel kabul görmüştür[39].

Hesaplar aşağıdaki gibi bölümlenebilir[40]:

- Bilanço Hesapları: İşletmenin sahip olduğu varlıkları izleyenler "varlık hesapları", varlıkların sağlandığı kaynakları izleyenler ise "kaynak hesapları" olarak adlandırılır.

- Gelir Tablosu Hesapları: İşletmenin öz sermayesinde meydana gelen artış ve eksilişleri izlemek için açılan sonuç hesapları, kendi içinde, gelir hesapları-gider hesapları olarak gruplanır.

- Bilgi Hesapları: Nazım Hesaplar olarak da adlandırılırlar ve işletmenin ihtiyacına göre oluşturulurlar.

2.1.3. Hesap Planı Kavramı ve Tekdüzen Hesap Planı

Hesap planı, en basit şekliyle, muhasebede kullanılacak hesapların listesi demektir[41]. Başka bir ifade ile hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine veya genel hesap planına bağlı kalarak, kurum ve işletmelerdeki defter-i kebir, yardımcı ve ayrıntı hesapları belirli bir sistem içerisinde amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan, aynı nitelik taşıyan iş olgularının sürekli olarak aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan, özel bir yönergedir[42].

İşletmelerin hesap planı, hesap çerçevesinden yola çıkılarak geliştirilir. Hesap çerçevesi, bir işletmede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını belirli bir anlamda belirli bir sistem içinde hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayıp açıklayan genel bir yönergedir. Bu yönerge,

[39] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.59.
[40] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.59.
[41] Remzi Örten, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi, Cilt:1, Ankara, 1993, s.5.'ten Aktaran, Abitter Özulucan, a.g.e., s.48.
[42] Ümit Ataman, Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, İstanbul, 1997, s.9,10.'dan Aktaran, Abitter Özulucan, a.g.e., s.48.

muhasebe bilim ve uygulama adamlarınca düzenlenir, çeşitli kurumlarca benimsenir ve ilgililer tarafından uygulanır[43].

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu uyarınca 20.06.1990'da oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu" tarafından mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere bir hesap planı hazırlanmıştır. Söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan " 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulmuştur. Bu hesap planında izleyen Muhasebe Uygulama Genel Tebliğleri ile değişiklikler, eklemeler ve düzeltmeler yapılmıştır[44].

2.1.4. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, "İşletmeler, muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar.[45]"

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, Tekdüzen hesap çerçevesindeki hesap sınıfları, bilanço ve gelir tablosundaki gruplara ve sıralama paralelinde aşağıdaki gibi düzenlenir[46]:

HESAP SINIFLARI

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 YÖNETİM MUHASEBESİ HESAPLARI

9 NAZIM HESAPLAR

---

[43] Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Trabzon:Derya Kitabevi, 2003, s.32.
[44] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.62.
[45] İSMMMO, **İSMMMO Mevzuat Serisi 2, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, 1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12-13-14 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, Enflasyon Düzeltmesi Hesapları Dahil**, İstanbul, 2005, http://www.muhasebetr.com/tekduzenhesapplani/ (13 Temmuz 2008), s.85.
[46] İSMMMO, a.g.e., s.85-89.

HESAP GRUPLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 Hazır Değerler

11 Menkul Kıymetler

12 Ticari Alacaklar

13 Diğer Alacaklar

15 Stoklar

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

19 Diğer Dönen Varlıklar

2 DURAN VARLIKLAR

22 Ticari Alacaklar

23 Diğer Alacaklar

24 Mali Duran Varlıklar

25 Maddi Duran Varlıklar

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 Mali Borçlar

32 Ticari Borçlar

33 Diğer Borçlar

34 Alınan Avanslar

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

37 Borç ve Gider Karşılıkları

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 Mali Borçlar

42 Ticari Borçlar

43 Diğer Borçlar

44 Alınan Avanslar

47 Borç ve Gider Karşılıkları

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5 ÖZKAYNAKLAR

50 Ödenmiş Sermaye

52 Sermaye Yedekleri

54 Kâr Yedekleri

57 Geçmiş Yıllar Kârları

58 Geçmiş Yıllar Zararları

59 Dönem Net Kârı (Zararı)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 Brüt Satışlar

61 Satış İndirimleri (-)

62 Satışların Maliyeti (-)

63 Faaliyet Giderleri (-)

64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

66 Finansman Giderleri (-)

67 Olağandışı Gelir ve Kârlar

68 Olağandışı Gider ve Zararlar

69 Dönem Net Kârı (Zararı)

7 MALİYET HESAPLARI

7/A SEÇENEĞİ

70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

72 Direkt İşçilik Giderleri

73 Genel Üretim Giderleri

74 Hizmet Üretim Maliyeti

75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
77 Genel Yönetim Giderleri
78 Finansman Giderleri

7/B SEÇENEĞİ
79 Gider Çeşitleri
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
791 İşçi Ücret ve Giderleri
792 Memur Ücret ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
794 Çeşitli Giderler
795 Vergi, Resim ve Harçlar
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
797 Finansman Giderleri
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
799 Üretim Maliyet Hesabı

8 YÖNETİM MUHASEBESİ HESAPLARI
9 NAZIM HESAPLAR
0 (SERBEST)

Tekdüzen hesap çerçevesindeki hesap sınıfları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'ine göre aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır[47]:

- 1 Dönen Varlıklar: Nakit olarak elde ve bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsar.

- 2 Duran Varlıklar: Bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar.

[47] İSMMMO, a.g.e., s.113, 132, 149-150, 167, 179, 185, 199, 220.

- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar: En çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek yabancı kaynakları kapsar.

- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar: Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsar.

- 5 Öz Kaynaklar: İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını göstermektedir.

- 6 Gelir Tablosu hesapları: İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış indirimleri, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

- 7 Maliyet Hesapları: Mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

- 8 Yönetim Muhasebesi Hesapları: Boş olan 8 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir.

Tekdüzen hesap planında, ana hesaplar hesap gruplarını oluşturmaktadır. Örneğin: 10 Hazır Değerler hesap grubunu oluşturan ana hesaplar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir[48]:

100 Kasa
101 Alınan Çekler
102 Bankalar
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
108 Diğer Hazır Değerler

[48] İSMMMO, a.g.e., s.90.

2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

İçinde bulunulan bilgi çağında, küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmelerdir[49].

Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesini ve muhasebenin uluslararası ortak bir dil haline gelmesini gerekli kılmış, buna paralel olarak da muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır[50]. Bu ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları (UFRS) ile mümkün olabilmektedir.

Ülkelerde uygulanan yerel muhasebe standartları terk edilmiş ve herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği Uluslararası Muhasebe Standartları uygulanmaya başlanmıştır[51].

2.2.1. UFRS'ye İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri

Değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır[52].

---

[49] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış", Yıl: 2006, Sayı: 74, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/74MaliCozum/03%20cemal%20ibis.pdf (19 Ekim 2007), s.25.

[50] Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", Yıl: 2005, Sayı:71, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/71MaliCozum/17%20tamer%20aksoy.pdf (19 Ekim 2007), s.182.

[51] Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Yıl: 2007, Sayı: 80, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6%20hakemsiz%20nalan%20akdogan.pdf (19 Ekim 2007), s.101.

[52] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.27.

Örneğin; hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Türkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kâr açıklamıştır. Bu iki faaliyet sonucu American Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu muhasebe standartlarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır[53]. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, değişik ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması ile gerçekleştirilebilir. Bu ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir[54].

UFRS, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak ortaya çıkmaktadır[55].

Dünya genelinde kullanılabilecek, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir[56]:

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,

[53] Milliyet Gazetesi, 09 Kasım 2000'den Aktaran Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.26.
[54] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.27.
[55] SPK Tebliği www.spk.org.tr'den Aktaran Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.27.
[56] SPK Tebliği www.spk.org.tr'den Aktaran Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.27.

- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

Pek çok ülke Uluslararası Muhasebe Standartları'nı herhangi bir değişiklik yapmadan kabul etmiştir. 1606/2002 no'lu, 19 Temmuz 2002 tarihli Avrupa Birliği (AB) kararı ile hisse senedi ve/veya tahvilleri AB'ye üye ülkelerdeki borsalarda işlem gören tüm kurum ve kuruluşların 1 Ocak 2005 ya da sonrasında başlayacak mali dönemlerinde Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmaları zorunlu hale gelmiştir[57]. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu, kendilerinden borç alan ülkelerden UMS/UFRS'nin kullanılmasını ısrarla istemektedir[58].

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (UMSKo)'nun Yapısı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSKo) 29-Haziran-1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur[59]. (UMSKo)'nun, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (UMKKO), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir. Türkiye'den de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri UMSKo üyesidirler. UMSKo 1977'de amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli Uluslararası Muhasebe Standartları'na yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmış ve bu

[57] Duygu Sidar, "Finansal Araç Kavramının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", 2006, http://tez2.yok.gov.tr/ -Basit Arama-Duygu Sidar, (19 Ekim 2007), s.6.
[58] Edward E. Chamisa, "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", The International Journal of Accounting, 2000, Vol. 35, No. 1, s.273.'ten Hikmet Ulusan, "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Yıl: 2005,Sayı: 15, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, http://www.turmob.org.tr/EKutuphane/Dokuman_Detay.aspx?belge=542, (19 Ekim 2007), s.19.
[59] Akgül, B., A. Akay, H., Standartlaşan Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, s.36'dan Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.28.

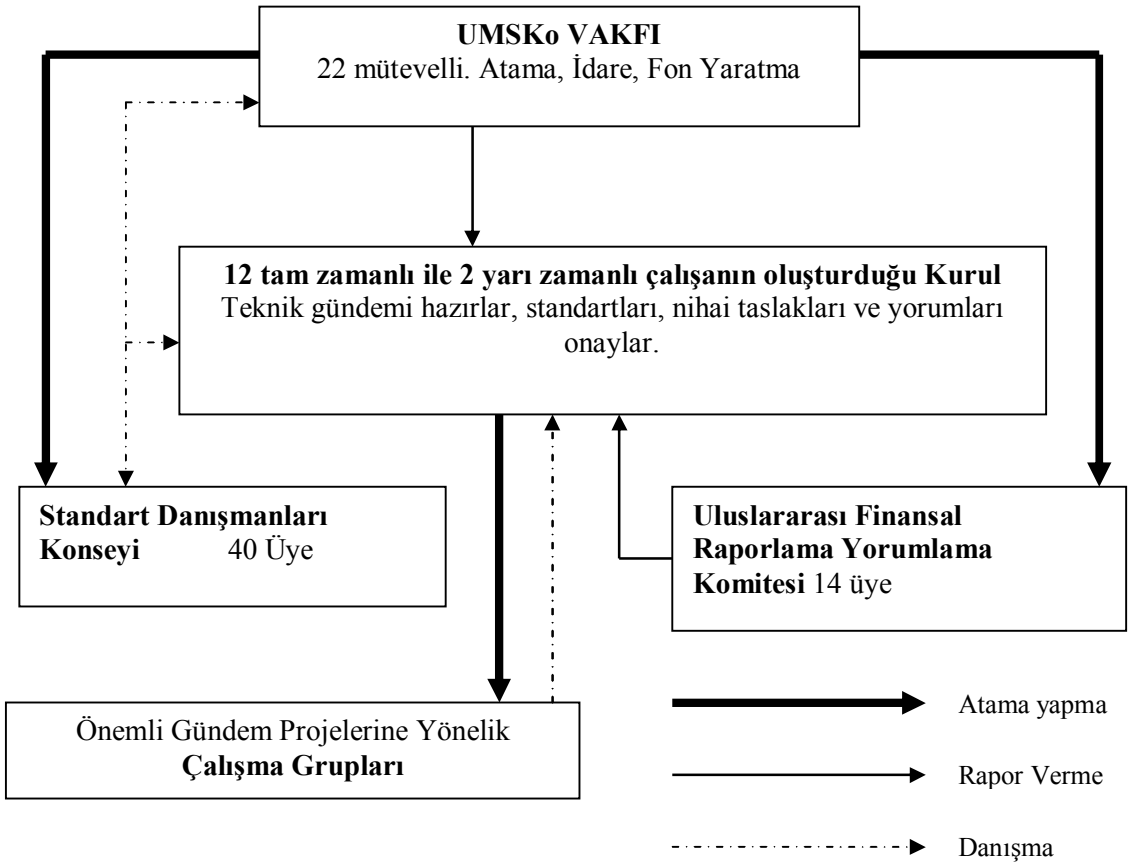
nedenle UMSKo'nun yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Mart/2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulmuştur [60].

UMSKo Vakfı, Standart Danışma Konseyi ve Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi yanında iki temel organı (Mütevelli Heyeti ve UMSK) olan bir örgüttür. UMSKo Vakfı Mütevelli Heyeti, UMSK üyelerini tayin eder, yönetimi icra eder ve gerekli sermayeyi artırır[61]. Buna karşın UMSK muhasebe standartlarını ve taslaklarını geliştirmekte, yayımlamakta ve Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylar. UMSK bu görevi 01 Nisan 2001'de devralmıştır[62].

[60] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.28-29.
[61] Duygu Sidar, a.g.m., s.12-13.
[62] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.29.

Aşağıdaki şekilde UMSKo'nun yapısı gösterilmektedir.

Şekil 1. UMSKo'nun Yapısı



Kaynak: Deloitte, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı 2007", http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_audit_UFRScepkitpcigi2007_260907.pdf (19 Ekim 2007), s.7.

UMSKo Vakfı'nda mütevellilerin coğrafi dağılımı ve geçmişi aşağıdaki gibidir[63]:

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

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

UMSK üyeleri'nin coğrafi dağılımı ve mütevellilerin geçmişi aşağıdaki gibidir[64]:

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

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

UMSK, merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri 14 kişi olup her biri tek oy hakkına sahiptir. Kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Buna ilaveten kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır[65].

[63] Deloitte, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı 2007", http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_audit_UFRScepkitpcigi2007_260907.pdf (19 Ekim 2007), s.7.
[64] Deloitte, a.g.e., s.7.
[65] Duygu Sidar, a.g.m., s.12.

2.2.3. Dünyada UFRS Çalışmaları

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 (US GAAP)'dir. 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 yansıtmasını 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[66]. ABD'de yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyro, Global Crossing vb.) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir[67].

2.2.3.1. *Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nun Çalışmaları*

Yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), UMSK tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir. Bu doğrultuda 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere UMSK tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır. IOSCO kararları üye ülkeler için bağlayıcı olmamakla beraber, Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC)'nin de IOSCO üyesi olduğu düşünülürse, IOSCO ve UMSK'nın ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlamıştır[68].

[66] SEC Report, www.iasb.org.uk.'den Aktaran Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.30.
[67] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.30.
[68] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.31.

2.2.3.2. *Basel Komitesi UFRS Çalışmaları*

Bankacılık işlemlerini düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulan Basel Komitesi, Nisan 2000'de UFRS'yi desteklediğini açıklamıştır. Basel-II kuralları 2009'dan itibaren uygulanmaya başlayacaktır. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için UFRS'yi uygulamaları gerekmektedir[69].

2.2.3.3. *Avrupa Birliği (AB) UFRS Çalışmaları*

UFRS'nin küresel standartlar seti olma yolunda görülen gelişmeler dikkate alındığında, AB yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye olan ülkeler hem de üyelik sürecindeki Türkiye açısından önem arzetmektedir[70].

Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının UFRS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de yayınlamıştır. Böylece AB üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir[71].

2.2.3.4. *UFRS ve US GAAP Yakınlaştırma Çalışmaları*

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) 18 Eylül 2002'de Amerikan Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak belirtmeleri ve bu yönde bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur[72].

Norwalk Mutabakatı ile, UMS/UFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi, mevcut olan ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili

[69] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.31.
[70] Tamer Aksoy, a.g.m., s.190.
[71] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.31.
[72] AKDOĞAN, Nalan, "Muhaebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması Vergi İlişkisi", Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bilgiileri, ASMMMO, Patalya Thermal Resort, Kızılcahamam, Ankara, 01-05 Mart 2004, s.11'den Aktaran Tamer Aksoy, a.g.m., s.187.

meselelere yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme ve ulusal ve uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır[73].

2.2.4. Türkiye'de UFRS Çalışmaları

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, UMS'ye uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, Türkiye'deki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması gerekmektedir[74].

2.2.4.1. *Sermaye Piyasası Kurulu'nun UFRS Çalışmaları*

IOSCO'nun üyesi olan Sermaye Piyasası Kurulu, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak, seri XI, No:25 sermaye piyasasında muhasebe standartları tebliği ile UMS/UFRS uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur[75].

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği", hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortakları, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler için 01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir[76].

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 09/04/2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan seri XI, No:29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerin AB tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS uyguladıkları ve finansal tabloların AB tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı

---

[73] IASB&IASC FOUNDATION NEWS, "International Accounting Standards Board Welcomes US Move to Converge with IFRSs", (ÇEVRİMİÇİ), http://www.iasb.org/11.04.2004'ten Tamer Aksoy, a.g.m., s.187.
[74] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.32.
[75] Tamer Aksoy, a.g.m., s.190.
[76] Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği", http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf (13 Temmuz 2008), s.1.

hususuna dipnotlarda yer vermeleri ve bu kapsamda benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı esas alacakları belirtilmiştir[77].

2.2.4.2. *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Çalışmaları*

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek 1'inci madde ile kurulmuştur. Bu kurulun kuruluş nedeni, 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 yayımlamaktır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyesi ile 07.03.2002 tarihi itibarıyla faaliyete geçmiştir[78].

11.12.2002'de TMSK internet sitesinde yayımlanan basın açıklamasında; "Kurul'un globalleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiş olan Türkiye'nin bu çağdaş yaklaşımı doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlenmiş olduğu" belirtilmiştir[79].

---

[77] Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği", http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf (13 Temmuz 2008), s.1.

[78] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Kanuni Dayanağı", http://www.tmsk.org.tr/ (13 Temmuz 2008)

[79] Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.33.

TMSK gelişmiş ülkelerle uyum sağlamak amacıyla UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını Nisan 2006'da yayımlamıştır. Bu standartlar, UFRS'deki gelişmelere ve değişikliklere göre sürekli güncellenmektedir[80].

2.2.4.3. *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Çalışmaları*

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen 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 mali tabloların zamanında ve doğru biçimde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayımlanmıştır[81].

BDDK tarafından 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile 22/6/2002 tarihli ve 24793 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yürürlükten kaldırılmıştır[82]. Bu yeni çıkan yönetmeliğe göre, "…Faaliyetlerin, 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır...[83]" Böylece 2006'nın sonundan itibaren bankalar UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını kullanmaya başlamışlardır.

Diğer yandan BASEL-II kurallarının 2009 yılından itibaren uygulanmaya başlayacak olması UFRS ile uyumu daha da önemli hale getirmiştir. Buna bağlı

---

[80] Deloitte, a.g.m., s.2.
[81] www.bdddk.org.tr'den Aktaran Cemal İbiş ve Serdar Özkan, a.g.m., s.34.
[82] Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1688Bankalarin_Muhasebe_Uygulamalari_hakkinda_yonetmelik_01112006.pdf (13 Temmuz 2008)
[83] Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, a.g.e.

olarak KOBİ'lerin de bankalarla çalışabilmeleri için mali tablolarını UFRS'ye uygun hazırlamaları gerekecektir[84].

2.2.4.4. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Yer Alan Düzenlemeler*

Dünyadaki hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesinde finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulacağına dair hükümler konmuş; ancak bu standartların UFRS'ye uyumlu olacağı hususu vurgulanmıştır[85]. TTK'nın yasalaşması ve Basel-II'nin uygulanmaya başlanması ile birlikte UFRS'ye göre mali tablo hazırlayan şirketlerin sayısı hızla artacaktır[86].

2.2.5. UMSK'nin Kronolojisi

UMSK'nın kronolojik gelişimi kısaca aşağıdaki gibi gösterilebilir[87]:

- 1973: Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve ABD'nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri UMSKo'yu kurmak amacıyla anlaşmaya imza attılar. Çalışma Komiteleri, UMSKo'nun ilk üç projesi için belirlendi.
- 1975: İlk UMS standartları yayınlandı: UMS 1 (1975), Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması ve UMS 2 (1975), Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu.
- 1982: UMSKo Kurulu, üye sayısını toplam 17'ye çıkarttı. Bu üyelerin 13'ü üye ülkelerde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMFK) tarafından atanan üyelerden ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan olan üyelerden oluşmaktadır. UMFK'nın tüm üyeleri UMSKo'nun da üyeleridir. UMFK UMSKo'yu global muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanır ve kabul eder.

[84] Deloitte, a.g.m., s.2.
[85] Bülent Üstünel, a.g.m., s.19.
[86] Deloitte, a.g.m., s.2.
[87] Deloitte, a.g.m., s.9-11.

- 1989: Avrupa Muhasebe Federasyonu (AMF) uluslararası uyum ve Avrupa'nın UMSKo'ya olan ilgisini destekler. UMFK, UMS'yi uygulaması gerekli devlet kuruluşları için bir kamu sektörü rehberini benimser.
- 1994: UMSKo Danışman Konseyi'nin kurulması ve yönetim ve finans alanındaki sorumlulukları üstlenmesi onaylandı.
- 1995: Avrupa Topluluğu, ana standartların tamamlanması amacıyla UMSKo ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu (UMKKO) arasında olan anlaşmayı destekledi ve Avrupa Birliği'ndeki çokuluslu şirketlerin UMS'ye tabi olmasına karar verdi.
- 1996: Menkul Kıymetler ve Taslak Komisyonu (MKTK) (ABD), UMSKo'nun mali tabloların ülke dışındaki halka arz amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılabilecek olan muhasebe standartlarının en kısa zamanda geliştirilmesi ile ilgili hedefine destek verdiğini bildirdi.
- 1997: UMSKo'nun Standart Yorumlama Komitesi (SYKT), 12 üye ülke tarafından UMS yorumlarının geliştirilmesi amacıyla oluşturuldu. Bu yorumlara ait son onay UMSKo tarafından verilir. UMSKo'nun faaliyetleri ve gelecekteki yapısı ile ilgili tavsiyelerde bulunmak için Strateji Çalışma Grubu oluşturuldu.
- 1998: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMF)/UMSKo üyeliğinin sayısı 101 ülkede 140 muhasebe topluluğuna çıktı. UMSKo, UMS 39'un onayı ile ana standartları tamamladı.
- 1999: G7 Maliye bakanları ve IMF, "uluslararası finansal mimariyi güçlendirme" konusunda UMS'leri destekledi. UMSKo Kurulu, bağımsız bir mütevelli heyetinin altında 12'si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşan bir kurula dönüşme yolundaki yeniden yapılandırmayı onayladı.
- 2000: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (UMKKO), üyelerinin çokuluslu kullanıcılara sınır ötesi halka arz ve borsaya kotasyon işlemlerinde UMSKo standartlarını kullanmalarına izin vermesini tavsiye etti. MKTK (ABD) Yönetim Kurulu Başkanı Arthur Levitt başkanlığında, yeni UMSK yapısını idare edecek mütevellileri oylamak için geçici bir oylama komitesi oluşturuldu. UMSKo'nun üye kuruluşları UMSKo'nun yeniden yapılandırılmasını ve yeni bir UMSKo Tüzüğünü onayladı. Oylama Komitesi seçilen ilk mütevellileri açıkladı. Sir David Tweedie isimli mütevelli

(İngiltere Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu Başkanı) yeniden yapılandırılmış Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulunun ilk başkanı oldu.

- 2001: UMSK'nın yeni ismi ve üyeleri açıklandı. UMSKo Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni UMSK, UMSKo'nun standart belirleyici sorumluluklarını üstlendi ve mevcut UMS'ler ile Standart Yorumlama Komitesi (SYK) tebliğleri, UMSK tarafından uyarlandı. UMSK, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşındı. UMSK, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlaşma amaçlarını belirlemek için sekiz adet ulusal muhasebe standart belirleyici kuruluş ile görüştü.
- 2002: SYK'nin ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYK) olarak değiştirildi ve sadece mevcut UMS ve UFRS'leri yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlarda değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik yapmakla yeniden görevlendirildi. Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UFRS'leri uygulamaları öngörüldü. UMSK ve FMSK yakınlaşma üzerine ortak bir anlaşma yürürlüğe koydular.
- 2003: İlk nihai UFRS ve UFRYK'nın ilk taslağı yayınlandı. 14 Uluslararası Muhasebe Standardı'nda önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlandı.
- 2004: Avrupa'da UMS 39 hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB'nin desteği ile UMS 39'a ilişkin iki bölüm iptal edildi. UMSK'nın toplantılarının webcast olarak yayını başladı. UMSK'nın ilk tartışma bildirisi ile ilk nihai UFRYK yorumu yayınlandı. UFRS 2, UFRS 3, UFRS 4, UFRS 5 ve UFRS 6 yayınlandı. UFRYK 1, UFRYK 2, UFRYK 3, UFRYK 4 ve UFRYK 5 yayınlandı.
- 2005: UMSK Yönetim Kurulu üyesi, UFRYK'nin Yönetim Kurulu Başkanı oldu. Tüzük değişiklikleri yapıldı. UFRS-US GAAP mutabakatını kaldırmak için MKTK(ABD) bir "yol haritası" hazırladı. Avrupa Komisyonu (AK), UMS 39'a ilişkin değişiklikle, gerçeğe uygun değer seçeneğine kısıtlama getirdi. Çalışma Gruplarının düzenlediği toplantılar halka açıldı. UFRS 7 yayınlandı. UFRYK 6 ve UFRYK 7 yayınlandı (UFRYK 3 kaldırıldı).

- 2006: UMSK/FMSK'nın uyum ile ilgili anlaşması güncellendi. Diğer standart düzenleyiciler ile ilişkiler üzerine UMSK bir beyan yayınladı. UMSK, 2009 tarihinden önce yeni bir ana standardın yürürlüğe girmeyeceğini açıkladı. UFRS 8 yayınlandı. UFRYK 8, UFRYK 9, UFRYK 10, UFRYK 11 ve UFRYK 12 yayınlandı.
- 2007: Şubat-UMSK KOBİ'lere yönelik UFRS'ler için bir nihai taslak çıkardı. Mart- Borçlanma maliyetlerinin tümünün giderleştirilmesi opsiyonunun kaldırılması amacıyla UMS 23 güncellendi.

2.3. UFRS ve TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARA ETKİSİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin 1973-2000 yılları arasında yayımlamış 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[88].

UFRS genel olarak[89]:

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

[88] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.102.
[89] Duygu Sidar, a.g.m., s.7-8.

Muhasebe standartlarının temel yapı taşını kavramsal çerçeve oluşturmaktadır[90]. Kavramsal çerçeve muhasebe standardı değildir, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usül ve esasları belirlemektedir[91].

Kavramsal çerçeve aşağıda yer alan konuları düzenlemektedir[92]:

- 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, sınai ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanmaktadır[93].

UFRS uygulamaları, mevcut uygulamaya bazı değişiklikler getirmektedir[94]. Özellikle UFRS'lerin finansal tablolara etkisi aşağıdaki şekilde özetlenebilir[95]:

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

---

[90] İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve BASEL-II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations", Yıl: 2006, Sayı:76, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/76MaliCozum/1ismailufukmisirlioglu.pdf (19 Ekim 2007), s.24.

[91] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.1-2.

[92] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , a.g.e., s.2.

[93] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , a.g.e., s.2.

[94] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.113.

[95] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.113.

a) Biçimsel Yapı (Sınıflandırmadaki) Değişiklikler

UFRS uygulamalarıyla, bilanço ve gelir tablosunda sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. UFRS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler belirlenecektir. 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[96].

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 değerlenmesinden 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[97].

b) Kapsamdaki değişiklikler

UFRS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları 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[98].

UFRS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve

[96] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.113-114.
[97] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.114.
[98] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.114.

pasif kalemler bilançoya dahil edilir. Örneğin: Ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü, kıdem tazminatı karşılıkları, garanti karşılıkları gibi[99].

UFRS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken; fakat önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir. Örneğin: Alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artışlar/azalışlar, ertelenmiş vergi gelir/gider etkisi, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı gibi[100].

c) Ölçümleme ve değerleme ölçütlerinde değişiklikler

Değerlemede kullanılan ölçütler şunlardır: Gerçeğe uygun değer, net gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli, net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir tutar, net bugünkü değer (iskonto edilmiş maliyet), tahmini (varsayılan) maliyet[101].

d) Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler

UFRS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerleme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir[102].

[99] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.114.
[100] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.114.
[101] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.115.
[102] Nalan Akdoğan, a.g.m., s.115.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SEÇİLMİŞ UFRS STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİLER

Bu bölümde uygulamanın yapılacağı otomotiv sektöründe stok, maddi duran varlık, hasılat kalemlerinin önemli olduğu düşüncesiyle seçilen UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS 18 Hasılat Standartları ile bunların vergilendirmeye etkisi nedeniyle UMS 12 Vergilendirme Standardı ele alınarak Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ile karşılaştırılmalarına yer verilmiştir. Verilen örnekler yardımıyla da konunun daha iyi anlaşılması sağlanmaya çalışılmıştır.

UMS hesapları ile THP'deki hesapların karşılaştırılmalarında farklılıkların daha rahat görülebilmesi için;

- ***THP ile aynı anlamda kullanılan hesapların kod numaraları aynen ele alınmış (başına "0" eklenmemiş),***
- ***THP'den farklı anlamda kullanılan tüm hesapların kod numaralarının başına "0" eklenmiş,***
- ***THP'de hiç yer almayan; ancak THP esas alınarak UMS için oluşturulan hesapların kod numaralarının başına da "0" eklenmiştir.***

Buna paralel olarak ayrıca, bu çalışmada bütünlük sağlamak amacıyla alıntı yapılan kaynaklarda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın niteliğine uygun şekilde oluşturulan tüm hesapların kod numaralarının başına "0" eklenmiş, gerekli görülen yerlerde yıl, tutar, TL/YTL, hesap kodu ve hesap ismi değişiklikleri yapılmış, ayrıca vergi ile uyumlama kaydı ilave edilmiştir.

3.1. UMS 2 STOKLAR

Bu standardın amacı stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak ilgili maliyetin belirlenmesidir[103].

[103] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.47.

3.1.1. UMS 2 Stoklar ile İlgili Açıklamalar

Stoklar: İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetler kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır[104].

Stokların maliyeti: satın alım maliyeti, üretim maliyeti (malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri) ve stokları bugünkü yerine ve durumuna getirmek için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur[105].

Satın alınan stoklarda maliyet, satın alma bedeli, stokun alınmasından işyerindeki yerine konulmasına kadar olan aşamalarda ödenen yükleme, taşıma, boşaltma istifleme giderleri, taşıma sigorta primleri, alış komisyonları, ithal edilen stokların akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrükten çekme giderleri ile stokun elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen diğer maliyetleri içerir[106].

Ticari iskontalar ve diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır[107]. Satın alma maliyetleri içine alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri dahil edilmez. Vadeli satın alınan stokun peşin alım fiyatı ile vadeli fiyatı arasında bir fark varsa bu fark finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir[108]. Burada bahsedilen finansman giderleri Türk vergi mevzuatına göre stokların maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir ve bu gider stokun satıldığı yıl vergi matrahından indirilir, stok satılmamış ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. UMS'de ise stok satılmamışsa vergi ile uyumlama kaydının yapılması gerekmektedir. Borçlanma maliyetleri standardına göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine dahil edilebilir[109].

---

[104] TMS Stoklar Standardı madde 6'dan Aktaran Orhan Sevilengül, a.g.e., s.291.
[105] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na İlişkin Bir Uygulama Örneği", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararsifinansalraporlama.PDF, (19 Ekim 2007), s.2.
[106] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.293.
[107] IAS 2.11'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.48.
[108] IAS 2.18'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.48.
[109] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.48.

Bir malın edinilmesi sırasında ortaya çıkmasına rağmen, alışta ödenen Katma Değer Vergisi (KDV), tahsil edilen KDV tutarından indirilerek geri alınacağından, malın maliyetine eklenmez[110]. Vadeli olarak alınan bir malın bedelinin, önceden belirlenen vadeyi beklemeden ödenmesi durumunda, satıcının yaptığı "kasa iskontosu", alışta uygulanan fiyatın düzeltilmesi niteliğindedir. Vade farkı finansman gideri olarak muhasebeleştirilmişse kasa iskontosu ortaya çıktığında finansman giderlerinde azalma sağlayacak şekilde bir kayıt yapılır[111].

Stokların üretim maliyetleri, direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da kapsamaktadır. Sabit genel üretim maliyetleri, amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri ise, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile değişen dolaylı üretim maliyetleridir[112].

Türk vergi mevzuatından farklı olarak, UMS'de daha kapsamlı maliyet anlayışı vardır. Mesela, üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem giderleri de üretim maliyetine dahil edilmektedir. Bunun dışında, amortisman giderleri, vergi kanunlarına uygun olanından farklı tutarda hesaplanabildiği için üretim maliyetinde değişiklik olabilmektedir[113]. Mesela bir şirket Türk vergi mevzuatına göre amortismanın değerlenmesinde azalan bakiyeler yöntemini tercih ederken, UMS'ye göre normal amortisman yöntemini tercih ederse amortisman tutarları farklı olacak, dolayısıyla üretim maliyetleri de farklı tutarlarda olacaktır.

Sabit genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır[114]. Normal kapasite, bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içinde sahip olduğu üretim öğelerinden

[110] TMS Stoklar Standardı madde 11'den Aktaran Orhan Sevilengül, a.g.e., s.293.
[111] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.293.
[112] IAS 2.12'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.
[113] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.
[114] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.

bekleme, gecikme, bakım onarım vb. nedenlerle oluşacak üretim kesilmeleri düşüldükten sonra kalan üretim yeteneğinin tam kullanımı ile elde edebileceği istenilen nitelikteki mal ve hizmet miktarıdır[115].

Kapsamına göre maliyetlendirme yöntemleri: tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, direkt maliyet yöntemi ve değişken maliyet yöntemi olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Standart, bu yöntemlerden normal maliyet yöntemini kabul etmiştir[116]. Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşan değişken maliyetlerin tamamını; sabit genel üretim maliyetlerinin ise kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine dahil edip, kapasite kullanım oranı dışında kalanlarını dönem gideri olarak kabul etmektedir[117]. Türk vergi mevzuatına göre, tam maliyet yönteminin uygulanması esastır[118]. Tam maliyet yöntemi, değişken üretim maliyetleriyle sabit üretim maliyetlerinden oluşan tüm maliyet unsurlarını, mamulün maliyetine dahil etmektedir. Bu yönteme göre, dönemin üretim maliyetlerinin tümü, direkt, endirekt, sabit, değişken ayrımı yapılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir[119]. Normal maliyet yöntemi uygulandığında, sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyumlama kaydı yapılması gerekir; çünkü bu giderin maliyet içerisinde raporlanması gereklidir[120].

Stoklar Standardına göre stok çıkış maliyetlerinin belirlenmesinde temel yöntem "gerçek parti maliyeti"dir. Standardın 23. maddesinde bu husus: "Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi)" şeklinde ifade edilmiştir. Fakat uygulamada birbiri ile ikame edilebilen stokun çok sayıda partiler halinde girişi söz konusudur. Bu sebeple de her çıkan stokun giriş maliyetinden hareketle gerçek parti maliyetinin hesaplanması güçlükler yaratacağından, uygun olmayacaktır. Standardın 25. maddesinde gerçek parti maliyetinin uygulanamadığı durumlarda

[115] Vasfi Haftacı, a.g.e., s.55.
[116] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.
[117] Selman Aziz Erden, **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s.101.
[118] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.
[119] Selman Aziz Erden, a.g.e., s.100.
[120] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.

çıkan stokun maliyetinin, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması yoluyla hesaplanabileceği belirtilmiştir[121]. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin uygulanması standartta kaldırılmıştır[122].

Stoklar, tarihi maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmelidir[123].

Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutardır[124]. Net gerçekleşebilir değerin tahmini yapılırken, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınır. Bu tahmin yapılırken dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olaylar da dikkate alır. Net gerçekleşebilir değerin saptanmasında geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınmaz[125].

Üretimde kullanmak için elde tutulan ilk madde ve malzemelerin değerlemesi özellik arz eder. İlk madde ve malzeme giderlerinin değerlemesinde, bunların kullanımı sonucu elde edilecek mamulün satış değerine bakılır. Eğer mamullerin, maliyet ve maliyetin üzerinde satılmaları umuluyorsa, ilk madde ve malzemeler, maliyetinin altında bir değerle değerlenemezler. Fakat, mamullerin maliyetinin, net gerçekleşebilir değerlerinin üstünde olacağı düşünülüyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerlerine düşürülür. İlk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir[126].

[121] Orhan Sevilengül, a.g.e., s.294.
[122] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.51.
[123] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.2.
[124] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.51.
[125] IAS 2.30'dan Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.51.
[126] IAS 2.32'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.52.

Türk vergi mevzuatına göre dönem sonu stokların değerlemesinde maliyet bedeli geçerli olduğundan, net gerçekleşebilir değerle değerleme yapıldığında vergi kanunlarımıza göre uyumlama yapılmak zorunda kalınacaktır. Türk vergi mevzuatına göre %10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerleme yapılabilir. Türk vergi mevzuatına göre stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri maliyetten düşülemez. Net gerçekleşebilir değerin en önemli özelliklerinden biri, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle dönem sonu stok maliyetlerinden düşülmesi gerekliliğidir. Ayrıca net gerçekleşebilir değere göre değerleme yapıldığında, stokun maliyetinden vergi kanunlarınca kabul edilmeyen bütün değer düşüklükleri indirilecektir[127].

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak biçimde muhasebeleştirilir. Stoklar satıldıkları zaman, ilgili satış gelirlerinin kaydedildiği dönemde kayıtlı değerleri ile giderleştirilirler[128].

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar yer alır[129]:

(a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,
(b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,
(c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı,
(d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı,
(e) Stokların, net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmesi nedeniyle kayda alınan gider tutarı,

[127] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.52.
[128] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.2.
[129] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.53.

(f) Net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmiş olan stokların, değer artışı nedeniyle iptal edilen değer azalış tutarları, gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali,
(g) Stoklardaki değer azalış tutarlarının iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
(h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

3.1.2. UMS 2 Stoklara İlişkin Örnekler

Konuya ilişkin örnekler Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar'a ait olan Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları adlı eserden alınmıştır.

Bölüm başında da vurgulandığı gibi bu çalışmada bütünlük sağlamak amacıyla aşağıdaki örneklerde gerekli görülen yerlerde tutar, TL/YTL, hesap kodu ve hesap ismi değişiklikleri yapılmıştır.

Örnek 1[130]:

A İşletmesi 31.10.2006'da 100.000,00YTL peşin bedelli ticari malları 3 ay vadeli kredili olarak 115.000,00YTL'ye almıştır. KDV ihmal edilmiştir.

Bu alış işlemi kaydedilirken vergi kanunlarımıza göre Ticari Mallar tutarı 115.000,00YTL borçlandırılacaktır. UMS 2'ye göre ise; vade farkı özellikli varlıklar haricinde kalan stokların alış maliyetine dahil edilemez. Dönemsellik kavramına da uygun bir şekilde vade farkları dönem giderlerine alınacaktır.

Bu örnekte, 2006 ve 2007 yıllarına gider yazılacak olan faiz; bileşik faize göre hesaplanmıştır. Standartta hangi faiz formülünün kullanılacağı ya da basit faiz mi yoksa bileşik faiz mi uygulanacağı konusunda bir hüküm yoktur; ancak diğer standartlarda etkin faiz yönteminin uygulanacağı bahsedilmiştir.

[130] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.54-56.

Bu durumda bileşik faiz oranı kullanılarak aşağıdaki formüle göre dönemin finansman gideri hesaplanacaktır:

Bugünkü değer= Gelecekteki değer / $(1+i)^{(\text{Vadeye kalan süre/Vade bazı})}$

Faiz Oranı= (Vadeli Değer/Peşin Değer) $^{1/(\text{Kalan Süre/Vade Bazı})}$

Faiz Oranı= (115.000,00/100.000,00) $^{1/(3/12)}$

Faiz Oranı=%74,90

Kayıt, yıllık finansal tablo düzenlendiği varsayımına göre, aşağıdaki gibi yapılacaktır:

31.10.2006		
0153 TİCARİ MALLAR	100.000,00	
0185 VADELİ ALIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ VE KUR FARKI GİDERİ	15.000,00	
320 SATICILAR		115.000,00
31.11.2006		
0780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.764,51	
0185 VADELİ ALIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ ve KUR FARKI GİDERİ		4.764,51
$115.000,00/(1,7490)^{2/12}$=104.764,51YTL alacağın değeri, 104.764,51-100.000,00=4.764,51YTL Kasım ayı vade farkı		
31.12.2006		
0780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.999,74	
0185 VADELİ ALIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ ve KUR FARKI GİDERİ		4.999,74
$115.000,00/(1,7490)^{1/12}$=109.764,25YTL alacağın değeri, 109.764,25-104.764,51=4.999,74YTL Aralık ayı vade farkı		
31.01.2007		
0780 FİNANSMAN GİDERLERİ	5.235,75	
0185 VADELİ ALIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ ve KUR FARKI GİDERİ		5.235,75
115.000,00-109.764,25=5.235,75YTL 2007 yılı Ocak ayı vade farkı		

Eğer alınan mallar dönem sonunda satılmamışsa, 2006 yılına kaydedilen finansman giderleri için vergi ile uyumlama kaydı yapılmalıdır. Eğer bu malların tamamı satılırsa satılan ticari malların maliyeti kaydedileceği için finansman gideri olarak kaydedilen tutar da vergiden düşülebilir, ayrıca vergi ile uyumlama kaydına gerek kalmaz.

Bu örnekte, dönem sonunda stoklar satılmadığı varsayımına göre, vergi açısından kabul edilmeyen 9.764,25YTL'lik (4.764,51+4.999,74) vade farkı için (Kasım, Aralık 2006) vergi etkisi kaydı da aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

31.10.2006			
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		9.764,25	
	971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		9.764,25
31.12.2006			
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		1.952,85	
	0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.952,85
9.764,25 x 0,20 = 1.952,85			

Örnek 2[131]**:**

A işletmesi Z mamulünün üretim ve satışını yapmaktadır. 2006 yılı Mart ayı üretim bilgileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. A İşletmesi'nin Mart/2006 Üretim Bilgileri Tablosu

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	50.000,00YTL
Direkt işçilik gideri	30.000,00YTL
Genel üretim gideri Değişken 20.000,00YTL Sabit 15.000,00YTL	35.000,00YTL
Genel yönetim giderleri	25.000,00YTL
Üretim miktarı	8.000 Adet

Kaynak: Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.58.

[131] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.58-59.

İşletme, 12.000 adet pratik (maksimum) üretim kapasitesine sahiptir. İşletmenin maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 2. A İşletmesi'nin Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri

	Tam Maliyet	**Değişken Maliyet**	**Direkt Maliyet**	**Normal Maliyet**
DİMMG	50.000,00YTL	50.000,00YTL	50.000,00YTL	50.000,00YTL
DİG	30.000,00YTL	30.000,00YTL	30.000,00YTL	30.000,00YTL
GÜG				
Değişken	20.000,00YTL	20.000,00YTL	------	20.000,00YTL
Sabit	15.000,00YTL	------	------	10.000,00YTL
T.ÜRT.M.	**115.000,00YTL**	**100.000,00YTL**	**80.000,00YTL**	**110.000,00YTL**

Kaynak: Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.58.

Sabit GÜG Yükleme Oranı = 15.000,00YTL/12.000 Adet = 1,25YTL/Adet

Maliyete Verilecek Sabit GÜG = 1,25YTL/Adet x 8.000 Adet = 10.000,00YTL

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG = 1,25YTL/Adet x 4.000 Adet = 5.000,00YTL

Türk vergi mevzuatına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekir. Ancak standart, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yönteme göre sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine verilir. Boş kapasiteye düşen kısım ise (5.000,00YTL), dönem giderlerine (0680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına) yansıtılarak kaydedilir. Vergi kanunları bu gideri kabul etmediği için; mamul satılmışsa problem olmaz. Ancak mamul satılmamışsa bu gider de düşülemeyeceği için vergi ile uyumlama kaydı yapılmalıdır. Çünkü tam maliyet uygulandığında bu örnekteki 5.000,00YTL'lik kısım stok maliyetine kaydedileceği için aktifleştirilmiş olur, dolayısıyla mamulün satıldığı yılın maliyetlerine yazılacaktır.

Mamuller satılmamışsa 5.000,00YTL'lik farkla ilgili uyumlama kaydı şöyle olacaktır;

31.03.2006			
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		5.000,00	
	971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		5.000,00

Bu örnekte, vergi açısından kabul edilmeyen 5.000,00YTL'lik gider için vergi etkisi kaydı da aşağıdaki gibi yapılmalıdır;

31.12.2006			
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		1.000,00	
	0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.000,00
5.000,00 x 0,20 =1.000,00			

Örnek 3[132]**:**

Bir işletme, A ve B olmak üzere iki tip mamul üretip satmaktadır. 2005 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu için oldukça yüklü stoklama yapmıştır. A mamulünün maliyeti 15,00YTL, satış fiyatı ise 25,00YTL'dir. 2006'da A mamulünden üreten yeni bir firmanın piyasaya girmesi ve fiyatları aşırı indirmesi nedeniyle, A mamulünün piyasada normal koşullarda satış imkanı kalmamıştır. İşletme, elindeki mamulü, satabilmek için satış fiyatını 12,00YTL'ye düşürmüştür. Dağıtıcılara da satış fiyatı üzerinden %20 komisyon ödenecektir.

Satış Fiyatı	12,00YTL
Komisyon Tutarı	(2,40YTL)
Net Gerçekleşebilir Değer	9,60YTL

A mamulünün net gerçekleşebilir değeri 9,60YTL'ye düşmüştür. İşletme, her bir A mamulü için 5,40YTL (15,00-9,60)YTL karşılık ayırmak durumundadır.

Buna ilişkin ayrılan karşılık vergi açısından kabul edilmeyen giderdir ve uyumlama kaydı yapılmalıdır.

[132] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.60-61.

İşletmenin elinde 1.000 adet A mamulü bulunduğu varsayımına göre, ayrılan karşılık, vergi ile uyumlama ve vergi etkisi kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

XX.XX.2006		
0654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.400,00	
0158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		5.400,00
XX.XX.2006		
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	5.400,00	
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		5.400,00
XX.XX.2006		
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	1.080,00	
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.080,00
5.400,00 x 0,20 = 1.080,00YTL		

Ayrılmış olan karşılık, Türk vergi mevzuatı bakımından satış yapılmadığı sürece gider olarak kaydedilemez. Bu nedenle karşılık tutarı için vergi ile uyumlama yapılmıştır.

3.2. UMS 12 VERGİLENDİRME

Bu Standart aşağıda yer alan konularla ilgili olarak, cari ve gelecek dönemlerde ortaya çıkması muhtemel vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri ortaya koyar ve yol gösterir[133]:

- Bir işletmenin mali tablolarında yer alan varlıklarının (yükümlülüklerinin) gelecek dönemlerdeki geri kazanımı,
- Cari dönemde gerçekleşen işlemlerin gelir tablosu içerisinde veya doğrudan öz kaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmesi.

3.2.1. UMS 12 Vergilendirme ile İlgili Açıklamalar

Bu standart Türkiye'deki kurum kazancı ve vergisi için kullanılır[134]. KVK madde 6'ya göre: "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır…[135]"

[133] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.2.
[134] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.143.
[135] **Tüm Vergi Kanunları**, 32.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2006, s.153.

Bilindiği gibi, kurum kazancı ticari kâr esas alınarak belirlenmektedir. Ticari kâra vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve diğer unsurlar ilave edilip, vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer unsurlar düşülerek kurum kazancına ulaşılır. Standart verginin hesaplanmasında ticari kâr esas alınmaktadır. Ticari kârın hesaplanmasında, gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler (temettü geliri, rüçhan hakkı kuponu satış geliri, emisyon primi vb.) ile gelecekte indirimi olmayacak giderler (vergi cezası, para cezaları vb) gibi sürekli farklılıklar dikkate alınmaz. Ticari kârın hesaplanmasında, cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirler (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri vb.) ile cari dönemde indirimi kabul edilmeyen fakat; gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderler (kıdem tazminatı karşılık giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri (maliyet bedeli ile değerlenen), yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri vb.) gibi geçici farklılıklar dikkate alınır. Standardın gelir gider açısından Türkiye'deki uygulamaya getirdiği farklılık, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi yükümlülüğünün, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir[136].

Gelecek dönemlerde vergiye konu olacak tüm zamanlama farkları nedeniyle ortaya çıkması olası ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin mali tablolarda yer alması gereklidir[137].

Ancak buna ilişkin aşağıda seçilen şu 3 istisna söz konusudur[138]:

- Şerefiyenin ilk defa kayıtlara alınmasından kaynaklanan yükümlülükler ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez,
- İşletme birleşmeleri dışında ilk defa mali tablolarda yer alan ve işlem sırasında ticari kârı veya mali kârı etkilemeyen aktif ve pasiflerden kaynaklanan yükümlülükler ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez, ve

[136] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.143-144.
[137] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.3.
[138] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.3.

- Yatırımcı şirketin iştirakindeki dağıtılmayan kârlara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğü, yatırımcı şirketin iştiraklerindeki kâr dağıtımının zamanını kontrol edebilme gücüne sahip olması ve sözkonusu kârların yakın bir gelecekte dağıtılmayacağının bilinmesi ve buna bağlı olarak zamanlama farklarının geri dönüşünün olmayacağı düşüncesiyle ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez.

Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise, ertelenmiş vergi yükümlülüğü, küçük ise ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olur. Borçlar için ise, borçların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise ertelenmiş vergi varlığı; küçük ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü söz konusu olur. Gelir ve gider nitelikli olmayan farklara ait vergi etkisinin kayda alınması ilgili kâr zarar hesabı (0691 nolu hesap) ile değil, öz kaynaklar içerisindeki bir hesapla ilişkilendirilmektedir[139].

Konunun daha iyi anlaşılmasında bazı terimlerin bilinmesi yardımcı olacaktır. Bu terimlerin açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir[140]:

- Muhasebe kârı/zararı: Vergi gideri öncesi dönem kârını/zararını ifade eder.

- Vergiye tabi kâr/mali zarar: Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı/zararı ifade eder.

- Vergi gideri/geliri: Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Vergi gideri, dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergi gideri toplamından; vergi geliri ise dönem vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirinden oluşur.

- Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr/mali zarar açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

- Ertelenen vergi yükümlülükleri: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

[139] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.144.
[140] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Türkiye Muhasebe Standartları,** 2.b., Ankara: TMSK Yayınları, 2007, s.432-433.

- Ertelenen vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

  - İndirilebilir geçici farklar,
  - Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
  - Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

- Geçici farklar: Bir varlığın veya yükümlülüğün bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

  - Vergilendirilebilir geçici farklar: Bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını/zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

  - İndirilebilir geçici farklar: Bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını/zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

- Vergiye esas değer: Bir varlık veya yükümlülüğün vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

Şirketlerin kârları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisi işletme açısından bir gider niteliğindedir; çünkü bu dağıtıma tabi net kârı azaltmaktadır. Öyle ise dönemsellik vergilerde de uygulanmalıdır. Vergi gideri, vergi kanunlarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır[141].

Örneğin; hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış bedeli, UFRS'lere göre gerçeğe uygun değerle (varsa borsa rayici ile) değerlenmektedir. Kayıtlara borsa değeri ile alınmakla birlikte, verginin hesaplanmasında alış bedeli esas alınmaktadır. Borsa değeri (muhasebe değeri), alış bedelinden (vergi değerinden) yüksek ise, dönem sonunda vergi hesaplanırken (dönemin hesaplanan vergisi) borsa değer artışını gelir olarak kapsayan kârdan (ticari kârdan), değer artış kazancı düşülür. Eğer

[141] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.146.

ticari kâra göre vergi hesaplansaydı, matrahtan indirilen tutarın vergisi kadar yüksek hesaplanacaktı. Bir sonraki dönemde hisse senetleri bilançoda yer alan değeriyle satılmış olsaydı, kâr doğmayacaktı; fakat önceki dönemde vergi matrahından indirilen tutar matraha eklenecek ve önceki dönemde ödenmeyen vergi ödenecekti. Birinci yılda ticari kâra göre ödenmeyen vergi, ikinci yılda ödenecekti. Bu durumda muhasebe kârı ile vergiye tabi kârlar dönemlerde farklılaşmakta, iki yıl birlikte dikkate alındığında toplam kârda, toplam oluşan vergi aynı olmaktadır. Bu örnekte, bilanço gününde vergi değeri ile muhasebe değeri arasında geçici fark oluşmuştur. Bu fark ikinci yıl satış sonucu kapanmıştır. İlk yıl ticari kâra göre vergi hesaplansaydı, daha fazla hesaplanacaktı. Vergi ticari kârdan tahakkuk ettirilirse, ödemede bu tahakkuktan yapılırsa, daha gerçekçi kâr elde edilmiş olacaktır. Kâr ilk yıl oluştuysa, vergisinin de bu yılda tahakkuk etmesi kabul edilmelidir[142].

Benzer durum pasifteki hesaplarda da söz konusu olmaktadır. Özellikle bazı durumlar için karşılık ayrıldığı ve gider yazıldığı halde, vergi kanunları tarafından bu gider indirilebilir gider olarak kabul edilmez ve matraha ilave edilir. Bu dönemde ticari kâr, vergiye tabi kârdan daha düşüktür. Daha sonraki bir dönemde bu karşılık hesaplarından ödeme yapılır; fakat gider hesaplarına bir kayıt yapılmaz. Dolayısıyla o dönemde ticari kâr, vergiye tabi kârdan fazladır. Karşılığın ayrıldığı dönemde matraha eklenen tutarın vergisi, ödeme yapıldığı zaman düşülmektedir. Karşılığın ayrıldığı dönemde fazla ödenen vergi, karşılık hesaplarından ödeme yapıldığında ödenmeyerek sanki geri alınmaktadır. Dolayısıyla ilk yıl ödenen vergi, ertelenen bir vergi alacağı olmaktadır. Ödemenin yapıldığı yıl, vergiden düşüldüğünden alacak ortadan kalkmaktadır. O zaman ilk yıl vergi doğmadığı halde ödenen vergi bir alacak olarak kayda alınmalıdır[143].

Ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüğü çoğu zaman, bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıktan oluşmaktadır. Fakat bu geçici bir farklılaşmadır. Farklılaşma neticesinde ileride farklılık ortadan kalkarken, vergi avantajı ya da daha az bir vergi ödenmesini

[142] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.146-147.
[143] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.147.

gerektiriyorsa, Ertelenen Vergi Varlığı, tersi durumda daha fazla vergi ödenmesine neden oluyor ise Ertelenen Vergi Yükümlülüğü mevcuttur[144].

Ertelenen Vergi Varlığı indirilebilir geçici farklar, devreden vergi zararları ve kullanılmamış vergi indirimleri gibi vergiye tabi kârın hesaplanmasında indirilebilir geçici farklardan yararlanılmasının olası olduğu durumlarda kayda alınmalıdır[145].

Kayda alınmayacak istisnai durumlar aşağıda belirtildiği gibidir[146]:

- Eğer bir işlem işletme birleşmesi değilse ve muhasebe kârını da mali kârı da etkilemiyorsa mali tablolara aktiflerin veya yükümlülüklerin ilk defa kayıt edilmesinden kaynaklanan ertelenen vergi varlıkları kayıtlara alınmaz,
- Yatırımcılarla ilişkilendirilen indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan varlıklar, sadece ileriki dönemlerde geçici farklardan faydalanılmasının mümkün olması durumunda muhasebeleştirilir.

[144] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.147-148.
[145] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.3.
[146] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.3.

Aşağıda yer alan tablo, Ertelenen Vergi Varlığı ve Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'nün doğuş nedenlerini göstermektedir[147]:

Tablo 3. Ertelenen Vergi Varlığı ve Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'nün Doğuş Nedenleri

Durum	**Farkın Niteliği**	**Sonuç**
Aktiflerde		
Vergi Değeri> Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
Vergi Değeri< Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri> Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri< Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı

Kaynak: Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar , **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.148.

Ertelenen vergi varlıkları veya yükümlülükleri bilanço tarihi itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılarak hesaplanır. Ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü iskonto edilemez[148].

Standartta, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş; ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartlarda finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur[149].

[147] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.148.
[148] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.3.
[149] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.151.

Ertelenen Vergi Varlıkları'nın bilançonun aktifinde Duran Varlıklar içinde, Ertelenen Vergi Yükümlükleri'nin de Uzun Vadeli Yükümlülükler içinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda kullanılabilecek hesaplar; 0284 Ertelenen Vergi Varlığı ve 0484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'dür[150]. Bu varlık ve yükümlülükler diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı olarak gösterilecektir[151]. Ayrıca Ertelenen Vergi Varlığı ile Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'nün bazı koşulların dışında mahsup edilerek gösterileceği standartta belirtilmiştir[152]. Bu vergi etkilerinin Kâr/Zarar'da muhasebeleştirileceği hesap 691 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı hesabıdır. Fakat bu hesabı standarttaki niteliğine uygun şekilde 0691 Vergi Gideri/Geliri şeklinde kullanmak daha yararlı olacaktır[153].

Bu hesabın alt hesapları da aşağıdaki gibi alt hesaplara ayrılabilir[154]:

0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ
0691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (+)
0691.11 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen (+)
0691.12 Ertelenen Vergi Varlığı İptali (-)
0691.13 Ertelenen Vergi Yükümlülüğünden Gelen (-)
0691.14 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü İptali (+)
0691.15 Vergi Oranı Değişim Etkisi (+-)

[150] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.152.
[151] IAS 1.68'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.152.
[152] IAS 12 madde 71 ve 76'dan Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.152.
[153] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.152.
[154] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.152.

3.2.2. UMS 12 Vergilendirmeye İlişkin Örnekler

Konuya ilişkin örnekler Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar'a ait olan Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları adlı eserden alınmıştır.

Bölüm başında da vurgulandığı gibi bu çalışmada bütünlük sağlamak amacıyla aşağıdaki örneklerde gerekli görülen yerlerde tutar, TL/YTL, hesap kodu ve hesap ismi değişiklikleri yapılmıştır.

Örnek 1[155]:

01.10.2005 tarihinde 5.000,00YTL tutarında senetsiz bir alacak şüpheli hale gelmiştir. Muhasebe yöneticisi alacağın tamamına karşılık ayırma kararı almıştır. 01.12.2006 tarihinde alacağın tahsili için dava açılmıştır. Alacak 01.03.2007 tarihinde 4.000,00YTL olarak tahsil edilmiştir. (Dava giderleri ihmal edilmiştir.)

01.10.2005			
0128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		5.000,00	
	120 ALICILAR		5.000,00
Alacağın şüpheli hale gelmesi			
01.10.2005			
0654 KARŞILIK GİDERLERİ		5.000,00	
	0129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		5.000,00
Karşılık ayrılması			
01.10.2005			
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		5.000,00	
	971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDER. ALACAK HS.		5.000,00
Peşin vergi etkisinin dikkate alınması			
01.10.2005			
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		1.000,00	
	691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.000,00
Peşin vergi etkisinin dikkate alınması			

[155] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.155-156.

01.12.2006			
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.000,00	
	0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		1.000,00
2005'te Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılıkların Kabul Edilebilir hale gelmiş olması nedeniyle Vergi Değeri /Muhasebe Değeri farkının ortadan kalkmış olması nedeniyle			
01.12.2006			
982 VERGİ MATRAHTAN İNDİRİMLER		5.000,00	
	983 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMLER ALACAKLI HS.		5.000,00
01.03.2007			
100 KASA		4.000,00	
0129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		5.000,00	
	0128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		5.000,00
	0644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK		4.000,00
Dava sonucu alacağın 4.000,00YTL'lik kısmının tahsil edilmesi			

Örnek 2[156]:

Bir aracı kurum; 31.12.2006 tarihinde muhasebe politikası olarak kıdem tazminatı karşılığını UFRS'lere uygun şekilde hesaplayıp, muhasebeleştirme kararı almıştır. Yapılan hesaplara göre; bu tarihte toplam yük 125.000,00YTL'dir. Ancak bu tutarın sadece 25.000,00YTL'si bu yıla ilişkindir. Yani cari dönem hizmet maliyetidir. Diğer kısmı ise önceki yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olanların karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır.

31.12.2006			
0770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		25.000,00	
0542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		100.000,00	
	0472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		125.000,00
31.12.2006			
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		25.000,00	
	971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		25.000,00
31.12.2006			
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		25.000,00	
	0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		5.000,00
	691.11 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen		
	0542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		20.000,00

[156] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.153-155.

Yukarıda toplam kıdem tazminatına denk gelen tutar kadar 25.000,00YTL (=125.000,00 x 0,20) vergi varlığı aktifleştirilmiştir. Ancak bu tutarın sadece 25.000,00YTL dönem kârından karşılandığı için buna uygun tutar dönem kârından karşılanmıştır. Geri kalan 100.000,00YTL yedeklerden karşılandığı için bunun vergisi de bu yedeklerden karşılanmıştır.

2007 yılı içinde ayrılan bir personele brüt 12.500,00YTL ödeme yapılmıştır.

	01.07.2007		
0472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		12.500,00	
	361 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		75,00
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		12.425,00
	01.07.2007		
982 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMLER		12.500,00	
	983 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMLER ALACAKLI HS.		12.500,00
	01.07.2007		
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		2.500,00	
691.12. Vergi Varlığı İptalinde			
	0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		2.500,00

2007 yılı sonunda yeniden yapılan hesaplar neticesinde toplam yükün 140.000,00YTL'ye yükseldiği, dolayısıyla bakiyenin 40.000,00YTL artış yapılması gerekmektedir. Bunun tamamı Kâr/Zarar etkili olarak Genel Yönetim Giderleri içinde muhasebeleştirilecektir.

	31.12.2007		
0770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		40.000,00	
	0472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		40.000,00
	31.12.2007		
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		40.000,00	
	971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		40.000,00
	31.12.2007		
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI		8.000,00	
	0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		8.000,00
	691.11 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen		

Örnek 3[157]:

İşletme muhasebe politikasını değiştirmiş ve maddi duran varlıklarını yeniden değerlenmiş değerleri üzerinden bilançoya almayı benimsemiştir. Bu amaçla değişik maddi duran varlık hesaplarında 10.000,00YTL artış olmuştur. Bu durum aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

MADDİ DURAN VARLIKLAR	10.000,00	
0522 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU		10.000,00
0522 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU	2.000,00	
0484 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		2.000,00

Örnek 4[158]:

Bir İşletmenin 2007 hesap döneminde ticari zararı 250.000,00YTL olmakla birlikte, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler nedeniyle mali zararı 300.000,00YTL'ye çıkmaktadır. Şirketin zarar durumunun geçici olduğu, ileriki yıllarda bu zararların mahsup edilebileceğine ilişkin yönetimde görüş birliği bulunmaktadır. Bu nedenle UFRS'ye uyumlu bilançolarda bunun vergi etkisinin dikkate alınması kararlaştırılmıştır.

2007		
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	60.000,00	
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		60.000,00
300.000,00 x 0,20 = 60.000,00		

Bu durumda işletmenin Gelir Tablosu'nun alt kısmı aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

DÖNEM ZARARI	(250.000,00)
VERGİ 60.000,00	
Hesaplanan Vergi 0,00	
İleriye Taşınan Vergi Geliri 60.000,00	
NET DÖNEM ZARARI	190.000,00

[157] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.157.
[158] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.157-158.

3.3. UMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu standardın amacı maddi varlıkların (devamlı kullanım amaçlı) ve bunların amortismanlarının değerlenmesi ve bunlarla ilgili olarak bilanço ve eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin belirlenmesidir[159].

3.3.1. UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

Bu standarda göre, varlık kalemiyle ilgili ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır. Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerleme yöntemlerinden birini seçmek suretiyle ölçme ve değerleme yapılır. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir[160].

Söz konusu maliyet unsurları aşağıdaki gibidir[161]:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi veya stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,

[159] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.195.
[160] Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", Yıl:2007, Sayı: 83, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/83malicozum/4%20ugurkaya.pdf (19 Ekim 2007), s.70.
[161] TMS 16'dan Aktaran Uğur Kaya, a.g.m., s.70-71.

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- Mesleki ücretler (mimarlara, mühendislere vb. ödenen ücretler).

Yukarıda bahsedilen maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler[162]:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden sonra, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır[163].

Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlarsa, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetlerine finansman gideri dahil olmaz[164]. Maddi varlık işletmede üretiliyor ve

[162] Uğur Kaya, a.g.m., s.71.
[163] Uğur Kaya, a.g.m., s.71.
[164] IAS 16.23'ten Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.196.

nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşası bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise finansman giderleri "Borçlanma Maliyetleri" standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte satın alınmışsa, ödenen bedel arsa ve bina için ayrılmalı ve sadece bina için amortisman ayrılmalıdır. Aynı şekilde bir bütün olarak iktisap edilen maddi varlık farklı ömre sahip unsurlardan oluşuyorsa bunlar ayrı olarak hesaplara alınmalı ve farklı kullanım sürelerine göre amorti edilmelidir[165].

Bilanço tarihlerinde değerlemede ya maliyet yöntemi ya da yeniden değerleme yöntemlerinden biri kullanılır. Maliyet yöntemine göre, maddi varlıklar mali tablolarda elde etme ya da üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilirler. Bu değer geri kazanılabilir değer ya da kullanım değerinden yüksek olamaz. Yeniden değerleme yöntemine göre ise maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden gösterilirler. Yeniden değerlenmiş tutar, gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir[166].

VUK ve Standarda göre düzenlenen hükümler karşılaştırıldığında, maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili olarak ortaya çıkan farklı uygulamalar aşağıda gösterildiği şekildedir[167]:

- Maddi duran varlık alış giderleri: Standarda göre, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, VUK'a göre söz konusu masraflardan bazıları "gider" olarak kayıt edilebilmektedir.

- Maddi duran varlık ediniminde oluşan borçlanma maliyetleri: Standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında yer alan "alternatif yöntem"e göre kaydedilmesi gerekir. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması) tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra

[165] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.196-197.
[166] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.197.
[167] Uğur Kaya, a.g.m., s.72-74.

oluşanlar gider yazılmalıdır. VUK'a göre ise, söz konusu borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır.

- Arsasıyla birlikte bina alımı: Standarda göre, arsa ve binalar birlikte satın alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. VUK'a göre ise, arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabı'nda izlenmektedir.

- Değeri belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımı: Bu konuyla ilgili olarak standartta herhangi bir düzenleme yer almamakta, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. VUK'a göre ise bu konuyla ilgili hüküm yer almaktadır. Örneğin; 1.1.2007'den itibaren 560,00YTL'yi aşmayan maddi duran varlıklar, "gider" yazma ya da "aktifleştirme" yollarından birisi tercih edilerek muhasebeleştirilecektir.

Bu standartta maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin açıklamalar da yapılmıştır. Standartta amortisman, bir varlığın amorti edilebilir kısmının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtımı şeklinde tanımlanmıştır[168]. Duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesinin gereğidir[169]. Kullanılan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır[170]. Duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde birçok faktör dikkate alınmalıdır. Bu faktörler; teknolojik değişiklikler, fiziksel kullanımdan kaynaklanan yıpranmalar, yasal veya diğer kısıtlamalardır[171].

---

[168] Başak Ataman Akgül, "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", Yıl: 2004, Sayı: 67, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/12%20basak%20ataman%20akgül.pdf (19 Ekim 2007)

[169] Epstein, Barry-Mirza, Abbas Ali, "Interpretation Application of International Accounting Standards", John Wiley&Sons, Inc., USA 2002, s.292'den Aktaran Başak Ataman Akgül, a.g.m.

[170] IAS 16.p.41'den Aktaran Başak Ataman Akgül, a.g.m.

[171] Başak Ataman Akgül, a.g.m.

Amortisman yöntemi olarak da normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemi kullanılabilecektir. Kullanılan ya da seçilen amortisman oranları her yıl gözden geçirilebilecek, gerekirse değiştirilebilecektir[172].

Varlığın amortismana tabi tutulacak tutarı, varlığın hurda değeri indirildikten sonra elde edilmektedir[173]. Hurda değer, faydalı ömrün sonunda, varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir[174].

VUK ile standarttaki düzenlemeler karşılaştırıldığında aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır[175]:

- Her ikisinde de duran varlıkların amortismanında faydalı ömürleri esas alınmaktadır. Fakat varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklıdır. Uluslararası Muhasebe Standardı'nda, faydalı ömrün tesbiti işletmelere bırakılırken, VUK'da ilgili düzenlemede bu tesbit Maliyet Bakanlığının yetkisine verilmiştir.

- Standartta, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün dönemler itibariyle revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin, yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması gerektiği ifade edilirken, VUK'da bu hususa ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

- Seçilecek amortisman yöntemi konusunda standartta, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. Standartta yer alan "Uygulanan amortisman yöntemlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve varlıklardan beklenen fayda da değişiklik olması durumunda farklı ve daha uygun bir yönteme geçilmesi" ibaresi bunun kanıtıdır. VUK'da normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve olağanüstü amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemlerin dışında diğer

[172] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.199.
[173] Epstein Barry-Mirza, Abbas Ali, a.g.e., s.297'den Aktaran Başak Ataman Akgül, a.g.m.
[174] Başak Ataman Akgül, a.g.m.
[175] Başak Ataman Akgül, a.g.m.

yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. Sadece işletmenin azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanımıştır.

- Standartta hurda değer kavramı açıklanmış ve tahminine ilişkin bir takım esaslar belirlenmiştir. VUK'da ise hurda değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

Bu standart ile öngörülen değerleme ile VUK'a göre değerleme yöntemlerinin farklılığı nedeniyle oluşacak matrah farklarının doğurduğu ertelenen vergi varlığı veya ertelenen vergi yükümlülüğü UMS 12 Vergilendirme standardına uygun şekilde muhasebeleştirilir[176]. Maddi varlıkların vadeli satışında, satış bedeli olarak sadece vade farkından ayrılmış peşin değeri esas alınır. Vade farkı, faiz geliri olarak dikkate alınır[177]. Bu fark önce aktif bir hesaba (ertelenmiş gelirler) alacak kaydedilir, sonra tahsilatlara paralel olarak itfa edilerek faiz gelirleri içine alınır[178]. Eğer satışa konu duran varlık daha önce yeniden değerlemeye tabi olmuş ise, bilançonun öz kaynaklar kısmında Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu'nda bir tutar var ise bu tutar kâr veya zarara aktarılmadan geçmiş yıllar kâr/zararına aktarılabilir[179].

3.3.2. UMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Örnekler:

Konuya ilişkin örnekler Uğur Kaya'ya ait "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması" adlı makaleden alınmıştır.

Bölüm başında da vurgulandığı gibi bu çalışmada bütünlük sağlamak amacıyla aşağıdaki örneklerde gerekli görülen yerlerde TL/YTL, hesap kodu ve hesap ismi değişiklikleri yapılmış, ayrıca örnek 3'te vergi ile uyumlama kaydı ilave edilmiştir.

[176] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.200.
[177] IAS 16.72'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.201.
[178] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.201.
[179] IAS 16.41'den Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.201.

Örnek 1[180]:

"E" İşletmesi, 2007 yılı içinde üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla KDV hariç 8.000,00YTL'ye makine satın almıştır. Bu makineyi işletmeye getirmek için KDV hariç 1.000,00YTL taşıma bedeli ödenmiş, monte ettirmek için de KDV hariç 200,00YTL montaj gideri yapılmıştır. Ayrıca bu makine için KDV hariç 200,00YTL'lik yedek parça satın alınmıştır. Tüm ödemeler peşin yapılmıştır. KDV oranı %18'dir.

a. Yedek parçanın 2007 yılı içinde kullanılacağı varsayımı ile yapılacak alış kaydı,

b. Yedek parçanın iki yıllık ihtiyacı karşılamak amacıyla alındığını varsayarak yapılacak alış kaydı aşağıda gösterilmiştir:

a.

0253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	9.200,00	
0150 İLK MADDE ve MALZEME GİD.	200,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.692,00	
100 KASA		11.092,00

Yukarıdaki kayıtta, yedek parçalar düzenli olarak tüketildiğinden stok niteliğinde kabul edilmiş ve ilgili stok hesabına alınmıştır.

b.

0253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	9.200,00	
0150 İLK MADDE ve MALZEME GİD.	100,00	
0293 GELECEK YIL. İHTİYACI STOKLAR	100,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.692,00	
100 KASA		11.092,00

Satın alınan yedek parçanın yarısı gelecek yıllarda kullanılacağı için bir duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gerek "a" seçeneği, gerekse "b" seçeneği ile ilgili mevcut mevzuat çerçevesinde iki düzenleme arasında farklı uygulamaya neden olacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

[180] Uğur Kaya, a.g.m., s.74-75.

Örnek 2[181]:

"E" İşletmesi, üretim faaliyetlerinde kullandığı ve kayıtlı değeri 20.000,00YTL, birikmiş amortismanı 12.000,00YTL olan makinesini, başka bir makineyle takas edecektir. Elden çıkarılan makinenin gerçeğe uygun değeri ise 10.000,00YTL'dir. Anlaşmaya göre taraflar herhangi bir ödemede bulunmayacaktır. KDV %18 alınacaktır. Bu bilgilere göre; elden çıkarılacak (a seçeneği) ve elde edilecek (b seçeneği) makine için yapılaması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

a.

/

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	11.800,00	
0257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000,00	
0253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR		20.000,00
391 HESAPLANAN KDV.		1.800,00
0649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR.		2.000,00

/

b.

/

0253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	10.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
136 DİĞ. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		11.800,00

/

Bu uygulamada da, örnek 1'de olduğu gibi, mevcut mevzuat çerçevesinde iki düzenleme arasında farklı uygulamaya neden olacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Örnek 3[182]:

"E" İşletmesi, 03.02.2007'de bir binanın inşasına başlamış ve KDV hariç 20.000,00YTL'lik malzeme peşin bedelle satın almıştır. 01.05.2007'de yeniden 5.000,00YTL'lik daha harcama yapılmış bedeli banka kredisiyle karşılanmıştır. 23.08.2007'de 2.000,00YTL'lik işçilik ödemesi yapılmıştır (kesintiler dikkate alınmayacaktır). 01.09.2007'de 01.05.2007'de alınan kredinin 2.000,00YTL'lik anaparası, 100,00YTL faiziyle birlikte peşin ödenmiştir. 30.11.2007'de bina kullanıma hazır olarak teslim alınmış ve ilgili aktif hesaba aktarılmıştır. 31.12.2007'de kalan kredi borcu 300,00YTL faiziyle birlikte peşin ödenerek

[181] Uğur Kaya, a.g.m., s.75-76.
[182] Uğur Kaya, a.g.m., s.76-78.

kapatılmıştır. Bu bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

/		
0258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00	
100 KASA		23.600,00
/		
0258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	900,00	
300 BANKA KREDİLERİ		5.900,00
/		
0258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.000,00	
100 KASA		2.000,00
/		
300 BANKA KREDİLERİ	2.000,00	
0258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	100,00	
258.00. Kredi Faizleri		
100 KASA		2.100,00
/		
0252 BİNALAR	27.100,00	
0258 YAPIL. OLAN. YATIRIMLAR		27.100,00
/		
300 BANKA KREDİLERİ	3.900,00	
0780 FİNANSMAN GİDERLERİ (7/A)	300,00	
100 KASA		4.200,00
/		

Yukarıda son kayıtta (31.12.2007), ödenen faiz aktifleştirme tarihinden sonra ortaya çıktığından, Standart hükmüne uygun olarak doğrudan gider hesabına aktarılmıştır. Mevcut mevzuat hükümlerine göre ise, bu faiz aktifleştirme döneminde (2007 yılı içinde) ortaya çıktığından duran varlığın maliyetine ilave edilecek ve 252 Binalar Hesabına kaydedilecektir. Dolayısıyla bununla ilgili vergi ile uyumlama kaydı yapılacaktır. Vergi oranının %20 olduğu kabul edilsin.

/		
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	300,00	
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		300,00
/		
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	60,00	
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		60,00
300,00 x %20= 60,00YTL		
/		

Örnek 4[183]:

"E" İşletmesi, pazarlama faaliyetlerinde kullanmak amacıyla arsasıyla birlikte bina satın almıştır. Binanın bedeli KDV hariç 80.000,00YTL, arsa bedeli ise KDV hariç 20.000,00YTL'dir. Alışta 2.000,00YTL emlak alım vergisi, 300,00YTL noter harcı peşin ödenmiştir. Ödenen tüm giderlerin 1.200,00YTL'si arsayla ilgilidir. KDV oranı %18'dir. Bu bilgilere göre binanın alış kaydı şöyle olacaktır:

0252 BİNALAR		81.100,00	
0250 ARAZİ VE ARSALAR		21.200,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		18.000,00	
	100 KASA		120.300,00

Yukarıdaki kayıt, mevcut vergi mevzuatı açısından farklılık arzetmektedir. Zira mevcut mevzuat hükümlerine göre, arsa bedeli binanın maliyetine katılıp, bina ve arsaya ait toplam bedelin (100.000,00YTL) 252 Binalar Hesabına, alışta ödenen emlak vergisi ve noter harcının ise ya 252 Binalar Hesabına ya da bir gider hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

3.4. UMS 18 HASILAT

UMS 18 Hasılat standardı temel muhasebe standartlarından birisidir ve her boyuttaki ve her sektörde faaliyet gösteren işletmeler tarafından kaçınılmaz olarak uygulanması beklenen bir standarttır[184]. Bu standardın amacı değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemektir[185].

3.4.1. UMS 18 Hasılat ile İlgili Açıklamalar

Hasılat, işletmenin faaliyet döneminde olağan faaliyetlerinden kaynaklanan (satış hasılatı, faiz, temettü, ücret gibi) ortakların sermayeye katkıları dışında özkaynakta artış yaratan ekonomik faydaların brüt tutarıdır[186].

---

[183] Uğur Kaya, a.g.m., s.78.
[184] Serdar Özkan, "TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayrıştırılması", Yıl:2006, Sayı: 82, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/03-%20serdar%20ozkan.pdf (19 Ekim 2007), s.74.
[185] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.253.
[186] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.254.

Hasılat, tahsil edilen veya edilecek alacakların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür[187]. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır[188].

Vadeli satışlarda, satış fiyatı çoğu zaman "vade farkı" ya da diğer bir deyişle "faiz tutarı"nı da kapsamaktadır. Vadeli satışlarda faizin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına vergi kanunlarının yaklaşımı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) yaklaşımı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu standartta, satış hasılatı tutarı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan faiz tutarının nasıl belirleneceği, bu tutarların ne zaman gerçekleşmiş kabul edilerek finansal tablolarda yer alması gerektiğiyle ilgili kurallar açıklanmıştır[189].

Çoğu zaman bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Fakat, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin; işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir[190].

Vadeli satışlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri alacağın bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur[191]. Alacağın bugünkü değerine indirgenmesinde veya satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde kullanılacak faiz oranı[192]:

---

[187] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.4.
[188] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.254.
[189] Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", Yıl: 2007, Sayı: 80, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/1%20hakemli%20fatih%20yilmaz.pdf (19 Ekim 2007), s.25-26.
[190] IFRS, IAS-18, p.11'den Aktaran Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, a.g.m., s.28.
[191] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.254.
[192] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.254.

- Borçlanan ile aynı kredibilite derecesine sahip benzer finansman işlemlerinde geçerli faiz oranı veya

- Alacağın nominal bedelini mal veya hizmetin peşin fiyatına eşitleyen iskonto haddi olmalıdır.

Vade farkı veya faiz hesaplanırken basit faiz formülü değil, bileşik faize göre iç iskonto yöntemi (etkin faiz yöntemi) kullanılacaktır. Bu faiz oranı da Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan reeskont işleminden farklı oran ve yöntemlerle yapıldığı için mali kâr ticari kâr farkı doğuracak, Vergilendirme Standardı'na göre geçici farklara neden olacaktır[193].

Mal ve/veya hizmet satışı yapan işletmelerde gelir tablosunda "Satışlar" tutarı sadece esas faaliyet konusu mal ve/veya hizmetlerin satışından doğan geliri kapsamalıdır[194]. Faiz geliri ise bu tür işletmeler için faaliyet dışı gelir olup, Gelir Tablosunda "Satışlar" tutarı içinde raporlanmamalı, "Diğer Gelirler" başlığı altında raporlanmalıdır[195].

Hasılat aşağıdaki durumların varlığında kayıtlara alınır[196]:

- Mal satışlarında, satışa konu varlığa ilişkin risk ve faydaların satın alana ait olduğu, yani satıcının varlık üzerindeki kontrolünün ortadan kalktığı ve satışa ilişkin gelir tutarının güvenilir bir şekilde belirlenebildiği durumlarda kayda alınır,

- Hizmet satışlarında, hizmet geliri sözleşme kapsamında yer alan hizmetin tamamlanma derecesi dikkate alınarak kayıtlara alınır,

- Faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri, ilgili gelirin işletmeye ekonomik fayda sağlayacağının muhtemel olması durumunda kayıtlara alınır.

[193] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.255.
[194] IFRS, Framework, p.72'den Aktaran Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, a.g.m., s.27.
[195] Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, a.g.m., s.27.
[196] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.4.

Faiz-UMS 39 standardına göre etkin bir faiz yöntemi kullanılarak, isim hakkı-sözleşme hükümlerine göre tahakkuk esasına göre, temettü gelirleri-ortakların kâr paylarını tahsil etme hakları ortaya çıktığında kayıtlara alınır[197].

3.4.2. UMS 18 Hasılata İlişkin Örnek

Konuya ilişkin örnek Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar'a ait olan Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları adlı eserden alınmıştır.

Bölüm başında da vurgulandığı gibi bu çalışmada bütünlük sağlamak amacıyla örneklerde gerekli görülen yerlerde yıl, TL/YTL, hesap kodu ve hesap ismi değişiklikleri yapılmıştır.

Örnek[198]:

İşletme sipariş üzerine iş yapmaktadır. Dolayısıyla malların peşin ve vadeli fiyatları ayrı ayrı tespit edilmemekte, müşteri ile pazarlıklar sonucu tespit edilmektedir. Böyle bir müşteriye 01.12.2005 tarihinde bir mal grubu 1.360,00YTL peşin, 1.000,00YTL'si de 3 ay sonra tahsil edilmesi koşuluyla (%18KDV dahil) teslim edilmiştir. İşletmenin bulunduğu sektörde genellikle aylık %1,5 vade farkı uygulandığı bilinmektedir.

Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Satışın Peşin Değeri= $1.360,00+((1.000,00/(1+0,015)^3)$

$=1.360,00+956,32$

$=2.316,32$

Faiz= 1.00,00-956,32=43,68 veya 2.360-2.316,32=43,68

01.12.2005			
100 KASA		1.360,00	
120 ALICILAR		1.000,00	
	0385 VADELİ SATIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ ve KUR FARKI GELİRİ		43,68
	391 HESAPLANAN KDV		360,00
	0600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.956,32

/

[197] Hüseyin Gürer ve Gökhan Alpman, a.g.m., s.4.
[198] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.256-257.

Bilanço tarihinde (31.12.2005) 0385 Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri'ne yazılmış tutarın bir aylık kısmı realize olmuş faiz olarak dikkate alınacak ve faiz gelirlerine alınacaktır. Öncelikle bir aylık faiz geliri bu rakamın üçe bölünmesi suretiyle değil, kalan vade dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Peşin Değer= 1.000,00/(1+0,015)²= 970,66

İşlenmiş Faiz= 970,66-956,32= 14,34

31.12.2005		
0385 VADELİ SATIŞLARDA ERTELENMİŞ FAİZ ve KUR FARKI GELİRİ	14,34	
0642 FAİZ GELİRLERİ		14,34
/		

Bu kayıtlardan sonra Gelir Tablosu'na 2.000,00YTL satış geliri olarak değil, 1.956,32YTL satış geliri, 14,34YTL vade farkı faiz geliri gidecek, bilançoda Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri 29,34YTL olarak görülecek, dolayısıyla alacağın iskonto edilmiş maliyeti 970,66YTL olarak görülecektir.

Bunun doğurduğu vergisel etkilerde bulunmaktadır. Her şeyden önce bu işlem bir senet üzerinden yapılan işlem olmadığı için Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri kabul edilmeyecek, Kâr/Zarar hesabına vergi yasalarına göre gitmesi gereken tutar ile fiilen giden tutar arasındaki fark kadar matrah ilave/indirimi söz konusu olacaktır. Dönem sonunda bu işlem nedeniyle Kâr/Zarar'a 29,34YTL eksik gitmiştir. Bu rakamın matraha ilave edilmesi gerekir. Aynı rakam izleyen yılda matrahtan indirilecektir. Bu da Ertelenen Vergi Alacağı doğuracaktır.

Bu da aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2005		
0284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	5,87	
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		5,87
29,34 x 0,20= 5,87		
/		

Eğer yukarıdaki işlem senetsiz satış şeklinde değil de senetli bir alacağa bağlı olarak yapılmış olsaydı, dolayısıyla vergi yasaları açısından reeskont mümkün olsa idi, durum ve hesaplamalar biraz daha farklı olacaktı. Bu durumda öncelikle geçerli olan TC Merkez Bankası Avans Faiz oranı kullanılması gerekmektedir. Bunun da %35 olduğu varsayılsın. Bu durumda senedin vadesine göre kalan iki aylık reeskont şu şekilde hesaplanmış olacaktır.

Senedin Peşin Değeri= 1.000,00/(1+(0,35x2/12))= 944,88YTL

Kapsadığı Faiz= 1.000,00-944,88= 55,11YTL(Reeskont tutarı)

Vergi yasalarına göre 55,11YTL'lik reeskont gideri yazılabilecek iken, sadece 29,34YTL yazılmıştır. Dolayısıyla Kâr/Zarar'a 25,77YTL eksik gitmiştir. Bu matrahtan indirilebilecektir. İzleyen yıl ise bu tutar matraha ilave edilecektir. Matrahtan indirim nedeniyle bu tutarın etkin faiz oranı %20 ile çarpımı kadar Ertelenen Vergi Yükümlülüğü doğacaktır. Bu ise şu şekilde kayda alınacaktır.

31.12.2005			
0691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		5,15	
	0484 ERTENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		5,15
25,77 x 0,20= 5,87			
/			

4. BÖLÜM

UYGULAMA

4.1. UYGULAMANIN AMACI

Bu uygulamanın amacı, aşağıda belirtilen sınırlar çerçevesinde, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı bir şirket olan Otoyol Sanayi A.Ş. tarafından THP ve UMS'ye göre hazırlanan özet bilanço ve gelir tablosu kalemlerini karşılaştırmak, farklılıkları belirlemek ve bu farklılıkların nedenlerinin neler olabileceğini açıklamaya çalışmaktır.

4.2. UYGULAMANIN SINIRLARI

Bu uygulama, Türkiye'de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı bir şirket olan Otoyol Sanayi A.Ş. ile sınırlandırılmıştır. Bu şirket halka açık olmayan bir anonim şirkettir. Otoyol Sanayi A.Ş. tarafından THP ve UMS'ye göre hazırlanan 31/12/2006 tarihli özet bilanço ve 01/01/2006-31/12/2006 faaliyet dönemine ilişkin gelir tablosundan yararlanılmıştır. Halka açık bir şirket olmadığı için şirketçe UMS'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda esneklik söz konusudur.

4.3. UYGULAMANIN YAPILDIĞI ŞİRKET HAKKINDA GENEL BİLGİ

Otoyol Sanayi A.Ş. 1966 yılında Adapazarı'nda kurulmuştur. Otoyol Sanayi A.Ş.'nin %27'si Iveco'ya, %54'ü ise Koç Holding'e, %19'u ise diğerlerine aittir[199]. 2008 yılında üretim gerçekleştirmeyen Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 2006 yılında personel sayısı 793'tü[200]. Dünyanın 48 farklı ülkesine ihracat gerçekleştiren Otoyol Sanayi A.Ş., Türk Otomotiv Sanayisi içinde, hafif, orta ve ağır sınıf kamyon ve otobüs üretiminde sektöründe lider kuruluşlarından biri[201] idi.

[199] Deloitte Independent Auditors' Report, **Otoyol Sanayi Anonim Şirketi Financial Statements For The Year Ended 31 December 2006**, s.6,35.
[200] 2006 Gelir Tablosu Ek Bilgi, Otoyol Sanayi A.Ş.
[201] IVECO, "Otoyol Sanayi A.Ş.", http://www.otoyol.com.tr/hakkimizda.asp, (13 Temmuz 2008)

4.4. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Uygulama için gerekli olan veriler Otoyol Sanayi A.Ş.'den temin edilmiş, ayrıca görüşme yöntemi ile de ek bilgiler elde edilmiştir.

4.4.1. Uygulama Probleminin Tanımı

Yukarıda belirtilen sınırlar kapsamında;

Temel Problem:

Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketin THP ve UMS'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun farklı olmasının nedenleri nelerdir?

Alt Problemler:

1. THP ve UMS'ye göre hazırlanan bilaçoda hangi kalemlerin bakiyelerinde farklılık vardır?
2. THP'ye göre hazırlanan bilançoda yer alan; fakat UMS'ye göre hazırlanan bilançoda yer almayan kalemler hangileridir?
3. UMS'ye göre hazırlanan bilançoda yer alan; fakat THP'ye göre hazırlanan bilançoda yer almayan kalemler hangileridir?
4. THP ve UMS'ye göre hazırlanan bilançoda yer alan kalemlerin bakiyelerinin farklı olmasının sebepleri nelerdir?
5. THP ve UMS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda hangi kalemlerin bakiyelerinde farklılık vardır?
6. THP'ye göre hazırlanan gelir tablosunda yer alan; fakat UMS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda yer almayan kalemler hangileridir?
7. UMS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda yer alan; fakat THP'ye göre hazırlanan gelir tablosunda yer almayan kalemler hangileridir?
8. THP ve UMS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda yer alan kalemlerin bakiyelerinin farklı olmasının sebepleri nelerdir?

4.4.2. Uygulamanın Modeli

Yukarıda belirtilen sınırlar kapsamında, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketin THP ve UMS'ye göre hazırlamış olduğu bilanço ve gelir tablosu

kalemleri karşılaştırmalı olarak gösterilecek, aradaki farklılıklar belirlenecek ve bu farklılıkların nedenlerinin neler olabileceği açıklanmaya çalışılacaktır.

Uygulamada Otoyol Sanayi A.Ş.'nin kullandığı UMS hesaplarına yer verilmiştir. Başında "0" olan hesaplar şirketin UMS hesaplarıdır. Karşılaştırma yapılırken THP'ye ait hesap grupları kullanılmıştır. UMS'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu kalemleri: THP ile aynı anlamda kullanılan hesaplardan (Başında "0" olmayan hesaplar), THP'den farklı anlamda kullanılan hesaplardan (Başında "0" olan hesaplar) ve THP'de hiç yer almayan; ancak THP esas alınarak oluşturulan hesaplardan (Başında "0" olan hesaplar) oluşmaktadır. THP ve UMS'ye göre tablolardaki değerler YTL üzerinden gösterilmiş olup, şirket THP'de kuruşlara yer verirken, UMS'de kuruşlara yer vermediğinden tablolarda kuruşlar gösterilmemektedir. Yukarıda bahsedilen düzende oluşturulan şirketin UMS ana hesapları ile THP hesapları karşılaştırılmış, farklılıklar tespit edilmiş ve stok, duran varlık, hasılat kalemlerinin önemli olduğu düşüncesiyle UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS 18 Hasılat Standartları ve bunların vergilendirmeye etkisi nedeniyle UMS 12 Vergilendirme Standardından kaynaklanan farklılıkların nedenlerinin neler olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada bütünlük ve UMS'ye uygunluk sağlanması amacıyla, şirketin bazı hesap kodlarında, hesap isimlerinde değişiklikler yapılmış ve ayrıca hesap, hesap grupları ve hesap sınıfları arası aktarmalara da yer verilmiştir.

4.5. BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Uygulamanın problemlerini çözebilmek için, ihtiyaç duyulan veriler; Otoyol Sanayi A.Ş. tarafından THP'ye göre hazırlanan özet bilanço ve gelir tablosu, UMS'ye göre hazırlanan özet bilanço ve gelir tablosu, şirketin hesap planı, şirketin mizanı ve muhasebe departmanı çalışanları ile yapılan görüşmelerden elde edilmiştir.

4.6. BULGULAR

Uygulama bölümünün bu kısmında yukarıda belirtilen kapsamda, Otoyol Sanayi A.Ş. tarafından THP ve UMS'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu kalemleri karşılaştırılacak ve farklılıklar belirlenecektir. Aşağıda Tablo 4'te Otoyol Sanayi A.Ş. tarafından THP'ye göre hazırlanan 31/12/2006 tarihli özet bilançosu yer almaktadır.

Tablo 4. Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 31/12/2006 Tarihli THP-Özet Bilançosu (YTL)

Aktif (Varlıklar)		**Pasif (Kaynaklar)**	
	Cari Dönem		**Cari Dönem**
Hazır Değerler	3.775.576	Mali Borçlar	77.731.523
Ticari Alacaklar	56.775.831	Ticari Borçlar	38.336.824
Diğer Alacaklar	341	Diğer Borçlar	514.894
Stoklar	58.183.342	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	2.909.949
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	1.102.475	Borç ve Gider Karşılıkları	6.375.552
Diğer Dönen Varlıklar	5.415.690	**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı**	**125.868.742**
Dönen Varlıklar Toplamı	**125.253.255**	Ticari Borçlar	-12.490
Ticari Alacaklar	226.463	Borç ve Gider Karşılıkları	18.237.117
Mali Duran Varlıklar	8.185.507	**Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı**	**18.224.627**
Maddi Duran Varlıklar	37.701.668	Ödenmiş Sermaye	52.674.386
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12.641.884	Sermaye Yedekleri	375
		Kar Yedekleri	14.080.889
		Geçmiş Yıllar Zararları (-)	8.915.736
		Net Dönem Karı (Zararı)	-17.924.506
Duran Varlıklar Toplamı	**58.755.522**	**Özkaynaklar Toplamı**	**39.915.408**
Aktif (Varlıklar) Toplamı	**184.008.777**	**Pasif (Kaynaklar) Toplamı**	**184.008.777**

Tablo 4'te görüleceği gibi, Otoyol Sanayi A.Ş.'nin Dönen Varlıkları 125.253.255YTL, Duran Varlıkları 58.755.522YTL, Aktif Toplamı 184.008.777YTL; Kısa Vadeli Yabancı Kaynakları 125.868.742YTL, Uzun Vadeli Yabancı Kaynakları 18.224.627YTL, Özkaynakları 39.915.408YTL ve Pasif Toplamı 184.008.777YTL'dir.

Aşağıda Tablo 5'te Otoyol Sanayi A.Ş.'nin THP-UMS'ye göre bilanço kalemlerinin karşılaştırılması yer almaktadır. Bu tabloda THP ve UMS'ye göre bilanço kalemlerin karşılaştırılmasını gösterebilmek için THP'ye ait hesap grupları kullanılmıştır.

Tablo 5. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

AKTİF	THP Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	UMS Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP Bakiye	UMS Bakiye	THP-UMS Farklılık
Hazır Değerler	101	101	Alınan çekler	2.685.776	2.685.776	0
	102	102	Banka	1.089.800	1.089.800	0
	Toplam		**Toplam**	**3.775.576**	**3.775.576**	**0**
Ticari Alacaklar	120	120	Alıcılar (Bayi ve Müşeriler)	54.619.239	54.619.239	0
	121	121	Alacak senetleri	2.236.683	2.236.683	0
	122	0122	Alacak senetleri reeskontu (-)	-80.091	0	-80.091
	Toplam		**Toplam**	**56.775.831**	**56.855.922**	**-80.091**
Diğer alacaklar	130	130	Mahsup ve iade edilecek vergi	326	326	0
	136	136	Diğer alacaklar	15	15	0
	Toplam		**Toplam**	**341**	**341**	**0**
Stoklar	150	0150	Hammadde ve malzeme	17.383.071	17.383.071	0
	151	0151	Yarı mamuller	6.468.896	6.555.390	-86.494
	152	0152	Mamuller	16.434.585	16.643.150	-208.565
	153	0153	Ticari mallar	5.525.489	5.525.489	0
	154	0154	Yoldaki mallar	924.756	897.481	27.275
	157	0157	Diğer stoklar	56.181	56.181	0
	158	0158	Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)	-500.000	-500.000	0
	159	0159	Verilen sipariş avansları	11.890.364	11.890.364	0
	Toplam		**Toplam**	**58.183.342**	**58.451.126**	**-267.784**
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	180	0180	Gelecek aylara ait giderler	110.218	10.687.713	-10.577.495
	181	181	Gelir Tahakkukları	992.257	992.257	0
	Toplam		**Toplam**	**1.102.475**	**11.679.970**	**-10.577.495**
Diğer Dönen Varlıklar	190	190	Devreden KDV	5.241.735	5.241.735	0
	194	194	İhraç edilen mal KDV	33.105	33.105	0
	198	198	Diğer çeşitli dönen varlıklar	140.850	140.850	0
	Toplam		**Toplam**	**5.415.690**	**5.415.690**	**0**
Toplam cari aktifler				**125.253.255**	**136.178.625**	**-10.925.370**

Tablo 5'in Devamı. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

AKTİF	THP Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	UMS Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP Bakiye	UMS Bakiye	THP-UMS Farklılık
Ticari Alacaklar	221	221	Alacak senetleri	214.416	214.416	0
	222	0222	Alacak seneleri reeskontu (-)	-12.543	0	-12.543
	226	226	Verilen depozito ve teminatlar	24.590	24.590	0
	Toplam		**Toplam**	**226.463**	**239.006**	**-12.543**
Mali Duran Varlıklar	242	0242	İştirakler	8.185.507	379.241	**7.806.266**
Maddi duran varlıklar	250	0250	Arazi ve arsalar	8.703.254	8.880.452	-177.198
	251	0251	Yeraltı ve yerüstü düzenleri	8.988.868	9.481.746	-492.878
	252	0252	Binalar	33.590.130	34.160.539	-570.409
	253	0253	Tesis, makine ve cihazlar	182.569.066	131.340.016	51.229.050
	254	0254	Taşıtlar	2.914.049	2.223.108	690.941
	255	0255	Demirbaşlar	16.809.181	8.759.182	8.049.999
	257	0257	Birikmiş amortismanlar (-)	-216.756.472	-137.038.729	-79.717.743
	258	0258	Yapılmakta olan yatırımlar	692.229	692.229	0
	259	0259	Verilen sabit kıymet avansları	191.363	191.308	55
	Toplam		**Toplam**	**37.701.668**	**58.689.851**	**-20.988.183**
Maddi olmayan duran varlıklar	260	0260	Haklar	4.893.817	4.646.714	247.103
	261	0261	Şerefiye	14.334.386	0	14.334.386
	264	0264	Özel maliyetler	71.463	60.086	11.377
	268	0268	Birikmiş amortismanlar (-)	-6.657.782	-4.045.964	-2.611.818
	Toplam		**Toplam**	**12.641.884**	**660.836**	**11.981.048**
Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları	YOK	0284*	Ertelenen vergi varlığı	YOK	**4.220.210**	**-4.220.210**
Duran Varlıklar Toplamı				**58.755.522**	**64.189.144**	**-5.433.622**
Aktif (Varlıklar) Toplamı				**184.008.777**	**200.367.769**	**-16.358.992**

* Şirket gerekli düzeltmeleri yapmadığı için 0284 Ertelenen vergi varlığı hesabı yerine, dönen varlıklar arasında 0470 Ertelenen vergi borcu hesabını kullanmıştır.

Tablo 5'in Devamı. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

PASİF	THP Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	UMS Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP Bakiye	UMS Bakiye	THP-UMS Farklılık
Mali Borçlar	300	300	Banka kredileri	77.731.523	77.731.523	**0**
Ticari Borçlar	320	320	İç satıcılar	18.041.352	18.041.352	0
	322	0322	Borç senetleri reeskontu (-)	-6.586	0	-6.586
	323	323	Dış satınalma borçları	20.271.058	20.271.058	0
	329	329	Diğer kısa vadeli ticari borçlar	31.000	31.000	0
	Toplam		**Toplam**	**38.336.824**	**38.343.410**	**-6.586**
Diğer Borçlar	331	331	Ortaklara borçlar	246	246	0
	334	334	Koç holding cari hesabı	123.134	123.134	0
	335	335	Personele borçlar	384.464	384.464	0
	336	336	Diğer çeşitli borçlar	7.050	7.050	0
	Toplam		**Toplam**	**514.894**	**514.894**	**0**
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	360	360	Ödenecek vergi ve fonlar	1.240.760	1.240.760	0
	361	361	Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri	1.589.877	1.589.877	0
	369	369	Ödenecek diğer yükümlülükler	79.312	79.312	0
	Toplam		**Toplam**	**2.909.949**	**2.909.949**	**0**
Borç ve Gider Karşılıkları	373	0373	Maliyet giderleri karşılığı	6.375.552	15.279.887	**-8.904.335**
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	YOK	0385	Vadeli satışlarda ertelenmiş faiz ve kur farkı geliri	YOK	26.785	**-26.785**
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı				**125.868.742**	**134.806.448**	**-8.937.706**
Ticari Borçlar	422	0422	Borç senetleri reeskontu (-)	-12.490	0	**-12.490**
Borç ve Gider Karşılıkları	472	0472	Kıdem tazminatı karşılığı	18.237.117	16.214.880	**2.022.237**
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı				**18.224.627**	**16.214.880**	**2.009.747**

Tablo 5'in Devamı. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

PASİF	THP Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	UMS Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP Bakiye	UMS Bakiye	THP-UMS Farklılık
Ödenmiş sermaye	500	500	Sermaye	52.674.386	52.674.386	**0**
Sermaye yedekleri	529	YOK	Diğer sermaye yedekleri	375	YOK	**375**
	YOK	0530	Enflasyon düzeltme yedeği	YOK	88.964.162	**-88.964.162**
Kar Yedekleri	540	0540	Yasal yedekler	962.595	962.595	0
	542	0542	Olağanüstü yedekler	13.118.294	6.107.807	7.010.487
	Toplam		**Toplam**	**14.080.889**	**7.070.402**	**7.010.487**
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	580	0580	Geçmiş yıllar zararları (-)	-8.915.736	-8.915.736	**0**
	YOK	0560	Diğer yönetim düzeltmeleri	YOK	-60.952.664	**60.952.664**
Net Dönem Karı (Zararı)				-17.924.506	-29.494.109	**11.569.603**
Özkaynaklar Toplamı				**39.915.408**	**49.346.441**	**-9.431.033**
Pasif (Kaynaklar) Toplamı				**184.008.777**	**200.367.769**	**-16.358.992**

Aşağıda Tablo 6'da THP ve UMS'ye göre bilanço kalemleri farklılıkları yer almaktadır. Burada THP ve UMS'ye göre bilanço kalemlerinde bakiyesi farklı olanlar, THP'de olup UMS'de olmayan kalemler ve UMS'de olup THP'de olmayan kalemler yer almaktadır.

Tablo 6. THP-UMS'ye Göre Bilanço Kalemleri Farklılıkları (YTL)

THP Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	UMS Bilanço Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP Bakiye	UMS Bakiye	THP-UMS Farklılık
122	0122	Alacak senetleri reeskontu (-)	-80.091	0	**-80.091**
151	0151	Yarı mamuller	6.468.896	6.555.390	-86.494
152	0152	Mamuller	16.434.585	16.643.150	-208.565
154	0154	Yoldaki mallar	924.756	897.481	27.275
Toplam		**Toplam**	**23.828.237**	**24.096.021**	**-267.784**
180	0180	Gelecek aylara ait giderler	110.218	10.687.713	**-10.577.495**
222	0222	Alacak senetleri reeskontu (-)	-12.543	0	**-12.543**
242	0242	İştirakler	8.185.507	379.241	**7.806.266**
250	0250	Arazi ve arsalar	8.703.254	8.880.452	-177.198
251	0251	Yeraltı ve yerüstü düzenleri	8.988.868	9.481.746	-492.878
252	0252	Binalar	33.590.130	34.160.539	-570.409
253	0253	Tesis, makine ve cihazlar	182.569.066	131.340.016	51.229.050
254	0254	Taşıtlar	2.914.049	2.223.108	690.941
255	0255	Demirbaşlar	16.809.181	8.759.182	8.049.999
257	0257	Birikmiş amortismanlar (-)	-216.756.472	-137.038.729	-79.717.743
259	0259	Yapılmakta olan yatırımlar	191.363	191.308	55
Toplam		**Toplam**	**37.009.439**	**57.997.622**	**-20.988.183**
260	0260	Haklar	4.893.817	4.646.714	247.103
261	0261	Şerefiye	14.334.386	0	14.334.386
264	0264	Özel maliyetler	71.463	60.086	11.377
268	0268	Birikmiş amortismanlar	-6.657.782	-4.045.964	-2.611.818
Toplam		**Toplam**	**12.641.884**	**660.836**	**11.981.048**
YOK	0284	Ertelenen vergi varlığı	YOK	4.220.210	-4.220.210
322	0322	Borç senetleri reeskontu (-)	-6.586	0	**-6.586**
373	0373	Maliyet giderleri karşılığı	6.375.552	15.279.887	**-8.904.335**
YOK	0385	Vadeli satışlarda ertelenmiş faiz ve kur farkı geliri	YOK	26.785	**-26.785**
422	0422	Borç senetleri reeskontu (-)	-12.490	0	**-12.490**
472	0472	Kıdem tazminatı karşılığı	18.237.117	16.214.880	**2.022.237**
529	YOK	Diğer sermaye yedekleri	375	YOK	**375**
YOK	0530	Enflasyon düzeltme yedeği	YOK	88.964.162	**-88.964.162**
542	0542	Olağanüstü yedekler	13.118.294	6.107.807	**7.010.487**
YOK	0560	Diğer yönetim düzeltmeleri	YOK	-60.952.664	**60.952.664**

Aşağıda Tablo 7'de Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 01/01/2006-31/12/2006 dönemine ait özet gelir tablosu yer almaktadır.

Tablo 7. Otoyol Sanayi A.Ş.'nin 01/01/2006 - 31/12/2006 Faaliyet Dönemine İlişkin THP-Özet Gelir Tablosu (YTL)

	Cari Dönem
Brüt Satışlar	343.224.643
Satış İndirimleri (-)	-33.401.847
Net Satışlar	309.822.796
Satışların Maliyeti (-)	-274.396.422
Brüt Satış Kârı veya Zararı	**35.426.374**
Faaliyet Giderleri (-)	-47.693.533
Faaliyet Kârı veya Zararı	**-12.267.159**
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	7.734.414
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	-1.624.751
Finansman Gideri (-)	-11.758.374
Olağan Kâr veya Zarar	**-17.915.870**
Olağandışı Gelir ve Kârlar	213.678
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-222.314
Dönem Kârı veya Zararı	**-17.924.506**
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	0
Dönem Net Kârı veya Zararı	**-17.924.506**

Tablo 7'de de görüldüğü gibi, Otoyol Sanayi A.Ş.'nin dönem net zararı 17.924.506YTL'dir.

Tablo 8'de Otoyol Sanayi A.Ş.'nin THP ve UMS'ye göre gelir tablosu kalemlerinin karşılaştırılması yer almaktadır.

UMS'de hiçbir gelir veya gider kaleminin ne tabloda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanmayacağı düzenlenmiştir[202]. Bu sebeple Tablo 8'de yer alan, şirketin 0671 Önceki dönem gelir ve kârlar hesabı ile 0679 Diğer olağandışı gelir ve kârlar hesabındaki bakiye, UMS'nin niteliğine uygun olarak tarafımızdan geliştirilen 0649 Diğer olağan gelir ve kârlar hesabına; şirketin 0681 Önceki dönem gider ve zararlar hesabındaki bakiye de aynı şekilde UMS'nin niteliğine uygun

[202] IAS 1.85'ten Aktaran Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.27.

olarak tarafımızdan geliştirilen 0659 Diğer olağan gider ve zararlar hesabına aktarılmıştır.

Tablo 8. THP-UMS'ye Göre Gelir Tablosu Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

	THP Gelir Tablosu Kalemleri Hs.Kodu	UMS Gelir Tablosu Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP TUTAR	UMS TUTAR	THP-UMS FARKLILIK
Brüt Satışlar	600	0600	Yurtiçi Satışlar	298.943.294	295.762.691	3.180.603
	601	0601	Yurtdışı Satışlar	43.674.956	43.674.956	0
	602	0602	Diğer Gelirler	606.393	0	606.393
	Toplam		**Toplam**	**343.224.643**	**339.437.647**	**3.786.996**
Satış İndirimleri (-)	610	0610	Satıştan iadeler (-)	-2.108.786	-2.108.786	0
	611	0611	Satış iskontoları (-)	-31.293.061	-33.908.435	2.615.374
	Toplam		**Toplam**	**-33.401.847**	**-36.017.221**	**2.615.374**
Net Satışlar				**309.822.796**	**303.420.426**	**6.402.370**
Satışların Maliyeti (-)	620	0620	Satılan mamuller maliyeti (-)	-247.344.778	-269.424.103	22.079.325
	621	0621	Satılan ticari mallar maliyeti (-)	-27.051.644	0	-27.051.644
	Toplam		**Toplam**	**-274.396.422**	**-269.424.103**	**-4.972.319**
Brüt Satış Kârı veya Zararı				**35.426.374**	**33.996.323**	**1.430.051**
Faaliyet Giderleri (-)	630	0630	AR-GE giderleri (-)	-4.041.327	-4.002.702	-38.625
	631	0631	Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	-21.245.053	-18.008.839	-3.236.214
	632	0632	Genel yönetim giderleri (-)	-22.407.153	-21.624.334	-782.819
	Toplam		**Toplam**	**-47.693.533**	**-43.635.875**	**-4.057.658**
Faaliyet Kârı veya Zararı				**-12.267.159**	**-9.639.552**	**-2.627.607**
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	640	640	İştiraklerden temettü gelirleri	168.719	168.719	0
	642	0642	Faiz gelirleri	2.365	3.416.613	-3.414.248
	643	643	Komisyon gelirleri	2.159.028	2.159.028	0
	646	646	Kambiyo Kârları	3.778.935	3.778.935	0
	647	0647	Reeskont faiz gelirleri	111.456	0	111.456
	649	0649	Diğer olağan gelir ve kârlar	1.513.911	2.496.323	-982.412
	Toplam		**Toplam**	**7.734.414**	**12.019.618**	**-4.285.204**

Tablo 8'in Devamı. THP-UMS'ye Göre Gelir Tablosu Kalemlerinin Karşılaştırılması (YTL)

	THP Gelir Tablosu Kalemleri Hs.Kodu	UMS Gelir Tablosu Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP TUTAR	UMS TUTAR	THP-UMS FARKLILIK
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	654	0654	Karşılık giderleri (-)	1.327.612	0	1.327.612
	656	656	Kambiyo zararları (-)	-2.765.094	-2.765.094	0
	657	0657	Reeskont faiz giderleri (-)	-129.218	0	-129.218
	659	0659	Diğer olağan gider ve zararlar (-)	-58.051	-19.387.002	19.328.951
	Toplam		**Toplam**	**-1.624.751**	**-22.152.096**	**20.527.345**
Finansman Gideri (-)	660	0660	Kısa vadeli finansman gideri (-)	-11.758.374	-13.822.334	**2.063.960**
Olağan Kâr veya Zarar				**-17.915.870**	**-33.594.364**	**15.678.494**
Olağandışı Gelir ve Kârlar	671	YOK	Önceki dönem gelir ve kârlar	96	YOK	96
	679	YOK	Diğer olağandışı gelir ve kârlar	213.582	YOK	213.582
	Toplam		**Toplam**	**213.678**	**0**	**213.678**
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	681	YOK	Önceki dönem gider ve zararlar(-)	-222.314	YOK	-222.314
	Toplam		**Toplam**	**-222.314**	**0**	**-222.314**
Dönem Kârı veya Zararı	**690**	**0690**	**Vergi Öncesi Kâr**	**-17.924.506**	**-33.594.364**	**15.669.858**
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	691	0691	Vergi Gideri/Geliri	0	4.100.255	**-4.100.255**
Dönem Net Kârı veya Zararı	**692**	**0692**	**Vergi Sonrası Kâr**	**-17.924.506**	**-29.494.109**	**11.569.603**

Tablo 8'de de görüldüğü gibi THP'ye göre şirketin zararı 17.924.506YTL; UMS'ye göre ise şirketin zararı 29.494.109YTL'dir.

Aşağıda Tablo 9'da THP ve UMS'ye göre gelir tablosu kalemleri farklılıkları yer almaktadır. Burada THP ve UMS'ye göre gelir tablosu kalemlerinde bakiyesi farklı olanlar, THP'de olup UMS'de olmayan kalemler ve UMS'de olup THP'de olmayan kalemler yer almaktadır.

Tablo 9. THP-UMS'ye Göre Gelir Tablosu Kalemleri Farklılıkları (YTL)

THP Gelir Tablosu Kalemleri Hs.Kodu	UMS Gelir Tablosu Kalemleri Hs. Kodu	Hesap Adı	THP TUTAR	UMS TUTAR	THP-UMS FARKLILIK
600	0600	Yurtiçi Satışlar	298.943.294	295.762.691	3.180.603
602	0602	Diğer Gelirler	606.393	0	606.393
Toplam		**Toplam**	**299.549.687**	**295.762.691**	**3.786.996**
611	0611	Satış iskontoları (-)	-31.293.061	-33.908.435	**2.615.374**
620	0620	Satılan mamuller maliyeti (-)	-247.344.778	-269.424.103	22.079.325
621	0621	Satılan ticari mallar maliyeti (-)	-27.051.644	0	-27.051.644
Toplam		**Toplam**	**-274.396.422**	**-269.424.103**	**-4.972.319**
630	0630	AR-GE giderleri (-)	-4.041.327	-4.002.702	-38.625
631	0631	Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	-21.245.053	-18.008.839	-3.236.214
632	0632	Genel yönetim giderleri (-)	-22.407.153	-21.624.334	-782.819
Toplam		**Toplam**	**-47.693.533**	**-43.635.875**	**-4.057.658**
642	0642	Faiz gelirleri	2.365	3.416.613	-3.414.248
647	0647	Reeskont faiz gelirleri	111.456	0	111.456
649	0649	Diğer olağan gelir ve kârlar	1.513.911	2.496.323	-982.412
Toplam		**Toplam**	**1.627.732**	**5.912.936**	**-4.285.204**
654	0654	Karşılık giderleri (-)	1.327.612	0	1.327.612
657	0657	Reeskont faiz giderleri (-)	-129.218	0	-129.218
659	0659	Diğer olağan gider ve zararlar (-)	-58.051	-19.387.002	19.328.951
Toplam		**Toplam**	**1.140.343**	**-19.387.002**	**20.527.345**
660	0660	Kısa vadeli finansman giderleri (-)	-11.758.374	-13.822.334	**2.063.960**
671	YOK	Önceki dönem gelir ve kârlar	96	YOK	96
679	YOK	Diğer olağandışı gelir ve kârlar	213.582	YOK	213.582
Toplam		**Toplam**	**213.678**	**0**	**213.678**
681	YOK	Önceki dönem gider ve zararlar(-)	-222.314	YOK	**-222.314**
690	**0690**	**Vergi Öncesi Kâr**	**-17.924.506**	**-33.594.364**	**15.669.858**
691	0691	Vergi Gideri/Geliri	0	4.100.255	**-4.100.255**
692	**0692**	**Vergi Sonrası Kâr**	**-17.924.506**	**-29.494.109**	**11.569.603**

4.7. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulamanın bu kısmında Tablo 6 ve Tablo 9 dikkate alınarak, THP ve UMS'ye göre bilanço ve gelir tablosu kalemleri farklılıklarından, sadece UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS 18 Hasılat Standartları ve bunların vergilendirmeye etkisi nedeniyle UMS 12 Vergilendirme Standardı kapsamındaki kalemlerin farklılıklarının nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 10'da şirketin THP-UMS'ye Göre Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemleri Farklılıklarından UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları ile ilgili olanların bu standartlar ile ilişkilendirilmesi gösterilmektedir.

Tablo 10. THP-UMS'ye Göre Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemleri Farklılıklarının UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları ile İlişkilendirilmesi.

Hesap veya Grup Adı	Standardın Adı
• 122-0122 Alacak senetleri reeskontu (-)	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 151-0151 Yarı mamuller	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 152-0152 Mamuller	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 154-0154 Yoldaki mallar	• UMS 2 Stoklar Standardı
• 222-0222 Alacak senetleri reeskontu	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 25.-025. Maddi duran varlıklar grubu	• UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 0284 Ertelenen vergi varlığı	• UMS 12 Vergilendirme Standardı
• 322-0322 Borç senetleri reeskontu (-)	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 0385 Vadeli satışlarda ertelenmiş faiz ve kur farkı geliri	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 422-0422 Borç senetleri reeskontu (-)	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 0530 Enflasyon düzeltme yedeği	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 0560 Diğer yönetim düzeltmeleri	• UMS 12 Vergilendirme Standardı
• 600-0600 Yurtiçi satışlar	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 611-0611 Satış iskontoları (-)	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 620-0620 Satılan mamuller maliyeti (-)	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 621-0621 Satılan ticari mallar maliyeti (-)	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 630-0630 AR-GE giderleri (-)	• UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 631-0631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	• UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 632-0632 Genel yönetim giderleri (-)	• UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 642-0642 Faiz gelirleri	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 647-0647 Reeskont faiz gelirleri	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 657-0657 Reeskont faiz giderleri (-)	• UMS 18 Hasılat Standardı
• 660-0660 Kısa vadeli finansman giderleri (-)	• UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
• 691-0691 Vergi Gideri/Geliri	• UMS 12 Vergilendirme Standardı

Tablo 10'da UMS 2 Stoklar, UMS 12 Vergilendirme, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 18 Hasılat Standartları ile ilişkilendirilen, şirketin THP ve UMS'ye göre bilanço ve gelir tablosunda farklılıklara neden olan kalemler ile ilgili açıklamalar, Tablo 6 ve Tablo 9'daki tutarlar dikkate alınarak aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- THP'de 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı -80.091YTL bakiye vermekte, UMS'de ise bu hesap kullanılmamaktadır.

  Uygulamada bu hesabın UMS'deki karşılığı 0122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı'dır. Ancak UMS 18 Hasılat Standardı'na göre satışlar peşin gösterileceğinden ve oluşan vadeli satış ile peşin satış arasındaki farklar 0385 Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı'nda takip edileceğinden, 0122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı iptal edilecektir. Bu hesapla ilişkili olan 0647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı ve 0657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı her zaman sıfır bakiye verecektir[203].

- 151 Yarı Mamuller Hesabı 6.468.896YTL, 0151 Yarı Mamuller Hesabı 6.555.390YTL, 152 Mamuller Hesabı 16.434.585YTL, 0152 Mamuller Hesabı 16.643.150YTL bakiye vermektedir. 151-0151, 152-0152 nolu hesaplar sırasıyla -86.494YTL ve -208.565YTL bakiye farkı vermektedir. Bu hesaplardaki bakiye farkı üretim maliyetine etki eden unsurlardan direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin farklı hesaplanmasından kaynaklanmaktadır.

  UMS 2 Stoklar Standardı'na göre üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem maliyetleri de üretim maliyetine dahil edilmektedir[204].

  Ayrıca THP ve UMS'ye göre amortismanlar farklı değerlenmektedir. Uygulama yapılan Otoyol Sanayi A.Ş.'de UMS'ye göre normal amortisman yöntemi kullanılmakta ve aylık olarak hesaplanmakta; THP'ye göre ise azalan bakiyeler yöntemi kullanılmakta ve dönem sonlarında hesaplanmaktadır.

[203] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.
[204] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.49.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na göre varlığın amortismana tabi tutulacak tutarı, varlığın hurda değeri indirildikten sonra elde edilmektedir; THP'de ise hurda değer indirilmemektedir. THP ve UMS'ye göre duran varlıkların amortismanında faydalı ömürleri esas alınmakta; fakat varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklı olmaktadır. UMS'de faydalı ömrün tespiti işletmelere bırakılırken, THP'de bu tespit Maliye Bakanlığı'nın yetkisine verilmiştir[205]. Dolayısıyla amortisman oranları farklı olmakta ve amortisman tutarları da farklı çıkmaktadır.

- 154 Yoldaki Mallar Hesabı 924.756YTL, 0154 Yoldaki Mallar Hesabı 897.481YTL bakiye vermektedir. 154-0154 nolu hesaplar 27.275YTL bakiye farkı vermektedir.

Bu hesaplardaki bakiye farkı, 0154 Yoldaki Mallar Hesabı'nın üzerindeki faiz ve kur farkının arındırılmış ve peşin alım değeri üzerinden hesaplanmış olmasından kaynaklanmaktadır[206].

UMS 2 Stoklar Standardı'na göre satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz. Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında olan bir fark finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. THP'ye göre ise bahsedilen finansman giderleri stokların maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir. Sonuçta stokun satıldığı yıl matrahından indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla stok maliyetine verilmemiş ve ilgili döneme gider kaydedilmiş finansman maliyetlerine bakılır, eğer stok satılmışsa problem kalmaz; eğer stok satılmamışsa, kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılmalıdır[207].

- 222 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı -12.543YTL bakiye vermektedir. Bu hesabın UMS'deki karşılığı 0222 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı'dır.

[205] Başak Ataman Akgül, a.g.m.
[206] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.
[207] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.48.

UMS'ye göre vadesi bir yıldan uzun dahi olsa mal ve hizmet satımından alacaklar, personelden alacaklar gibi kalemler cari varlıklar arasında gösterileceğinden[208] 0222 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı kullanılmayacaktır.

- 25. Maddi Duran Varlıklar Grubu'nda yer alan ana hesaplar toplam 37.009.439YTL, 025. Maddi Duran Varlıklar Grubu'nda yer alan ana hesaplar toplam 57.997.622YTL bakiye vermektedir. 25. ve 025. Maddi Duran Varlıklar Grubu'nda yer alan ana hesaplar toplam -20.988.183YTL bakiye farkı vermektedir.

  Bu hesapların bakiyelerinin farklı olmasının sebepleri aşağıdaki gibi sayılabilir[209]: UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na göre maddi duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirme tarihine kadar olanı maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmaktadır. THP'ye göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilmekte, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilmekte, isterse gider yazılmaktadır. UMS'ye göre arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. THP'de ise arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabı'nda izlenmektedir.

  Ayrıca uygulama yapılan Otoyol Sanayi A.Ş.'de daha önce de anlatıldığı gibi THP ve UMS'ye göre farklı amortisman yöntemleri ve oranları kullanılmakta, dolayısıyla 257-0257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı farklı bakiye vermektedir.

- 0284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı 4.220.210YTL bakiye vermektedir.

  Bu hesap resmi kâr ile UMS 12 Vergilendirme Standardı'na göre oluşan kâr arasındaki farkın, ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler

[208] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.21.
[209] Uğur Kaya, a.g.m., s.73-74.

üzerindeki etkisinin şirket nezdinde uzun vadeli bir alacak doğurması halinde kullanılmaktadır[210].

Ertelenen vergi varlığı çoğu kez, bilançoda yer alan kalemlerin THP değeri ile UMS değeri arasındaki farklılaşmadan doğmaktadır. Bu farklılaşma, geçici bir farklılaşmadır. İleride farklılık ortadan kalktığında, vergi avantajı sağlıyor ya da daha az bir vergi ödenmesini gerektiriyor ise, ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olmaktadır. Bu ertelenmiş vergi varlığının meydana geldiği dönemde kayda alınması gerekmektedir[211].

- THP'de 322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı -6.586YTL bakiye vermekte, UMS'de ise bu hesap kullanılmamaktadır.

Uygulamada bu hesabın UMS'deki karşılığı 0322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı'dır. Ancak UMS 2 Stoklar ve UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartları'na göre alışlar peşin gösterileceğinden ve oluşan vadeli alış ile peşin alış arasındaki farklar 0185 Vadeli Alışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Gideri Hesabı'nda takip edileceğinden 0322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı da 0122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı gibi iptal edilecektir. Bu hesapla ilişkili olan 0647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı ve 0657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı her zaman sıfır bakiye verecektir[212].

- 0385 Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı -26.785YTL bakiye vermektedir. Bu hesapta oluşan bakiye, vadeli satışlardaki vade farkından kaynaklanmaktadır.

Bu hesap, vadeli satışların peşine çevrilmesi ile oluşan faiz ve kur farkı gelirinin kaydedildiği hesaptır[213]. UMS 18 Hasılat Standardı'na göre, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının yapılması gerekir, dolayısıyla vadeli satışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının mal

[210] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.
[211] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.147-148.
[212] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.
[213] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.

satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gerekmektedir[214].

Finanse edildiği dönemlerde 0385 Vadeli Satışlarda Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı'ndan 0642 Faiz Gelirleri Hesabına aktarma yapılır.

- 422 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı 12.490YTL bakiye vermektedir. Bu hesabın UMS'deki karşılığı 0422 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı'dır.

UMS'ye göre satıcılara borçlar, personele borçlar gibi kalemlerin vadeleri bir yıldan uzun dahi olsa bunlar cari borçlar arasında sınıflandırılacağından[215] 0422 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı kullanılmayacaktır.

- 0530 Enflasyon Düzeltme Yedeği Hesabı 88.964.162YTL bakiye vermektedir. Bu hesapta oluşan bakiye, enflasyon düzeltmelerinin yapılmasından kaynaklanmaktadır.

Bu hesap, aylık olarak yapılan enflasyon düzeltmelerinin kaydedildiği hesaptır. Enflasyon katsayısı ile düzeltilen stok, sabit kıymet ve birikmiş amortismanlar neticesinde oluşan fon 0530 Enflasyon Düzeltme Yedeği Hesabı'na kaydedilmektedir[216].

- 0560 Diğer Yönetim Düzeltmeleri Hesabı -60.952.664YTL bakiye vermektedir. Bu hesapta oluşan bakiye, dönem net kâr/zararın THP ve UMS'ye göre farklı hesaplanmasından kaynaklanmaktadır.

Kanuni olarak geçerli olan muhasebe politikaları ile UMS prensipleri arasındaki farklılıklardan dolayı oluşan geçmiş yıllara ait düzeltmeler ile UMS'ye göre Dönem Net Kârı/Zararı ve THP'ye göre Dönem Net Kâr/Zararı arasındaki fark 0560 Diğer Yönetim Düzeltmeleri Hesabı'na kaydedilmektedir[217].

[214] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.255.
[215] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.22.
[216] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.
[217] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.

- 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 298.943.294YTL, 0600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 295.762.691YTL bakiye vermektedir. 600-0600 nolu hesaplar 3.180.603YTL bakiye farkı vermektedir. Bu hesapların bakiyelerinin farklı olması vadeli satışlardan kaynaklanmaktadır.

  UMS 18 Hasılat Standardı'na göre, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının yapılması gerekir, dolayısıyla vadeli satışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gerekmektedir[218].

  0600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'nda hasılat gerçeğe uygun değerle gösterilecektir. Vadeli satış ile peşin satış arasındaki farklar 0385 Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı'nda izlenecektir.

- 611 Satış İskontoları Hesabı -31.293.061YTL, 0611 Satış İskontoları Hesabı -33.908.435YTL bakiye vermektedir. 611-0611 nolu hesaplar 2.615.374YTL bakiye farkı vermektedir.

  Bu hesaplar arasındaki bakiye farkı, satıcılara verilen teşvik, kota primleri gibi indirimlerin 0611 nolu hesaba kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır[219].

- 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı -247.344.778YTL, 0620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı -269.424.103YTL bakiye vermektedir. 620-0620 nolu hesaplar 22.079.325YTL bakiye farkı vermektedir. Bu hesaplar arasındaki bakiye farkı, daha önce açıklanan yarı mamul ve mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca şirket 0621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'nı kullanmamakta, bu hesap yerine 0620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı'nı kullanmaktadır. Dolayısıyla 620-0620 nolu hesapların bakiyelerinde, tutarı net olarak tespit edilemeyen 0621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı tutarı kadar da farklılık söz konusudur.

[218] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.255.
[219] Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.

- 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı -27.051.644YTL bakiye vermektedir. Bu hesabın UMS'deki karşılığı 0621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'dır. Fakat şirket 0621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'nı kullanmamaktadır. Bu hesabın şirket tarafından kullanılmamasının sebebi, şirketin halka açık olmaması, dolayısıyla şirketin UMS uygulamasında esneklik göstermesidir. Şirket bu hesap yerine 0620 Satılan Mamuller Hesabı'nı kullanmayı tercih etmektedir.

- 630 AR-GE Giderleri Hesabı -4.041.327YTL, 0630 AR-GE Giderleri Hesabı -4.002.702YTL, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı -21.245.053YTL, 0631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı -18.008.839YTL, 632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı -22.407.153YTL, 0632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı -21.624.334YTL bakiye vermektedir. 630-0630, 631-0631 ve 632-0632 nolu hesaplar sırasıyla -38.625YTL, -3.236.214YTL ve -782.819YTL bakiye farkı vermektedir. Bu farklar daha önce açıklanan amortisman değerleme farkından kaynaklanmaktadır.

- 642 Faiz Gelirleri Hesabı 2.365YTL, 0642 Faiz Gelirleri Hesabı 3.416.613YTL bakiye vermektedir. 642-0642 nolu hesaplar -3.414.248YTL bakiye farkı vermektedir. Bu hesaplar arasındaki bakiye farklılığı, UMS'de vadeli satışlardaki vade farklarının önce 0385 Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı'na, finanse edildiği dönemde de buradan 0642 Faiz Gelirleri Hesabı'na aktarılmasından kaynaklanmaktadır.

  Daha önce de açıklandığı gibi UMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının yapılması gerekir. Vadeli satışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gerekir[220].

- 647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı ve 657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı sırasıyla 111.456YTL ve -129.218YTL bakiye vermektedir. Bu hesaplar UMS'de kullanılmamaktadır; çünkü UMS 18 Hasılat Standardı'na göre satışlar peşin gösterileceğinden ve oluşan vadeli satış ile peşin satış

[220] Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.255.

arasındaki farklar 0385 Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Geliri Hesabı'nda izleneceğinden 0122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı iptal edilecektir. Aynı şekilde UMS'de alışlar da peşin gösterileceğinden ve oluşan vadeli alış ile peşin alış arasındaki farklar 0185 Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Gideri Hesabında izleneceğinden 0322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı da 0122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı gibi iptal edilecektir. Dolayısıyla bu iki hesapla ilişkili olan 0647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı ve 0657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı her zaman sıfır bakiye verecektir.

- 660 Kısa Vadeli Finansman Giderleri Hesabı -11.758.374YTL, 0660 Kısa Vadeli Finansman Giderleri Hesabı -13.822.334YTL bakiye vermektedir. 660-0660 nolu hesaplar 2.063.960YTL bakiye farkı vermektedir. Bu hesabın bakiye farkı vermesi vadeli alışlardaki vade farkından kaynaklanmaktadır. UMS 2 Stoklar ve UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartları'na göre alışlar peşin gösterilecektir. Vadeli alış ile peşin alış arasında oluşan farklar önce 0185 Ertelenmiş Faiz ve Kur Farkı Gideri Hesabı'na kaydedilecek, daha sonra tahakkuk eden faizler 0660 Kısa Vadeli Finansman Giderleri Hesabı'na kaydedilecektir.

- 0691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı 4.100.255YTL bakiye vermektedir. Bu bakiye şirketin geçmiş yıl zararlarından kaynaklanmaktadır.

  UMS 12 Vergilendirme Standardı'na göre henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir[221].

  Bu hesap, geçmişte oluşan zararların ileride oluşacak kârdan düşüleceğini göstermektedir; yani ileride kâr elde edildiğinde, geçmiş yıl zararları vergi matrahında azalma meydana getireceğinden, vergi alacağı gibi gözükmektedir.

[221] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.449.

SONUÇ

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, sermaye ve emeklerin birleşmesiyle şirketler ortaya çıkmıştır. Küreselleşme sonucu rekabetin artması, yabancı ortaklığı da beraberinde getirmiştir. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp ilgili kişilere sunulması gerekir. Bunu da muhasebe finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Dünyada muhasebe konusunda küresel muhasebe standardı setine doğru gidişat söz konusudur. Dünyada en geçerli ve yaygın olarak Uluslararası Muhasebe Standartları kullanılmaktadır. Küresel standartlar seti olarak UFRS ile çalışmak bir çok avantaj sağlamaktadır. UFRS ile finansal tablolara, muhasebe ve finansal raporlamaya duyulan inanç ve güven artmakta, finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu mevzuatına tabi kuruluşlar UFRS'ye göre raporlama yapmaktadırlar. Yakın bir zamanda yürürlüğe girmesi beklenen yeni TTK ile tüm işletmeler UFRS'ye göre raporlama yapmak zorunda kalacaklardır.

Türkiye'de bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, 1994 yılından itibaren tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebe uygulamalarını yapmakta, finansal tablolarını düzenlemektedirler. Ancak yabancı ortaklı şirketler yerel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar yanında Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre de finansal tablolar hazırlamak durumundadırlar.

Tekdüzen Hesap Planı ile UMS arasında farklılıklar söz konusudur. Bu çalışmada uygulamanın yapıldığı otomotiv sektöründe stok, duran varlık, hasılat kalemlerinin önemli olduğu düşüncesiyle UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS 18 Hasılat Standartları ve bunların vergilendirmeye etkisi nedeniyle UMS 12 Vergilendirme Standartları ele alınmıştır.

Kanuni olarak geçerli olan muhasebe politikaları ile UMS prensipleri arasındaki farklılıklar, farklı sonuçların elde edilmesine yol açmaktadır. Özellikle UMS 2 Stoklar Standardı'na göre peşin alım fiyatının kabul edilmesi, vade farklarının finansman gideri olarak kabul edilmesi, amortisman giderlerinin farklı hesaplanması ve üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari

dönem maliyetlerinin de üretim maliyetine dahil edilmesi; UMS 12 Vergilendirme Standardı'na göre verginin ticari kâr üzerinden hesaplanması; UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na göre maddi varlıkların elde etme maliyetleri içinde finansman giderlerinin yer almaması ve amortismanın farklı değerlenmesi; UMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılatın gerçeğe uygun değerle kaydının yapılması, vade farklarının ayrı bir hesapta gösterilmesi; THP ve UMS kalemlerinde farklılıklara yol açmaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketler, THP ve UMS'deki farklılıklardan dolayı, tüm ortaklarının finansal tabloları benzer şekilde anlayıp, yorumlamaları amacıyla uluslararası ortak bir finansal dil olan UMS'ye göre de finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalmaktadırlar.

YARARLANILAN YAYINLAR

AKÇAOĞLU Emin : "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Hakkında Bir Not...", http://www.akcaoglu.net/2002/08/19/1/ (9 Mayıs 2008)

AKDOĞAN Nalan : "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Yıl: 2007, Sayı: 80, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6%20hakemsiz%20nalan%20akdogan.pdf (19 Ekim 2007)

AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan : "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Yıl: 2007, Sayı: 84, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf (19 Ekim 2007)

AKDOĞAN Nalan ve TENKER Nejat : **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 8.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

AKGÜL Başak Ataman : "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", Yıl: 2004, Sayı: 67, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/12%20basak%20ataman%20akgül.pdf (19 Ekim 2007)

AKSOY Tamer :"Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", Yıl: 2005, Sayı:71, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/71MaliCozum/17%20tamer%20aksoy.pdf (19 Ekim 2007)

APAK Talha : "Sermaye Şirketlerinde Nev'i Değişikliği (Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi veya Anonim Şirketin Limited Şirkete Dönüşmesi)", Yıl: 2004, Sayı: 66, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/09%20talha%20apak.pdf (19 Ekim 2007)

BAHADIR Fulya : "Anonim Şirketlerin İnfisahı ve Tasfiyesi", http://www.turkhukukusitesi.com/makale_528.htm (15 Ocak 2008)

BANKACILIK DÜZENLEME ve DENETLEME KURUMU: "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1688Bankalarin_Muhasebe_Uygulamalari_hakkinda_yonetmelik_01112006.pdf (13 Temmuz 2008)

ÇALDAĞ Yurdakul : **Şirketler Muhasebesi KVK-GVK-TTK-SPK-Muhasebe Standartları**, 3.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

ÇORUM TİCARET ve SANAYİ ODASI : "Yabancı Sermayeye İlişkin İşlemler", http://www.ctso.org.tr/ctso/ctso/hizmetler1.asp?DOCGUID=49fd564a-133f-4a15-8bc2-f78838390d46 (9 Mayıs 2008)

DELOITTE : "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı 2007", http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_audit_UFRScepkitpcigi2007_260907.pdf (19 Ekim 2007)

DELOITTE INDEPENDENT AUDITORS' REPORT: **Otoyol Sanayi Anonim Şirketi Financial Statements For The Year Ended 31 December 2006**.

DEMİR Volkan : "Türkiye'de Yabancı Sermayeli Şirket Kuruluşu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", Yıl: 2000, Sayı: 51, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51MaliCozum/18%20-%2051%20VOLKAN%20DEMİR.doc (19 Ekim 2007)

ERDEN Selman Aziz : **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004

GÜRER Hüseyin ve ALPMAN Gökhan : "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na İlişkin Bir Uygulama Örneği", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararsifinansalraporlama.PDF (19 Ekim 2007)

HAFTACI Vasfi : **Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Trabzon:Derya Kitabevi, 2003.

IŞIKTAÇ Muhip Şeyda : "Şirketler", http://www.hukuk.gen.tr/konular/konular.asp?konugrp=4&konuid=1 (9 Mayıs 2008)

IVECO: "Otoyol Sanayi A.Ş.", http://www.otoyol.com.tr/hakkimizda.asp , (13 Temmuz 2008)

İBİŞ Cemal ve ÖZKAN Serdar : "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış", Yıl: 2006, Sayı: 74, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/74MaliCozum/03%20cemal%20ibis.pdf (19 Ekim 2007)

İSMMMO : "İSMMMO Mevzuat Serisi 2, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, 1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12-13-14 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, Enflasyon Düzeltmesi Hesapları Dahil", İstanbul, 2005, http://www.muhasebetr.com/tekduzenhesapplani/ (13 Temmuz 2008)

KAYA Uğur : "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", Yıl:2007, Sayı: 83, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/83malicozum/4%20ugurkaya.pdf (19 Ekim 2007)

KAYACAN Murad : "Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler", http://www.tkyd.org.files/downloads/KURUMSALYONETIMizsmmmo1206.pdf (19 Ekim 2007)

KİSHALI Yunus : **Tekdüzen Hesap Planına Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi**, 7.b., İstanbul: Beta, 2002.

Koç Topluluğu Yönetim Muhasebesi El Kitabı (Otoyol Sanayi A.Ş.), Hesap Planı.

KPMG : "Yabancı Yatırımcı Yeni Ticaret Kanunu İle Kendini Güvende Hissedecek", http://www.kpmgvergi.com.tr-tr/MaliGundem/Pages/Yabanciyatırımcıyeni.aspx (2 Nisan 2008)

MAÇ Mehmet, YALÇIN Uğur Nabi ve BÜYÜKYAKA Cüneyt : "Sermaye Şirketlerinde Tasfiye", Yıl: 2003, Sayı: 64, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/64MaliCozum/06-%2064%MEHMET%20MAÇ%20.doc (19 Ekim 2007)

MISIRLIOĞLU İsmail Ufuk : "UFRS ve BASEL-II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations", Yıl: 2006, Sayı:76, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/76MaliCozum/1ismailufukmisirlioglu.pdf (19 Ekim 2007)

MUHASEBE TÜRK :"Anonim Şirket Nedir, Anonim Şirket Özellikleri Nelerdir?", http://www.muhasebeturk.org/a/anonim-sirket-nedir-anonim-sirket-ozellikleri-nelerdir.html (9 Mayıs 2008)

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan ve KARAPINAR Aydın : **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

ÖZKAN Serdar : "TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayrıştırılması", Yıl:2006, Sayı: 82, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/03-%20serdar%20ozkan.pdf (19 Ekim 2007)

ÖZKAYA Ahmet Ersin : "4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uyarınca Yabancıların Mülk Edinimine İlişkin Değerlendirme", http://www.uslanmam.com/hukuk/143697-dogrudan-yabanci-yatirimlar-kanunu.html (9 Mayıs 2998)

ÖZULUCAN Abitter : **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, İstanbul:Türkmen Kitabevi,2005.

PERÇİN Necati : "Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Yıl: 2002, Sayı: 61, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/07-61%20NECATİ%20PERÇİN.doc (11 Ekim 2007)

SELVİ Yakup, YILMAZ Fatih ve SARIOĞLU Kerem : "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", Yıl: 2007, Sayı: 80, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/1%20hakemli%20fatih%20yilmaz.pdf (19 Ekim 2007)

SERMAYE PİYASASI KURULU: "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği", http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf (13 Temmuz 2008)

SERMAYE PİYASASI KURULU: "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği", http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf (13 Temmuz 2008)

SEVİLENGÜL Orhan : **Genel Muhasebe**, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.

SİDAR Duygu : "Finansal Araç Kavramının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", 2006, http://tez2.yok.gov.tr/ -Basit Arama- Duygu Sidar

T.C. RESMİ GAZETE: "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu", http://rega.basbakanlik.gov.tr/main.aspx?home=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2003/06/20030617.htm&main=http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2003/06/20030617.htm (13 Temmuz 2008)

TERZİ Serkan, ŞEN İlker Kıymetli ve BÜLBÜL Filiz : "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", Yıl: 2007, Sayı: 81, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/6%20serkan%20terzi.pdf (19 Ekim 2007)

Tüm Vergi Kanunları, 32.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2006.

Türk Ticaret Kanunu, 16.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

Türk Ticaret Kanunu, http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html (13 Temmuz 2008).

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU: "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Kanuni Dayanağı", http://www.tmsk.org.tr/ (13 Temmuz 2008)

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU: **Türkiye Muhasebe Standartları**, 2.b., Ankara: TMSK Yayınları, 2007.

ULUSAN Hikmet: "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Yıl: 2005,Sayı: 15, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, http://www.turmob.org.tr/EKutuphane/Dokuman_Detay.aspx?belge=542, (19 Ekim 2007)

ÜSTÜNEL Bülent : "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartları Yılı Olacak", Yıl: 2005, Sayı: 72, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum%01%20bulent%20ustunel.pdf (19 Ekim 2007)

http://www.ihracat112.com/genelmuhasebe.htm (19 Ekim 2007)

ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Sakarya'da doğan Nagihan KARAMAN, ilköğretim ve ortaöğretimini Sakarya'da tamamladı. 2000 yılında girdiği Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden, hazırlık sınıfı ile birlikte 2005 yılında mezun oldu. 2005-2006 yılları arasında 9 ay özel bir şirkette muhasebe elemanı olarak çalıştı. 2006 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Programı'nda yüksek lisansına başladı ve tez aşamasında "Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ortaklı şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı'na göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırılması ve bir uygulama" konulu tezi aldı. İngilizce bilmektedir.