TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARININ İŞLETMELERCE AÇIKLANAN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ: TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Abdulaziz SAVUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2014

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARININ İŞLETMELERCE AÇIKLANAN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ; TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Abdulaziz SAVUN

Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2014

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
(Danışman)

Üye: Doç. Dr. Mehmet Fatih GÜNER

Üye: Yrd. Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ

ONAY
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
02/12/2014

Prof. Dr. Yıldırım Beyazıt ÖNAL
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARININ İŞLETMELERCE AÇIKLANAN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ; TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Abdulaziz SAVUN

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Aralık 2014, 83 sayfa

Küreselleşen dünyada, farklı ülkelerde faaliyet gösteren firmaların ticari ve ekonomik ilişkilerinin giderek artması, hem ülkeleri hem de firmaları birbirine yakınlaştırmaktadır. Firmalar faaliyette bulundukları ülkelerde kendi iç dinamiklerinin etkisiyle oluşturdukları muhasebe sistemlerine uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarını tutmak zorundadırlar. Gerek firmalar gerekse işletme ile ilgilenen yatırımcı, paydaş ve kamu kuruluşları muhasebeleştirme sürecinde oluşan bilgileri kullanarak kararlar alabilmektedir.

Artan rekabet ve küreselleşme ortamında, farklı ülkelerde farklı kurallara göre finansal raporların hazırlanması, bu tabloların karşılaştırılmasında sıkıntılara yol açmaktadır. Bu nedenle finansal tabloların uyumlaştırılması doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kullanımı bir zorunluluk haline gelmiştir. Bir çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de 2005 yılı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) tabi işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu şekilde muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerinin yapılması zorunlu kılınmıştır. 2013 yılı itibariyle de SPK'ya tabi işletmelerin yanında belirli büyüklükteki birçok işletmeye Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle yasal defterlerini ve finansal tablolarını standartların öngördüğü şekilde hazırlama mükellefiyeti getirilmiştir.

Bu çalışmada, SPK'ya kayıtlı firmaların 2005 öncesi uymak zorunda olduğu muhasebe mevzuatı ile 2005 sonrası uymak zorunda oldukları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türk Muhasebe Standartlarına göre hazırladıkları faaliyet

raporlarında açıkladıkları bilgi düzeyi karşılaştırılarak, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisi araştırılmıştır.

Çalışmanın odak noktasını maddi duran varlıklar ve stoklar standardı oluşturmaktadır. SPK'ya kayıtlı 100 firmanın 2003, 2007 ve 2012 yıllarına ait faaliyet raporları bu iki standart açısından analiz edilmiştir. Faaliyet raporlarından elde edilen verilerden hareketle ölçülen açıklanan muhasebe bilgi düzeyi çoklu regresyon yöntemiyle analiz edilmiştir.

Firmaların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu TMS'lerin yayınladığı 2005 sonrası yıllık faaliyet raporlarında açıkladıkları muhasebe bilgi düzeyinde artış olduğunu gösteren analiz sonuçları, UMS'ların firmaların açıkladığı bilgi düzeyine etkisi olduğuna işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası muhasebe standartları, maddi duran varlıklar ve stoklar standardı, açıklanan muhasebe bilgi düzeyi

ABSTRACT

THE IMPACT OF THE IAS ON STOCK AND PROPERTY PLANTS AND EQUIPMENTS ON THE EXTENT OF ACCOUNTING INFORMATION DISCLOSED BY COMPANIES: A CASE STUDY ON TURKISH COMPANIES.

Abdulaziz SAVUN

Master Thesis, Department of Business Administration
Supervisor: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
December 2014, 83 pages

In a globalizing World ,increasing commercial and economic relationships of the corporations operatin in different countries have both countrıes and corporations get closer. Firms are obliged to keep accounting records in accordance with the accounting systems constructed by the effect of domestic Dynamics of the countries in which they operate. Not only firms but also investors interested in the business,sharers and public institutions may make decisions by using the data occuring in the process of accounting.

Increasing competition and globalizing ,however,might lead to some problems in comparing the financial reports prepared according to different rules in different countries. Thus, the use of international accounting standards turns out to be a requriment in order to align the financial tables. Turkey ,too,as many other counries, by 2005, obliged businesses subordinate to Capital Market Board (CMB) to do their accountings and reportings in accordance with international accounting standards. By 2013, all businesses will prepare their legal ledgers and financial tables in accordance with international accounting standards.

The aim of this study is to analyse the law of accounting for the firms registered to CMB before 2005 and operating reports prepared according to international acconting standards in the post-2005 period. Hence, whether or not the informations obliged by standards have increased in comparison with the pre- 2005 period. Namely, whether or not the international accounting standards influenced the level of accounting announced by businesses has been studied.

Not includig all standards , this study analyses merely the influence of the standards of property plants and equipments and stocks. The operation reports of 100 firms registered to CMB have been analysed by considering the years 2003,2007 and2012. Transformed in to a suitable form for analysing, informations acquired by multi regression analyse method have been given in conclusion after being construed.

Keywords: International accounting standards, stocks, property plants and equipments, disclosure ındex

ÖNSÖZ

Yirmi birinci yüzyıla gelindiğinde sınırların önemini yitirdiği, dünyanın; teknolojinin gelişimi ve bilginin hızlı transferi ile küçük bir köy haline geldiği bir gerçektir. Ülkeleri oluşturan farklı dinamiklerin bu kadar etkileşim içerisinde olması sosyal, kültürel ve ekonomik benzerlikleri arttırmaktadır. Bu da ekonomik hayatta önemli bir rol üstlenmiş işletmelerin giderek daha sert bir rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmelerine neden olmaktadır.

Artan rekabet ile firmalar için doğru ve güvenilir bilginin önemi giderek artmıştır. Nitekim doğru bilginin ne kadar önemli olduğu ve yanıltıcı bilgilerin nelere mal olabileceği ‘’Enron’’ olayında kendini göstermiştir. İşletmelerin ve farklı bilgi kullanıcılarının karar vermelerinde önemi büyük olan ve işletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerektiği bu olayla bir kez daha anlaşılmış ve benzer olaylar sonucu oluşan gerekliliğe paralel yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları, farklı ülkelerde farklı şekilde uygulanan muhasebe uygulamalarını birbirine yaklaştırarak ortak muhasebe dili oluşturmayı hedeflemiştir.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında en başından sonuna kadar, çok değerli görüşleri ve yönlendirmeleri ile bana yol gösteren tez danışmanım Sayın Hocam Prof. Dr. Turgut Çürük’e yakın ilgi ve desteklerinden dolayı çok teşekkür ederim. Ayrıca tez süresince desteklerini esirgemeyen Öğretim Görevlisi Ömer Faruk Rençber’e, Murat Polat’a ,Taşkın Taban’a ve Mustafa Poyraz’a teşekkür ederim. Lisans ve Yüksek Lisans eğitimim boyunca yanımda olan ve samimi dostluklarını esirgemeyen Araştırma Görevlisi Erdem Kürklü, Araştırma Görevlisi Murat Öztürk, M.Murat Gutnu ve Gökhan Karabudağ’a müteşekkirim.

Bütün eğitim-öğretim hayatım boyunca üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkür ederim. Son olarak yetişmem de emeği çok büyük olan, maddi-manevi desteklerini esirgemeyen amcam Ali Savun ve Hüsna Savun’a, anne ve babama teşekkür ederim.

Abdulaziz SAVUN

Aralık 2014/Adana

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET iii
ABSTRACT v
ÖNSÖZ vii
KISALTMALAR xii
TABLOLAR LİSTESİ xiii
EKLER LİSTESİ xiv

BÖLÜM I
GİRİŞ

1.1. Giriş 1
1.2. Problemin Tespiti 2
1.3. Çalışmanın Amacı 2
1.4. Araştırma Metodolojisi 3
1.5. Çalışma Planı 3

BÖLÜM II
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. Giriş 5
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kullanılma İhtiyacı 5
2.3. Standartları Düzenleyici Kurumlar 7
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 8
2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 10
2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar 13
2.4.1. Tek Düzen Hesap Planı 14
2.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun Çalışmaları 15
2.4.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun Çalışmaları 16

2.4.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun Çalışmaları 17
2.4.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun Çalışmaları 18
2.4.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 19
2.4.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu 20

BÖLÜM III
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2 : STOKLAR

3.1. Giriş 22
3.2. Stoklar Standardı 22
3.2.1. Standardın Amacı 22
3.2.2. Standardın Kapsamı 23
3.2.3. Stokların Maliyeti 23
3.2.3.1. Satın Alma Maliyetleri 24
3.2.3.2. Dönüştürme Maliyetleri 24
3.2.3.3. Birleşik ve Yan Ürün Maliyetleri 24
3.2.3.4. Diğer Maliyetler 25
3.2.3.5. Hizmet Maliyeti 25
3.2.3.6. Maliyetlere Alınmayacak Unsurlar 26
3.2.4. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler 27
3.2.4.1. Standart Maliyet Yöntemi 27
3.2.4.2. Perakende Yöntemi 27
3.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri 28
3.2.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi 28
3.2.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi 28
3.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi(FİFO) 28
3.2.6. Stoklarda Değerleme 29
3.2.6.1. Maliyet Bedeli(Tarihi Maliyet) 29
3.2.6.2. Net Gerçekleşebilir Değer 31
3.2.6.3. Stok Değer Düşüklüğü 31
3.2.7. Stoklarla İlgili Raporlanacak Bilgiler 32

BÖLÜM IV
TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

4.1. Giriş 35
4.2. Maddi Duran Varlıklar Standardı 35
4.2. 1. Standardın Amacı 35
4.2.2. Standardın Kapsamı 36
4.2. 3. Standart İle İlgili Temel Kavramlar 36
4.3. Muhasebe Uygulaması 37
4.3.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi 37
4.3.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları 38
4.3.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm 40
4.3.3.1. Maliyet Modeli 40
4.3.3.2. Yeniden Değerleme Modeli 41
4.3.4. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Uygulanması 42
4.3.5. Amortisman Yöntemleri 44
4.3.5.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi 44
4.3.5.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi 46
4.3.5.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi 46
4.3.6. Duran Varlıkların Elden Çıkarılması 48
4.3.7. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi 48
4.4. Açıklanacak Bilgiler 48

BÖLÜM V
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ AÇIKLANAN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ; LİTERATÜR TARAMASI

5.1. Giriş 52
5.2. Literatür Araştırması 52
5.3. Araştırma Yöntemi 55

BÖLÜM VI

STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARCA AÇIKLANAN BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ

6.1. Giriş 55
6.2. Araştırma Yöntemi 55
6.2.1. Ana Kütle ve Örneklemin Oluşturulması 57
6.2.2. Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyinin Ölçülmesi 57
6.2.3. Hipotez Test Modelinin Oluşturulması.....60
6.2.4. Hipotez Testi ve Araştırma Bulguları.....61

BÖLÜM VII
SONUÇ

7.1. Araştırma Bulguları 66
7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı.....67
7.3. Çalışmanın Kısıtları.....67
7.4. İlerde Çalışma Yapacaklara Öneriler.....67

KAYNAKÇA.....69
EKLER 77
ÖZGEÇMİŞ 81

KISALTMALAR LİSTESİ

IASC **:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IFAC **:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IASB **:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IASCF **:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

SAC **:** Standart Danışma Konseyi

IFRIC **:** Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi

SPK **:** Sermaye Piyasası Kurulu

BDDK **:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

TMUDESK **:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TMSK **:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

UFRS **:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS **:** Uluslararası Muhasebe Standartları

TMS **:** Türkiye Muhasebe Standartları

KGK **:** Kamu Gözetimi Kurulu

TTK **:** Türk Ticaret Kanunu

THP **:** Tek Düzen Hesap Planı

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2003-2007) 64
Tablo 2. Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2003-2012) 65
Tablo 3. Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2007-2012) 66

EKLER LİSTESİ

Sayfa

Ek 1. Örnekleme Dahil Edilen Firmalar.....77
Ek 2. Bilgi Değerlendirme Formu.....80

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1.Giriş

1980'li yılların başından itibaren bilişim ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, iş dünyasında önemli değişikliklerin ve gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Artan iletişim sayesinde dünyadaki çok kutuplu yaklaşımlardan tek kutuplu yaklaşımlara doğru yönelimler artmıştır. 1990'lı yıllardan itibaren dünyada meydana gelen ekonomik ve sosyal olaylar neticesinde küreselleşme olgusu hızlı bir gelişim göstermiş ve önemli değişim ve yeniliklerin başlamasına neden olmuştur (Kesgin, 2006, s.1).

Bu değişimle küreselleşen dünyada işletmeler birbirine yaklaşmış, ticari ve ekonomik açıdan etkileşim içinde olmuşlardır. Bu da işletmelerin faaliyetlerini kendi ülke sınırları içerisine hapsetmeyip, ekonomik ve yatırım açısından farklı ülke piyasalarına açılıp faaliyetlerini orda da sürdürmüşlerdir.

Bu gelişmeler firmalar ve yatırımcılar için işletmeler içerisinde oluşan finansal bilginin önemini arttırmıştır. Ne var ki her ülke kendine özgü, bir diğerinden farklı bir muhasebe sistemi kullandığından, finansal bilgilerin karşılaştırılmasında sorunlar yaşanmıştır. Bu da ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Muhasebe de ortak bir dil oluşturmak adına Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS) oluşturulmuştur.

Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak, uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak gibi temel amaçları olan UMS'leri bir çok ülke uygulamaktadır. 2005 tarihi itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı belirli büyüklükteki firmaların bu standartlara uyumu zorunlu hale getirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yapılan değişiklikle 2013 yılı itibariyle de bu işletmelerin standartları uyumu zorunlu hale getirilmiştir.

1.2. Problemin Tespiti

Yukarıda kısaca değinildiği üzere mali tablolar ve bu tablolarda sunulan muhasebe bilgileri mali tablo kullanıcılarının karar verme sürecinde esas aldıkları temel donelerdir. Literatürdeki mevcut çalışmalar, finansal tablolarda açıklanan bilgileri de kapsayan muhasebe uygulamalarının bir boşlukta gelişmediğini, bir çok faktörün etkisiyle şekillendiğini belirtmektedirler.

‘’Çevresel Belirleme Teorisi’’ ne göre ülkelerin muhasebe uygulamaları iç ve dış faktörlerin etkisi ile şekillenmektedir. Anılan teoride muhasebe sistemleri ve bu sistem içerisinde yer alan, firmalar tarafından açıklanan bilgileri etkileyen faktörlerden birisinin özellikle son yıllarda etkinliğini arttıran ‘’Uluslararası Muhasebe Standartları’’ olduğu işaret edilmektedir. Özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları’nı ulusal standartlarına adapte eden ve yapılan yasal düzenlemelerle, standartların uygulanmasını son yıllarda belirli firmalar için zorunlu hale getiren Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın gerek Türkiye’deki muhasebe uygulamaları gerekse de bu uygulamalar sonucu firmalarca açıklanan muhasebe bilgilerine etkisinin olması beklenir.

Günümüze kadar toplam 41 Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak adapte edilmiş olup işletmelerin rutin faaliyetleri esas alındığında stoklar ve duran varlıklara ilişkin standartlar uygulamada en önemli muhasebe standartları arasındadır.

Bu bağlamda eğer ‘’Çevresel Belirleme Teorisi’’ varsayımı olan UMS ülkelerin muhasebe uygulamalarına etkisi mevcut ise Türkiye’de bu etkiyi söz konusu iki standardın uygulamasında görülmesi muhtemeldir. Uluslararası Standartların Türkiye’ye etkisi üzerinde sınırlı sayıda çalışma olmakla beraber (Çürük,2004, Esen ve Sakin, 2009) özellikle standartların halka açık şirketlerce uyulması zorunlu hale geldiği 2005 dönemini kapsayan söz konusu standartların Türkiye’deki firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisine yönelik detaylı çalışmaya rastlanmamıştır.

1.3. Çalışmanın Amacı

UMS ve UFRS’ lerden adapte edilen TMS ve TFRS’lerin kabul edilmesi ile Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların faaliyet raporları ve finansal tablolarında açıklanan bilgi düzeyinin UMS ve UFRS’lerden etkilenip etkilenmediği hususunda literatürde sınırlı sayıda çalışma mevcut olup, bu çalışmanın temel amacı UMS’lerden

adapte edilen stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe standartlarının Türkiye'deki mevcut firmalarca açıklanan bilgi düzeyine etkisinin ölçülmesidir. Bu çalışmada TMS'ler UMS'ler için bir proxy olarak kullanıldığından çalışmanın ulaşmak istediği temel hedef söz konusu UMS etkisini bulmaktır.

1.4. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada öncelikle maddi duran varlıklar ve stoklar standardının açıklanmasını öngördüğü bilgiler incelenip bilgi değerlendirme formu oluşturulmuştur. SPK'ya kayıtlı firmalardan rastgele örneklem yöntemiyle seçilen firmaların 2003, 2007 ve 2012 yıllarına faaliyet raporları incelenerek standartların açıklamayı zorunlu tuttuğu bilgilerin açıklanıp açıklanmadığı bilgi değerlendirme formuna işlenmiştir.

Bilgi değerlendirme formunda verilen bilgileri açıklayan firmalar açıkladıkları her bir madde için 1 açıklamadıkları maddeler için de 0 alacak şekilde puanlanmış olup, formda olduğu halde firmaya uygun olmayan madde puanlama ve değerleme kapsamı dışında tutulmuştur. Bilgi formundan elde edilen bu sayısal verilerden hareketle her bir firma için bir açıklanan bilgi endeksi oluşturulmuştur. Açıklanan bilgi endeksi bir firmanın elde ettiği (gerçekleşen) 'toplam puanın aynı firmaca elde edilmesi beklenen maksimum puana bölünmesi sureti ile hesaplanan bir orandır (Çürük, 2004, s.157) . 2003,2007 ve 2012 yılları için oluşturulan endeksler, UMS'lerin etkisini ölçmek için çoklu regresyon analizine tabi tutulmuştur.

1.5. Çalışma Planı

Stoklar ve Maddi DuranVarlıklar'a ilişkin UMS'lerin, Türkiye'de faaliyet gösteren firmalarca açıklanan bilgi düzeyine etkisinin araştırıldığı bu çalışma altı bölümden oluşmuştur.

Çalışmanın giriş bölümü olan ilk bölümde araştırma problemi ve çalışmanın amacı detaylıca açıklanmış olup, araştırma metodolojisi kısaca özetlenmiştir.

Çalışmanın ikini bölümünde, Uluslararası Muhasebe Standartları'na olan ihtiyaç ve standartların oluşturulma süreci gözden geçirilerek bu süreçte aktif rol alan ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşların çalışmalarına değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve dördüncü bölümünde uluslararası muhasebe standartlarından maddi duran varlıklar ve stoklar standartları analiz edilerek firmalara muhasebeleştirme sürecinde getirdiği yenilikler ortaya konulmuştur.

Çalışmanın uygulama kısmının bulunduğu bölüm olan beşinci bölümde araştırma yöntemi açıklandıktan sonra araştırma bulguları analiz edilerek sunulmuştur.

Araştırma sonuçların sunulduğu tezin son bölümünde ise sonuçların yanı sıra, araştırmanın kısıtları ve ileriki çalışmalar için öneriler sunulmuştur.

BÖLÜM II

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. Giriş

Bir bilgi sistemi olarak muhasebeden beklenen görev, işletme faaliyetlerine ait ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikteki bilgilerin belli standartlara göre hazırlanmış mali tablo ve raporlarla ilgililere sunulmasıdır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken, ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine ihtiyaç duyar.

Öte yandan finansal piyasalarda küreselleşme, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası para piyasalarının gelişmesi, yabancı sermaye iştiraklerinin artması, uluslararası denetim firmalarının kurulması muhasebe ve denetim standartlarının ulusal sınırların dışına taşmasına neden olmuştur. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesi, konsolide edilmesi, uluslararası yatırımcılara doğru, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler sunulabilmesi ancak ulusal muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasıyla mümkün olabilecektir (Kızıl, 1997, s.403).

Bu noktada UFRS olarak bilinen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan mali tabloların karşılaştırılmasına imkân vermeyi amaçlayan standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin, işletmenin mali durumunu yansıtan, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir bilgiler olması amaçlanmaktadır. UFRS sayesinde, uluslararası alanda yatırımcılar, şirketlerin finansal tablolarını daha iyi anlayıp karşılaştırma imkânı bulabileceklerdir (Yıldırım, 2011, s.3)

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kullanılma İhtiyacı

Muhasebede uluslararası uyumlaştırmayı gerektiren faktörler; sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkışı, uluslararası

alanda faaliyette bulunan denetim firmalarının kurulması ve ekonomik birlik oluşturma çalışmaları başlıkları altında toplanabilir (Üstündağ, 2004, s.845).

Sermaye Piyasalarının Uluslararası Hale Gelmesi: Uluslararası ticaret ve fon akımlarının serbestleşmesi sonucunda, çok sayıda şirket yabancı borsalarda işlem görmekte ve menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımcıların payı giderek artmaktadır. Bu durum sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi sonucunu doğurmuş ve başka ülkelerden fon sağlamak isteyen şirketlerin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye ya da yeniden düzenlemeye gerek olmaksızın diğer ülkelerde de kabul görmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Mali tabloların düzeltmeye ya da yeniden düzenlemeye gerek olmaksızın uluslararası yatırımcılar tarafından kullanılabilmesi ancak muhasebede uluslararası uyumlaştırma ile sağlanabilecektir. Böylece, maliyetlerin azalması ve yatırımcıların korunması mümkün olabilecektir.

Çokuluslu Şirketler: Küreselleşme ve dış ticaretin gelişimi ile birlikte çok uluslu şirketler bir çok ülkede faaliyette bulunmaktadırlar. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile çok uluslu şirketlerin mali tablolarının hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi ve faaliyette bulunulan ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması mümkün olabilecektir.

Bağımsız Denetim Firmaları: Sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi ve çokuluslu şirketler, uluslararası alanda faaliyette bulunan bağımsız denetim firmalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile bağımsız denetim firmalarının çok uluslu şirketleri denetiminde kolaylık sağlanacak, personel eğitimi için yapılan giderler azalacak ve çeşitli ülkelerdeki şubeler arasında personel transferi kolaylaşacaktır.

Ekonomik Birlikler: Dünyanın çeşitli bölgelerinde ülkeler ekonomik entegrasyon sağlamak için çalışmalar yapmakta, ekonomi işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler oluşturmak şeklinde yapılanmaya gitmektedirler. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması iş birliğe üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlere ilişkin mali tabloları karşılaştırılabilir olması sağlanacaktır.

Uluslararası uyumun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmakta, hesap ve terim birliği oluşmakta, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olması sağlanmaktadır (Gücenme, 2000, s.7).

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın avantajları şu şekilde sıralanabilir (Çelik, 2012, s.12-13):

- Muhasebe standartları; kesin, karşılaştırılabilir, doğru zamanlı finansal bilgi sağlar,
- Finansal raporların kalitesini artırır,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar,
- Uluslararası farklı muhasebe uygulamalarında farklılıkları en aza indirerek, uluslararası sermaye hareketlerini artırır,
- Finansal bilgilerin maliyetini azaltarak hisse senedi borsalarının etkinliğini artırır.

Choi (2005)'e göre muhasebe standartlarının kullanılması beraberinde bir çok faydayı içermektedir. Bunların en önemlileri; şeffaf, karşılaştırılabilir ve kaliteli finansal raporların hazırlanması ve bunun düşük maliyetle gerçekleşmesi, uluslararası yatırımcıların daha etkili yatırım kararları vermesi ve firmaların düşük maliyetle sermaye bulması sayılabilir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi Uluslararası Muhasebe Standartları; muhasebe meslek mensuplarına, işletme sahiplerine, denetçilere ve finansal tablo kullanıcılarına birçok yararlar sağlamaktadır.

2.3. Muhasebe ve Denetim Standartlarını Düzenleyici Kurumlar

Uluslararası ve ulusal alanda muhasebe ve denetim standartlarını düzenleyici bir çok kuruluş bulunmaktadır. Uluslararası alanda bu faaliyetleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve daha çok uluslararası denetim standartlarını oluşturan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (FASB) gibi kuruluşlar üstlenirken Türkiye'de de bu alanda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) gibi kuruluşlar faaliyet göstermektedir.

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma tartışmaları 1960'larda başlamasına karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi önerisi 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır. Ekim 1972'de Sidney'de toplanan 10. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini oluşturmuşlardır (Türkot ,2005, s.42).

Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır (Başpınar , 2008, s.43). 2000 yılında Edinburg'da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB(International Accounting Standars Board) Ulusla arası Muhasebe Standartları Kurulu haline getirilmiştir (Bostancı, 2012, s.5)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 24 Mayıs 2000'de IFAC'in de katılımıyla Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur.

Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001'den itibaren IASB, IASC' nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur (Çelik, 2012, s.23). IASC' nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, 1 Nisan 2001 tarihinde, Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

IASB'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları şunlardır (Gökdeniz, 1996, s.2) :

- Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kalitede ve yaptırımı olan global muhasebe standartlarının geliştirilmesini sağlamak,
- Bu standartların kullanımı ve uygulanmasını sağlanmak,
- Yüksek kalitede çözümler üretilebilmesi amacıyla ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını olabildiğince benzer hale getirmek.

Merkezi Londra'da bulunan kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmeyi amaç edinmiştir. Ayrıca ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya çapında aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını hedef edinmektedir (IASB, 2010).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF); Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. Vakfın, 6 tanesi Kuzey Amerika, 6 tanesi Avrupa, 6 tanesi Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Üyeler, finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları, denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır(Yıldırım, 2011, s. 7)

Tüm yapının organlarını ve temel görevlerini belirleyen IASCF ana tüzüğüne göre Vakfın görevleri şunlardır (Oksay, 2005, s.30);

- UMSK 'nun stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Konseyi üyelerini tayin etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- IASB, IFRIC ve SAC 'ın çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Yılda bir kere IASB' nın etkinliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- Yılda bir kere IASB 'nın bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,

- Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- IASB' nın faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmek

Standart Danışma Konseyi (SAC); Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council-SAC), yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla, IASB'nın çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. SAC'ın üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanır. Konsey'in farklı coğrafi bölgelerden ve farklı fonksiyonlara sahip uzmanlardan oluşan 50 üyesi bulunmaktadır.

SAC'ın temel görevi; IASB'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB'e bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur (Toroslu 2009,s.495).

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC); UMS/UFRS'lerin doğru yorumlanması en az oluşturulması kadar önem taşımaktadır. Bu noktada 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee) olarak yeniden yapılandırılan, eski adıyla Standart Yorumlama Komitesi (Standing Interpretation Committee-SIC) devreye girmektedir (Saltoğlu, 2005, s.100).

IFRIC, IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlayarak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içinde çalışır. IFRIC'nin başlıca görevleri; IASB tarafından oluşturulan standartları doğru şekilde yorumlanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbirleriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da görevleri arasında yer almaktadır (Başbilici, 2006, s.64). IFRIC'in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler Uluslararası MuhasebeStandartları Komitesi Vakfı tarafından üç yıllığına atanmaktadır (Oksay, 2005, s.31).

2.3.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kar amacı olmayan, politikaya karışmayan, ülkelerin yönetimlerinden etkilenmeyen ve muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği bir organizasyondur. IFAC'ın temel amacı, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini sağlamaktır. IFAC 1973 yılında başlatılan çalışmaların bir sonucu olarak, 1977 yılında Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde onaylanarak faaliyetine başlamıştır.

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine girerek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür. Günümüz itibariyle IFAC'a, iki milyonun üzerinde muhasebeciyi kapsayacak şekilde, 103 ülkeden 142 muhasebe örgütü üye bulunmaktadır. Ülkemizden TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Biriliği ile TMUD Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği IFAC'ın üyesidir (Pakdemir, 1999, s.1).

IFAC üye ülkeler ile sürekli temas halinde, muhasebeciler için mesleki yayınlar ve meslek ahlakı ile ilgili yayınlar yapmakta, muhasebe mesleğinin kamuyu ilgilendiren yönlerinin dünya muhasebecilerine duyurulmasını sağlamakta ve dünya gelişimine ve değişimine uyum sağlayan muhasebeciliğin gelişimini, güçlü ulusal muhasebecilik örgütlerini destekleyerek sağlamaya çalışmaktadır (Türkot, 2005, s.43).

Bu amaçla, IFAC kendi bünyesinde teknik komiteler oluşturarak çalışmalar yapmaktadır. Söz konusu komiteler:

- Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee – IAPC)
- Uyumlaştırma Komitesi (Compliance Committeee)
- Eğitim Komitesi (Education Committee)
- Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Komitesi
- Etik Komitesi
- Teknolojik Bilgi Komitesi
- Kamu Sektörü Komitesi

IASC ile IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve aynı zamanda tüm IFAC üyeleri IASC'ne üye olmuşlardır (Türkot, 2005, s.44).

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices); komitenin amacı**,** yüksek kaliteli denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartları belirleyerek; uluslararası ve ulusal standartların uyumlaştırılmasını kolaylaştırarak ve böylelikle tüm dünyada uygulama birliğini ve kalitesini arttırarak ve küresel denetim ve güvence mesleğine güveni arttırarak kamu çıkarına hizmet etmektir (www.siteresources.worldbank.org, s.1*).*

Uyumlaştırma Komitesi (Compliance Committeee) ; Uyum komitesinin odak noktası muhasebe uygulamalarının mesleki faaliyetlerin tüm alanlarında uzun vadede geliştirilmesi, bir öz- değerlendirme ve boşluk analizi sürecine dayalıdır ve her bir üye kuruluş tarafından bir eylem planının geliştirilmesi ve uygulanması ile takip edilir. Bu eylem planları, üye kuruluşların üyelik yükümlülüklerine uyum seviyelerini yükseltmek ve üye kuruluşların bu yükümlülükleri mümkün olduğu derecede yerine getirmesini ve üyelik kriterlerini sürekli olarak karşılamasını sağlamak üzere tasarlanır (www.siteresources.worldbank.org, s.21).

Eğitim Komitesi (Education Committee) ; Eğitim Komitesi standart belirleme sürecinin ilk safhalarındadır ve ilk grup standartları kısa bir süre önce onaylanmıştır. Bununla birlikte, Uluslararası Eğitim Standartları muhasebe mesleğinin uzun vadeli küresel gelişimi bakımından oldukça önemlidir. Bu standartlar hem muhasebecilerin yetkinlikleri üzerindeki etkileri hem de muhasebe hizmetlerinde ticareti etkileme şekilleri bakımından oldukça önemlidir. Bu ve diğer sebeplerden dolayı, Uluslararası Eğitim Standartlarının geliştirilmesi bir kamu çıkarı faaliyeti mahiyetindedir (Pakdemir, 1999, s2).

Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Komitesi ; Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC) finansal ve yönetim muhasebesi mesleğini geliştirmek ve desteklemek için uluslararası fikir alışverişini sağlayacak faaliyetler yürütmekte, yönergeler yayınlamakta ve araştırma programlarını maddi olarak desteklemektedir. Ayrıca, bu mesleğe yönelik kamuoyu oluşturmak, dünya çapında bu mesleğin sunduğu hizmetleri tanıtmak ve bu hizmetlere talep yaratmak için faaliyet göstermektedir

Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi aşağıdaki üç amacı kendisine temel strateji olarak benimsemiştir:

- Stratejik finansal yönetim ve kaynak yönetimi alanlarında söz sahibi olmak ve bu alanlar arasında irtibatı sağlamak,
- Uygulama alanlarını geliştirmek ve iyileştirmek,
- Uygulamaların geliştirilerek artırılmasında üye muhasebe meslek örgütlerine yardımcı olmak (http://archive.ismmmo.org.tr).

Etik Komitesi; IFAC'ın Etik Komitesi, üye kuruluşlar tarafından geliştirilen ve uygulanan etik kuralları için bir temel teşkil eden Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları'nın geliştirilmesinden sorumludur. Etik Kuralları kapsamındaki önemli bir kavram "bütünlük"tür, yani, mesleki sorumlulukların iş veya müşteri çıkarlarının üzerinde düşünülmesidir. Etik Kuralları, ticaret, sanayi ve kamu sektöründe faaliyet gösterenler de dahil olmak üzere tüm profesyonel muhasebeciler için geçerlidir (siteresources.worldbank.org s.20).

Teknolojik Bilgi Komitesi; Bilgisayarların işletmelerin günlük faaliyetlerinin yürütülmesinden finansal tabloların üretilmesine kadar bir çok alanda kullanılmaya başlanması, bilgilerin elektronik ortamlarda işlenip saklanması ile birlikte bu elektronik ortamların denetimlerinin yapılması kaçınılmaz olmuştur. Burada ortaya çıkan sorun bilgisayarda yürütülen muhasebe işlemlerinin denetiminin nasıl gerçekleitirileceği ve denetçinin nasıl davranacağıdır. Elektronik bilgi ortamının varlığı denetimin genel amacını ve kapsamını değiştirmemiş fakat denetim sürecinde, tekniğinde, kanıtlarında ve en önemlisi denetim anlayışında değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu değişim, denetçinin yeni duruma uyum sağlamasını ve elektronik bilgi ortamlarının denetim sürecini nasıl etkileyebileceğini dikkate almasını gerektirmiştir. Komitenin amacı bunu sağlamaktır. (www.academia.edu.tr)

Kamu Sektörü Komitesi; Özel sektör için uygulanan uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) kamu sektörüne uyarlanması niteliğinde olan söz konusu standartlar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kamu sektörü için oluşturulan bir kurulu olan International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) tarafından hazırlanıp yayımlanmaktadır. Söz konusu standartlar konusunda koordinasyon rolünü taşıyan kurum ise Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Enstitüsü (Institute IPSAS) olarak bulunmaktadır.

Merkezi İsviçre'nin Bern kentinde bulunan bu kurumun amacı kamu idarelerinde muhasebe ve hesapların sunumu ile ilgili olarak kamu sektörü çalışanları arasında bilgi ve deneyimlerin paylaşımıdır. Bu kurumun asıl fonksiyonu IPSAS ve onun uygulanması

konusunda bilgilendirici mahiyette seminerler ve kurslar düzenlemektir (www.sem.etu.edu.tr).

2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk muhasebe yazını ve mevzuatın oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınan yasalar ve uygulamalar etkili olmuştur (Toramon ve Bayramoğlu, 2006, s.457-480).

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

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tabloların kullanılmasını ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle Türkiye'de muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir (İbiş ve Özkan, 2006, s.32).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yönelik muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda düzenleme yapan önemli kurumlar ve/veya yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

- Tek Düzen Hesap Planı (THP)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- Yeni Türk Ticaret Kanunu

2.4.1. Tek Düzen Hesap Planı (THP)

Türkiye Cumhuriyeti Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında ‘’ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ’’ yayınlanmıştır. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, ‘’ Muhasebe Usul ve Esasları ’’ başlığı altında beş bölüm halinde muhasebe düzenlemelerini açıklamıştır. Bunlar;

- Muhasebe Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkeleri
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarıdır.

Tebliğde, düzenlemenin amacı ‘’ Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması’’ biçiminde tanımlanmıştır (Akdoğan, 1993, s.136).

2.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun Çalışmaları

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 4. bölümünde Sermaye Piyasası Kurulu’na ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun’un 22. maddesinde Kurul’un görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre Sermaye Piyasası Kurulu, kanunun aydınlatılması amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak; bilanço, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir. Sermaye Piyasası Kurulu bu yetkisine dayanarak birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır (Arıkan, 1996, s.64).

SPK, muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması amacıyla 2002 yılında bir çalışma başlatmıştır. SPK, bu çalışmayı tamamlayarak, 15 Kasım 2003 tarih ve 25920 sayılı resmi gazetede “Seri XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” yayınlamıştır. Tebliğin yürürlük maddesinde,

01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği, dileyen işletmelerin 31/12/2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere, bu tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilecekleri belirtilmektedir (Parlakkaya, s.133).

Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu 09.04.2008 tarihinde "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri: XI, No: 29) yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu Tebliğ'in finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar başlıklı 5. maddesinde "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler.

Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır." hükmü yer almaktadır. Bu Tebliğ ile sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına başlanılmıştır (Toroslu , 2009, s.495).

2.4.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun Çalışmaları

Türk Bankacılık Sistemi'nde gözetim ve denetim fonksiyonlarının tek bir çatı altında toplanması amacıyla Ağustos 2000'de kurulan BDDK, bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan uluslararası standartların Türk Bankacılık Sistemi'ne uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve iç denetim mekanizmalarının oluşturulması konularında çalışmalar yürütmektedir (Kavuncu, 2005, s.100).

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 bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla Haziran 2002'de Muhasebe

Uygulama Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile 19 adet muhasebe standardı uygulamaya konulmuştur (Çelik, 2012, s.34).

Söz konusu yönetmelik 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Yönetmelikte "Faaliyetlerin, 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 Sıra No'lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır.

Ancak, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirlenir." hükmü yer almaktadır. Bu yönetmeliğe göre bankalar, konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayarak düzenlemekle yükümlü tutulmuşlardır (Yıldırım, 2011, s.16-17)

2.4.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun Çalışmaları

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 9 Şubat 1994 tarihinde, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Gökçen, Ataman ve Çakıçı, 2011, s.9).

TMUDESK 'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar, 2004, s.50);

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,

- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinden yararlanmak.

TMUDESK tarafından 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. TMUDESK tarafından belirlenen bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TMUDESK' in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşememesine neden olmuştur. Bu sorunun aşılması için 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek–1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMUDESK'in görevlerini yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Çelik, 2012, s.37).

2.4.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun Çalışmaları

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır (www.tmsk.org.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası

Muhasebe Standartları Vakfı ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve ve 38 adet Muhasebe Standardı (TMS/TFRS) ile 26 adet Yorumdan oluşan setin tamamı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. (www.tmsk.org.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", 16.03.200 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesine göre belirlenen Kurul'un görevleri aşağıda belirtilmiştir.

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygu bilgi sunmasın ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınmasını sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek

ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak olarak belirlenmiştir.

Bu kurum bütün görev ve yetkilerini 2 Kasım 2011 yılında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna devrederek kapanmıştır.

2.4.6 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

2014 yılında Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum of Independent Audit Regulators) üyesi olan kurumun görevleri şöyledir;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak (www.kgk.gov.tr) .

KGK kurulduğu tarih itibariyle Türkiye'de muhasebe standartlarını ve muhasebe denetim standartlarını düzenlemek ve yayınlamakla yetkili tek kuruluş halini almıştır.

2.4.7 Yeni Türk Ticaret Kanunu

6762 sayılı TTK'yı tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TMMM)'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır. Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukunda birçok yenilik öngörmektedir. Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın geneli incelendiğinde de denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hükmün uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerinden etkilenerek hazırlandığı görülmektedir.

Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, Yeni TTK'ya göre muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil TMS'na göre tutulacaktır. 6102 sayılı Yeni TTK'ya göre sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketler de muhasebe sistemlerini TMS / TFRS ile uyumlu hale getireceklerdir (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012, s.11-13).

BÖLÜM III

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2 : STOKLAR

3.1.Giriş

Stoklar, bir işletmenin en önemli varlık kalemleri arasında yer alır. Stokların işletme varlıkları içerisinde ciddi bir paya sahip olması, işletmenin temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablosu açısından önemini arttırmaktadır. Stoklara ilişkin olarak uygulanacak farklı muhasebe politikaları, farklı finansal sonuçlar doğurmakta ve işletmelerin kar/zarar rakamlarına doğrudan etki etmektedir. Bu durumda, finansal bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolara ulaşılması güçleşmektedir.

Uluslararası alanda ortak muhasebe dili oluşturarak doğru ve güvenilir bilginin, bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasını amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartlarından stoklar standardı aşağıda açıklanmıştır.

3.2. Stoklar Standardı

TMS 2 stoklar standardı ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.

3.2.1 Standardın Amacı

Standardın 1. Maddesinde amaç şu şekilde belirtilmiştir. “Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi verir.”

Bir diğer değişle; stokların muhasebeleştirilmesindeki temel sorun, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında

gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir. Bu standart (Selvi, 2009, s.91);

- Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını,
- Stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu,
- Stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini,
- Stoklar için uygulanacak değerleme yöntemini ve
- Stoklarla ilgili değerleme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.

3.2.2 Standardın Kapsamı

TMS 2'de stoklar, işin normal akışı içinde satılmak üzere elde bulundurulan, satılmak amacıyla üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar biçiminde tanımlanmaktadır. Bu standart hükümleri, standardın 2. paragrafında sayılan, inşaat sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal ürünlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler dışındaki tüm stoklar için uygulanır.

Bu standardın "değerleme" hükümleri de dahil olmak üzere bütün hükümlerinin kapsamına giren stoklarlar aşağıdaki stoklardır:

- Satılmak amacıyla elde edilen ticari mallar
- İlk madde ve malzeme stokları
- Yarı mamuller
- Mamul stokları
- Hizmet işletmelerinde işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyeti
- Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stoklar.

3.2.3. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (UMS/TMS 2, paragraf 10). TMS 2 Stoklar Standardı'na göre mamullerin

maliyetini oluşturan satın alma, dönüştürme (şekillendirme) ve diğer maliyetler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.2.3.1 Satın Alma Maliyetleri

Satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi iadeleri hariç), nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006, s.56).

3.2.3.2 Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri; üretimle doğrudan ilişkili direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde kullanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri; üretim ile ilgili amortisman, fabrika binası teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı (endirekt) üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (Köse ve Kiracı, 2007, s.155).

3.2.3.3 Birleşik ve Yan Ürün Maliyetleri

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucunda ortaya çıkan ve her biri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullere ortak ürün denir. Ortak ürünler bileşik ürün olarak da adlandırılmaktadır (Öztürk, 2002, s.148).

Bileşik giderlerin, ortak ürünler arasında dağıtımında ve ortak ürünlerin maliyetlerin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılmaktadır (Akdoğan, 2000, s.411);

- Üretim Miktarı Yöntemi
- Katsayı Yöntemi
- Piyasa Değeri Yöntemi
- Net Satış Hasılatı Yöntemi

- Standart Verim Yöntemi

Ana mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan, ancak ana mamullere oranla değeri önemsiz olan mamuller, yan mamuller adıyla anılır. Yan mamuller için ayrılma noktasına kadar maliyet hesaplanmaması ana kuraldır (Büyükmirza, 2010, s.307). Yan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında değişik yöntemler uygulanmaktadır. Yan ürünlere maliyetten pay verilmesini esas alan yöntemler şunlardır (Akdoğan, 2000, s.418);

- Brüt Satış Hasılatı Yöntemi
- Net Satış Hasılatı Yöntemi
- Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi
- Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi

3.2.3.4 Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler; ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler ise şu şekilde sıralanabilir (Çalış, 2013, s.161)

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.
-

3.2.3.5 Hizmet Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet işletmelerinin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklı olarak elle tutulamaz, stoklanmaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanılır.

Hizmet işletmelerinde stok kavramı iki açıdan göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlardan ilki üretim işletmeleri gibi hizmetin sunulması için gereken ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin, konaklama işletmeleri konuklarına hizmet sunabilmek için yemek vermek durumundadır ve yemek için gereken malzemeler işletmenin stoklarını oluşturmaktadır. İkincisi ise sunulan hizmettir. Örneğin, konaklama işletmeleri müşterilerinin konaklamaları için oda tahsis etmeleri gerekir. Bu odaların temizliği, hazırlanması için personel gereklidir (Dursun, Yalnız, 2013, s.142).

TMS – 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. "Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez." (TMS-2, 2005)

3.2.3.6. Maliyetlere Alınmayacak Unsurlar

Aşağıda belirtilen unsurlar stokların maliyetine alınmayacak olup döneme doğrudan gider yazılmalıdır (Yıldırım, 2011, s.81);

- Normalin üstünde gerçekleşen ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim fire ve kayıplarının maliyeti
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri
- Satış Giderleri

- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olanlar hariç diğer bütün genel yönetim giderleri
- TMS 23'ün sınırlı bir şekilde izin verdikleri dışında oluşan borçlanma maliyetleri

3.2.4. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Standart, stokların maliyetinin belirlenmesinde fiili maliyetleri temel almakla birlikte, standart maliyet veya perakende yöntemi gibi tekniklerinde fiili maliyetlere yakın sonuç vermesi halinde kullanımına izin vermektedir.

3.2.4.1 Standart Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde üretilen mamullerin maliyeti, bilimsel esaslara göre belirlenir. Bu yöntemin kullanıldığı maliyet sistemlerinde, maliyetler gerçekleşen tutarlarıyla izlenir, standart tutarları üzerinden üretim maliyetlerine yansıtılır. Standart maliyet yönteminde, dönem sonunda fiili tutarlar ile belirlenen standartlar arasındaki farklar incelenir. Ortaya çıkan sapmalar analiz edilerek gerekli düzeltici tedbirler alınır. Bir mamulün üretim maliyeti "direkt ilk madde ve malzeme gideri", "direkt işçilik giderleri" ve o mamule düşen "genel üretim giderleri" payı toplamından oluştuğuna göre, mamul standart üretim maliyetinin saptanmasında bu üç gider türünün ayrı ayrı ele alınması ve her birisi için standart tutarların belirlenmesi gereklidir (Büyükmirza, 2010, s.616).

Standarda göre standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir (TMS 2, mad.20).

3.2.4.2. Perakende Yöntemi

Standardın 22. paragrafına göre perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının

belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

3.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS 2 Stoklar Standardında yer alan stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi (FİFO) olarak üçe ayrılır.

3.2.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Stokun işletmeye giriş tarihinde maliyeti biliniyorsa, satıldığında da bu değer üzerinden değerlemenin yapılmasına olanak sağlayan yöntemdir. 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 (TMS 2, mad.23). Diğer bir ifadeyle stoklar "tek tek gerçek maliyetleriyle değerlenir". Örneğin otomobil galerileri dönem sonu stoklarının maliyetini belirlerken, ellerinde kalan otomobil stoklarının her birinin maliyetini "otomobillerin motor numarası" ile alış faturalarını karşılaştırarak tek tek tespit eder. Bu yöntem uygulamamızda "Has (gerçek) Maliyet Yöntemi" olarak bilinmektedir (Selvi, 2009, s.95).

3.2.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS 2, mad.27).

3.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi (FİFO)

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetler dışında kalan stokların maliyetinin

belirlendiği yöntemlerden biri olan FIFO yönteminde, ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır (TMS 2, mad.27).

İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımına dayanır. Bu yöntemde çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlenir. Enflasyonist ortamlarda bu yöntem fiktif kar oluşumlarına neden olur. Bu yönteme göre dönem sonu mevcudu en son alışların maliyetini yansıtması nedeniyle, diğer stok değerleme yöntemleri içinde stoklar kalemini bilançoda cari maliyetlere en yakın gösteren yöntemdir (Güçlü, 2008 s.82).

3.2.6. Stoklarda Değerleme

Muhasebe standartlarında sık sık "gerçeğe uygun değer" kavramına vurgu yapılmakta, varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçümlenmesi, değerlenmesi ve finansal tablolarda raporlanmasının, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en iyi bir şekilde karşılanmasına neden olacağı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, finansal tablo unsurlarının değerlemesi ile ilgili olarak standartlarda beş temel ölçümleme esasına yer verilmiştir. Bunlar (Özerhan, Akbulut, 2008, s. 8):

- Maliyet bedeli (Tarihi maliyet)
- Cari maliyet (Yenileme maliyeti)
- Gerçekleşebilir değer (İtfa değeri)
- Gerçeğe uygun değer
- Kullanım değeri (Bugünkü değer)

TMS 2'nin 9. paragrafında stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerleneceği belirtilmiştir.

3.2.6.1. Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet)

Varlıklar için tarihi maliyet "varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri" olarak tanımlanmaktadır. Borçların tarihi maliyeti ise "borç karşılığında elde

edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir" şeklinde açıklanmaktadır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında tarihi maliyet esasına atıfta bulunan ve maliyet bedeli ile değerlenmesi öngörülen varlıklar şunlardır: Maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, iştiraklerdeki yatırımlar. Stokların değerlemesinde ise sadece ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli esas alınmaktadır (Özerhan, Akbulut, 2008, s.8-16)

İşletmelerin ihtiyaç duydukları finansal kaynağı özkaynaklar dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yük genellikle "borçlanma maliyetleri" veya "finansman giderleri" başlıkları altında ele alınmaktadır. Ancak söz konusu finansal yükün gider veya maliyet olarak muhasebeleştirilmesine karar verme aşamasında temel alınacak kriterler konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Bu konunun düzenlendiği uluslararası muhasebe standardında (UMS 23) finansman giderleri kavramı yerine borçlanma maliyetleri kavramının kullanılma amacı; bu giderlerin finansman fonksiyonunun yarattığı maliyetler olduğunun vurgulanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla yukarıdaki iki kavram aynı tanımı ifade etmektedir (Karataş 2010, s.120).

Borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilip raporlanacağı TMS 23'de açıklanmıştır. Söz konusu standarda göre "borçlanma maliyetleri", bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan her türlü maliyetlerden oluşmaktadır. Buna göre, kısa ve uzun vadeli TL ya da yabancı para cinsinden borçlanmalarla ilgili faiz, kur farklarının muhasebeleştirilmesi söz konusu standardın konusunu oluşturmaktadır. Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senedi dahil olmak üzere, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir (Sipahi 2009, s.83).

Standart işletmelerin, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirmelerini öngörür. Bunun dışında kalan diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. Standart, sadece "özellikli varlıklar" için borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceğini belirtmektedir. Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi

zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Yukarıda belirtilen koşullara bağlı olarak, aşağıdakiler özellikli varlık olabilir:

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Enerji üretim tesisleri veya
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 23/7).

3.2.6.2. Net Gerçekleşebilir Değer

UFRS/TFRS net gerçekleşebilir değeri; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar olarak tanımlamaktadır (UMS/TMS 2, mad. 7). Bu tanımdan yola çıkarak net gerçekleşebilir değerin tahmini satış giderinin tahmini satış fiyatından düşülmesiyle ulaşılan tutar olduğunu söylemek mümkündür.

Net gerçekleşebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (TMS 2, mad.30).

3.2.6.3. Stok Değer Düşüklüğü

İşletmeler; maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek (Net Gerçekleşebilir Değer) tutardan yüksek olması durumunda “İhtiyatlılık Kavramı” çerçevesinde “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” ayırırlar. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olur (Selvi, 2009, s.97).

TMS 2 Stoklar Standardı 28. paragrafa göre stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez.

Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerleme ilkesiyle uyumludur.

Stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlenmesi gerektiğinden, stokların elde etme maliyetlerinin, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilmesi gerekir. Bu indirim "Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" ayrılarak gerçekleştirilir. Daha önce stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşullar geçerliliğini yitirdiğinde, ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Değeri düşen stoklar satıldığında bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilecektir (Erkan, Elitaş ve Ceren, 2010, s.106).

3.2.7. Stoklarla İlgili Raporlanacak Bilgiler

TMS 2 Stoklar standardında raporlanacak bilgiler başlığı altında aşağıdaki hususların açıklanması öngörülmüştür; (TMS, 2007, s.346)

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;
- 34. paragraf1 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;

- 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;
- 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

Stoklara ilişkin belirli tanımlamalar yaparak, stokların değerlemesi, stok maliyetleri, stok değerleme yöntemleri, net gerçekleşebilir değer ve raporlanacak bilgiler hakkında açıklama yapan stoklar standardı aşağıdaki konularda yenilikler sağlamıştır;

- Stoklar ilk kayda alınmasından sonra maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlenmesi öngörülmektedir. Net gerçekleşebilir değer; isin normal akısı içinde , tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satısı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Maliyet değeri ise stokların elde edilmesi ve üretimine katılan diğer maliyet kalemlerinin toplanması ile ölçülen değerdir.
- Standartta piyasa değeri net gerçekleşebilir değer, diğer bir değişle elden çıkarma değeri olarak ele alınmış ve geleneksel ’’maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanı’’ ile değerleme ilkesi değiştirilerek ‘’ maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ‘’ ile değerleme ilkesi haline getirilmiştir (Bahadır, 2012, s.53).
- Standarda göre üretimin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilmez. Faaliyet giderleri (araştırma-geliştirme, satış dağıtım) üretim maliyetine dahil edilmez.
- Vadeli olarak satın alınan stoklarda, vadeli tutar ile peşin fiyatı arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilir ve stok maliyetine dahil edilmeyerek tahakkuk esasına uygun olarak ilgili olduğu dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, paragraf 18).
- Standardın getirdiği yeniliklerden birisi de, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması konusudur. Mevcut sistemimiz sadece yıllara yaygın inşaat

işleri için bu kavramı kullanırken, TMS – 2 ise bu konuyu genelleştirmiş ve bütün hizmet işletmeleri için öngörmüştür.

- Standarda göre stokların değerlenmesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri, stokların toplam kayıtlı değerleri ve bunların sınıflandırılması, net gerçekleşebilir değerle muhasebeleştirilen stokların net defter değeri tutarı toplamı, stok değer düşüklüğünün iptalinden kaynaklanan dönem gelirleri, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin nedenleri, borçlara teminat olarak gösterilen stokların tutarları gibi işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına bu bilgilerin sunulması öngörülmüştür.

BÖLÜM IV

TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

4.1. Giriş

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdi. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir varlığın, maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine sahip olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması,
- Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumlar dışında, bir yıl olarak belirlenen etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir (Sarıay, 2012, s.111).

4.2. Maddi Duran Varlıklar Standardı

Maddi duran varlıklar özellikle üretim işletmeleri açısından büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin bilançolarında önemli bir yer tutan maddi duran varlıkların doğru bir şekilde kayda alınması firmalar için ayrı bir öneme sahiptir.

Bu bölümde maddi duran varlıklar standardına ilişkin standardın amacı kapsamı değerleme yöntemi ve diğer konular ele alınacaktır.

4.2.1. Standardın Amacı

UMS 16'nın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (UMS mad.1).

Standart aşağıdaki konuları içermektedir (Greuning, 2005, s.122):

- Varlıkların kayıtlara alınma zamanı
- Maliyet modeli ve yeniden değerleme modellerini kullanarak varlığın defter değerinin belirlenmesi
- Amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının kaydedilmesi
- Açıklanacak unsurlar

4.2.2. Standardın Kapsamı

Temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi olan maddi duran varlıklar standardının (TMS 16) kapsamına "satış amaçlı elde tutulan maddi varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları varlıkları, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller" konuları dışında kalan her türlü maddi duran varlıklar girmektedir. Kapsam dışı bırakılan varlıklarla ilgili esaslar diğer standartlar tarafından düzenlenmiştir (Kaya ve Dinç, 2007, s.346).

4.2.3. Standart İle İlgili Temel Kavramlar

Maddi duran varlıklar standardında geç en terimlerin anlamları standartta aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (UMS 16, madde 6).

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler).

Amortismana Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye Özgü Değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

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.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi Duran Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

4.3. Muhasebe Uygulaması

Maddi duran varlıklar standardı muhasebe uygulaması olarak maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi, maddi duran varlıkların değerlemesi ve maliyet unsurları, muhasebeleştirme sonrası ölçüm, amortisman uygulamaları ve yöntemleri, maddi duran varlıkların elden çıkarılması ve maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi konularını içerir.

4.3.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

16’nolu Türkiye Muhasebe Standardı; Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının uygulama esaslarını açıklamaktadır.

Standarda göre Maddi Duran Varlıklar, “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır (TMS-16, md.6). Bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak aktifleştirilebilmesi için; maddi duran varlıkların işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (TMS-16, md.7).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, nelerin duran varlık kalemini oluşturduğu TMS-16’da öngörülmemiştir. Onun yerine muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. 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. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Bunlar kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve malzemeler duran varlık olarak değerlendirilir (Akgün, 2009, s.399).

4.3.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle 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. Standart'ın 16.cı ve devam eden maddelerinde söz konusu maliyet unsurları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Kaya, 2007, s.70) :

- 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 ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,

- 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 dair 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 sayılan maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler:

- 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 giderleri.

Yukarıda "maliyet unsuru" sayılan işlemlerin değerleri ölçülürken aşağıdaki esaslara göre hareket edilmelidir (UMS, Madde 23-28):

- Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem1 çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.
- Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

  -Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

- Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi,
- Elde edilen maddi duran varlığın maliyeti, gerçeğe uygun değeri ile ölçülememesi durumunda, elden çıkarılan maddi duran varlığın defter değeri ile ölçülür.

- Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca belirlenir.
- Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri "TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

4.3.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

TMS 16 numaralı Standarda göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerleme” olmak üzere iki farklı değerleme modeli önerilmiştir.

Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar. Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonra ortaya çıkacak değer düşüklüğü ve değer artışı durumlarında, muhasebe politikası olarak maliyet modeli ve yeniden değerleme modellerinden biri seçilerek muhasebeleştirme yapılması gerekir (Gökçen, Başak, Cemal, 2006, s.150). Bu durumda seçilen model, ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmalıdır.

4.3.3.1. Maliyet Modeli

Maliyet Modelinde bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.(TMS 16, paragraf 30). Standartta yer alan bu ifadeye göre, her bir maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeri ile gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Marşap, 2006, s.90).

Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmamaktadır (TMS 36, mad. 117). Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, mad. 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.

4.3.3.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden Değerleme Modelinde yeniden değerlenmiş tutar, "yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer" olarak tanımlamaktadır (TMS 16, mad. 31).

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerleme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir (TMS 16, mad.32). Yeniden değerleme modelinin seçilmesi halinde gerçeğe uygun değer, ikincil piyasası olan varlıkların piyasa değerine işaret etmektedir. Modelde, gerçeğe uygun değer genelde ekspertiz değeri olmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007, s.23). Yeniden değerleme yönteminin kullanılması için, aktif bir piyasanın varlığı zorunludur. Aktif bir piyasanın yokluğunda gerçeğe uygun değer, değerleme uzmanlarınca tespit edilir ve bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır (Kaya ve Dinç, 2007,s. 347).

Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlenmesi gerekir. Buradaki önemli soru, bu farklılaşmanın ne oranda ortaya çıkması durumunda yeniden değerlemenin yapılmasının, standartta yer almamasıdır (Yükçü ve İçerli, 2007, s.25-26). Standarda göre varlığın yeniden değerleme sonucu artan defter değeri öz kaynakta muhasebeleştirilir. Eğer yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilen yeniden değerleme değer azalışını tersine çeviriyorsa, aradaki fark gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, mad.39).

Varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerleme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerleme farkını tersine çevirdiği ölçüde, öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı hesabından düşülür (TMS 16, mad. 40). Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle, piyasa değerine

ilişkin bilgiye ulaşılamadığı takdirde, “gelir yaklaşımı” veya “itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı” kullanılarak gerçeğe uygun değer saptanmaya çalışılır(Gücenme ve Arsoy, 2005, s.3).

İtfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı, piyasa değeri tespit edilemeyen varlığın değerinin bir eşdeğer varlığın eldeki varlıkla aynı sürelerde amorti edilmesi halinde alacağı değer varsayan bir yaklaşımdır.

4.3.4. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Uygulanması

TMS ve KOBİ TFRS’de, amortismana tabi maddi duran varlıkların neler olduğu belirtilmemekle birlikte, belirli şartları sağlayan varlıkların amortismana tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu şartlar standartlarda, fiziksel varlığın mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde bir dönemden daha uzun süre kullanılmak üzere elde tutulmasıdır.

Diğer taraftan arazi dolgusunda (toprak doldurmak için) kullanılan alanlar ve ocaklar gibi bazı istisnalar dışında, araziler, sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortismana tabi tutulmamaktadır (TMS 16, Mad. 58).

TMS ve KOBİ TFRS’ye göre, bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulmaktadır (TMS 16, Mad. 43-44) . Örneğin uçak motorları uçağın gövdesinden ayrı olarak amortismana tabi tutulabilmektedir.

Bir varlığa ilişkin amortisman (depreciation), işletmece imal edilen varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece gider olarak muhasebeleştirilir. Amortismana ilişkin aşağıdaki ilkeler uygulanır (TMS16 mad 43-60):

- Bir varlığın amortismana tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır
- Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelinin yansıtır
- Bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur
- Eğer ilgili varlıklar farklı yararlı ömre sahipse veya farklı ekonomik fayda sağlıyorsa, tamamlayıcı parçalar ayrı ayrı işlem görür. (Her bir

parça ayrı ayrı amortismana tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru)

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir (Sipahi, 2009, s.159);

- Varlığın beklenen kullanımı,
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme,
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Bunların dışında, maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde bazı özel durumlar da standartta belirtilmektedir. Varlığın kayıtlı tutarı zaman esasına göre belirlenmiş ise varlığın fiziksel ömrü değil, işletmenin varlıktan yararlanma süresi esas alınmaktadır. Bunun için teknolojik eskime, aşınma, yıpranma gibi hususlar varlığın faydalı ömrünün ilk kez belirleneceği zaman göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmenin bakım onarıma ilişkin politikaları da bu ölçüme etki etmektedir.

Aynı varlık farklı sahiplerin kullanımında, bakım onarım faaliyetlerine verilen önemin de paralelinde, daha uzun veya daha kısa ekonomik ömre sahip olabilmektedir. Örneğin, depolama ya da üretim için kullanılan binanın faydalı ömrü, aynı binanın showroom olarak kullanılması durumuna kıyasla daha uzundur. Burada söz konusu olan fiziksel ömür değil, ekonomik ömürdür.

Faydalı ömrün tespitinde önem taşıyan bir nokta da her biri farklı faydalı ömre sahip bölümlerden oluşan bir binanın nasıl amorti edileceğidir. Örneğin, ısıtma merkezi, çatı katı gibi farklı yapısal bölümlerden oluşan bir bina birleşik varlık sayılmakta ve her bölüm için ayrı hesaplama yapılmaktadır. Bunun nedeni, her bir bölümün farklı faydalı ömre sahip olmasıdır. Örneğin, ısıtma merkezinin faydalı ömrü 20 yıl iken çatı bölümünün faydalı ömrü 15 yıl olabilir. Dolayısıyla bunların amortisman hesaplamaları da farklı olacaktır. Ancak, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği bu tutarlar finansal tablolarda birleştirilmelidir.

Standarda göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların ise sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (Yılmaz, 2006, s.24).

4.3.5 Amortisman Yöntemleri

Amortisman yöntemi konusu, TMS 16 ve KOBİ TFRS'de birbirine paralel olarak düzenlenmiştir. Standartlara göre, varlığın gelecekteki ekonomik yararının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilir.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmektedir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının öngörülen tüketim şeklinde son yıllık raporlama döneminden bu yana önemli bir değişiklik olması durumunda, mevcut amortisman yöntemi gözden geçirilir ve mevcut beklentiler değişmişse amortisman yöntemi yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde değiştirilebilmektedir. Amortisman yönteminin değiştirilmesi muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak kabul edilip, finansal tabloların buna göre hazırlanması gerekmektedir (TMS 16, KOBİ TFRS Madde 17).

TMS 16 ve KOBİ TFRS'ye göre işletmelerin seçebileceği amortisman yöntemleri, doğrusal amortisman yöntemini, azalan bakiyeler yöntemini ve kullanıma göre amortisman yöntemini (üretim miktarına bağlı amortisman yöntemi gibi) içermektedir (TMS 16, KOBİ TFRS Madde 62).

4.3.5.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır (Sarıay, 2012, s.120) :

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \frac{\text{Maliyet Değeri – Kalıntı Değer}}{\text{Tahmini Yararlı Ömür}}$$

Örnek; İşletme 1 Şubat 2007'de 100.000 TL.'ye bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıl ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değeri de 15.000 TL. olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu makine ile ilgili olarak işletmenin normal (doğrusal) amortisman yöntemlerinin uygulaması aşağıdaki gibidir.

Amortismana Tabi Tutar = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri)

Amortismana Tabi Tutar = 100.000 TL. – 15.000 TL. = 85.000 TL.

Yıllık Amortisman = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri) / Ekonomik Ömür

Yıllık Amortisman = 100.000 TL. - 15.000 TL / 5 yıl = 17.000 TL. / yıl

Aylık Amortisman = 17.000 TL. / 12 = 1.416,66 TL.

İlk yıl kısıt dönem uygulanacak Şubat- Aralık arası = 11 ay

Yıllar	Amortisman Giderleri
2007 11 ay x 1.416.66TL	15.583TL
2008	17.000TL
2009	17.000TL
2010	17.000TL
2011	17.000TL
2012 1 ay x 1.416.66TL	1.417TL
Toplam	85.000TL

4.3.5.2 Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

4.3.5.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Örnek Uygulama;

SOA Anonim Şirketi yeni tasarladığı ürünü üretmek için sadece bu ürünün üretiminde kullanılabilen bir makineyi 28.03.2011 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almış, ayrıca makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin montajı 13.04.2011 tarihinde tamamlanarak makine kullanılmaya başlanmıştır.

İşletme tasarladığı ürünü piyasada 3 yıl boyunca satabileceğini öngörmektedir, 3 yıl sonra ürünün üretimine son verilecektir. Bu nedenle işletme açısından makinenin yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre içerisinde makineden toplam 400.000 Birim çıktı almayı hedeflemektedir. Bunun 200.000 biriminin ilk yıl gerçekleşeceği var sayılmaktadır. İkinci ve Üçüncü yıllarda ise 100.000'er birim üretilecektir. Makinenin 3 yıl sonraki hurda değeri 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir.

Maliye bakanlığının yayınladığı Amortisman Cetvelinde ise makinenin faydalı ömrü 3 yıl, yıllık amortisman oranı ise %33,33 olarak belirtilmektedir.

Uygulama örneğimizdeki veriler ışığında TMS-16 Normal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarları Yönetimine göre amortisman hesaplamaları şu şekilde olacaktır.

Örnek Uygulama Çözüm (Şen, 2011, s.147-151) :

- **Normal Amortisman Yöntemine Göre Çözüm**

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

Maliyet Değeri = (280.000 + 20.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = ((300.000 – 30.000) / 3) = 90.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = (90.000 / 12) = 7.500 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 13.04.2011

(Buna göre 4'üncü, 5'inci, 6'ıncı, 7'inci, 8'inci, 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir.)

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 9 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 7.500 x 9 = 67.500 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan = 7.500 x 3 = 22.500 TL

Yılar	Amort. Esas Tutar	Amortisman Süresi(Yıl)	Amortisman Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort
2011	270.000	3	%33,333	90.000	67.500	67.500*
2012	270.000	3	%33,333	90.000	90.000	157.500
2013	270.000	3	%33,333	90.000	90.000	247.500**
2014	-	-	-	-	22.500	270.000

2011 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 9 ay (7.500 x 9 ay = 67.500 TL)

2014 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 ay (7.500 x 3 ay = 22.500 TL)

- **Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemine Göre Çözüm**

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 3 yıl = % 33,333

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = % 33,333 x 2 = % 66,666

Yıllık Amortisman = ((300.000 – 30.000) x % 66,666) = 180.000 TL

Aylık Amortisman = 180.000 / 12 = 15.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 13.04.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 9 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 15.000 x 9 = 135.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan = 15.000 x 3 = 45.000 TL

Yıllar	Amort.Tabi Değ - Birikmiş Amort (Bin TL)	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort (BinTL	Kıst Dönem	Amort. Tutarı (Bin TL)	Birik. Amort.
2011	270	%66,66	180	15	9 Ay	135	135
2012	270-180=90	%66,66	60	-	-	60	195
2013	270-240=30	%66,66	Tamamı	-	-	30	225
2014				15	3 Ay	45	270
Toplam						270	

- **Üretim Miktarları Yöntemine Göre Çözüm**

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Amortisman Oranı = ((300.000 – 30.000) / 400.000 Br) = 0,675 TL/Br

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Amort. Oranı	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Ayrılan Amort.Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	200.000	%67,5	135.000	11.250	9 Ay	101.250	101.250
2012	100.000	%67,5	67.500	-	-	67.500	168.750
2013	100.000	%67,5	67.500	-	-	67.500	236.250
2014				11.250	3 Ay	33.750	270.000
Toplam						270.000	

2011 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 9 ay (11.250 x 9 ay = 101.250 TL)

2014 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 ay (11.250 x 3 ay = 33.750 TL

4.3.6. Duran Varlıkların Elden Çıkarılması

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır (TMS16, mad67):

- Elden çıkarıldığında veya,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz(TMS16, mad68)

4.3.7. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi

Standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında yer alan "alternatif yöntem"e göre kaydedilmesi gerekmektedir. 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 oluşanlar ise gider yazılmalıdır.

Örneğin, standarda göre 2007 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizleri, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönem içinde oluşsa bile gider yazılacaktır.

4. 4. Açıklanacak Bilgiler

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- Kullanılan amortisman yöntemleri;
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),

- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:

    - Girişler;
    - TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;
    - İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
    - Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
    - TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
    - TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
    - Amortisman;
    - Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve
    - Diğer değişiklikler.

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve

- Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

Amortisman yönteminin seçimi ve amortismana tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve
- Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- Kalıntı değerler;
- Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
- Yararlı ömürler ve
- Amortisman yöntemleri.

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;
- Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerleme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;
- Her bir yeniden değerlenmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- Yeniden değerleme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.

Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;
- Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;
- Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Bu nedenle yukarıdaki tutarların işletmelerce açıklanması teşvik edilir (TMS16, mad73-79).

Muhasebe alanında uluslararası bir ortak dil oluşturmayı amaçlayan standartlar, maddi duran varlıklar kaleminde de mevcut mevzuattan farklı uygulamalar getirmiştir. Temelde maliyet bedelini esas alan cari uygulamadan farklı olarak standartta dönem

sonundaki değerlemelerde maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yöntemi (Gerçeğe uygun değer yöntemi) olmak üzere iki yöntemden birinin seçilmesini öngörmesidir.

Yeniden değerleme yöntemine göre duran varlığın değeri düşerse, varlığı cari değerle izleyen yöntemin gereği olarak değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaz, doğrudan gider yazılarak varlığın değeri azaltılır. Eğer sonraki dönemlerde değer artışı söz konusu olursa; artan değerin önceki dönem veya dönemlerde **gider yazılan** kısmı kadar bir tutarın **gelir kaydedilmesi** gerekir. Buradaki değer artışının zararları aşan kısmının ise standarda göre, gelir kaydedilmeyerek doğrudan öz kaynaklardaki değer artışlarına alınması söz konusu olur.

TMS-16 standardının mevcut uygulamalarımıza getirdiği bir diğer yenilik kıst amortisman yönteminin tüm duran varlıklar için uygulanmasıdır.

BÖLÜM V

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ AÇIKLANAN MUHASEBE BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ; LİTERATÜR TARAMASI

5.1 Giriş

Ekonomik küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketler ortaya çıkmış ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren firmaların finansal tablolarını karşılaştırabilmeleri, yatırımcılara güvenilir ve doğru bilginin verilmesi ülkelere has farklı muhasebe sistemleri nedeniyle farklılık arz etmekte ve bazı problemlerin doğmasına neden olmaktadır.

Bu noktada UFRS ön plana çıkmış ve bu problemlerin çözümüne yönelik çalışmalar yapmıştır. Türkiye'nin de dahil olduğu bir çok ülke UFRS'nı kendi muhasebe sistemlerine adapte ederek muhasebe harmonizasyonunu sağlamaya çalışmıştır.

Türkiye'de 2005 yılında TMS'na uyum zorunlu hale gelmesiyle birlikte birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'nin de farklı üniversitelerinde bulunan akademisyenler tarafından gerek 2005 öncesinde, muhasebe standartlarına uyumun konuşulduğu, gerekse de standartlara uyum zorunluluğundan sonra farklı konularda çalışmalar yapılmıştır.

Türkiye'de yapılan çalışmalara bakıldığında TMS'nın getirdikleri, etkileri ve hem THP hem de VUK açısından benzerlik ve farklılıkları üzerine çalışmalar yapılmıştır. Yaptığımız çalışma ile ilişkili hem Türkiye'de hem de farklı ülkelerde yapılan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

5.2. Literatür Araştırması

Zorunlu olarak açıklanması gereken bilgiler ve gönüllü açıklamalar üzerine uluslararası pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar daha çok işletme özelliklerinin finansal bilgi açıklamaları düzeylerine olan etkisi üzerine olmuştur.

Araştırmacılar işletme büyüklüğü, hakla açıklık, borçluluk, kârlılık, sektör, bağımsız denetçi ve kültür gibi değişkenlerin işletmenin finansal bilgi açıklama düzeyini etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir.

Cooke (1989), İsveç'teki yıllık faaliyet raporlarındaki açıklamaları incelemiş ve işletme özellikleri ile açıklama oranları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Cooke çalışmasında halka açıklık ve işletme büyüklüğü ile açıklama oranı arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır (s.121).

Bir başka çalışmada ise, 1996 yılında gönüllü olarak UMS'yi uygulayan 12 ülkeden 49 firma seçilerek bu firmaların Uluslararası Muhasebe Standartları'nın açıklama yükümlülüklerine ne derece uydukları araştırılmıştır. Çalışmada 49 firmadan yalnızca 20'sinin UMS'nin muhasebe açıklama yükümlülüklerine tam olarak uyduğu, geriye kalan 29'unda ise çeşitli derecede eksiklikler olduğu görülmüştür (Street, Gray, Bryant, 1999, s. 27).

Pakistan, Hindistan ve Bangladeş'teki işletmelerin ulusal raporlama standartlarındaki dipnot yükümlülüklerine uyma düzeyleri üzerine yapılan bir araştırmada ise stoklara, amortismanlara ve maddi duran varlıklara ilişkin standartlarda işletmelerin dipnot yükümlülüklerine yüksek oranda uydukları gözlemlenmiştir. Buna karşılık kiralama ve işletme birleşmeleri konularında düşük düzeyde bir uyum bulunmuştur (Ali, Ahmed, Henry, 2004, s. 197).

Glaum ve Street (2003) Almanya'da Neu Markt (Yeni Pazar) borsasında işlem gören firmaların açıklama yükümlülüklerine ne derece uyduklarını araştırmışlardır. Araştırma bulguları, araştırmaya konu olan firmaların ortalama %83.7 oranında açıklama yükümlülüklerine uyduğunu göstermiştir (s. 83).

Tadesse (2006) zorunlu açıklamaların ekonomik değeri üzerine bir araştırma yapmıştır. Tadesse, 49 ülkenin bankacılık sektöründeki bankaların zorunlu açıklamalarını incelemiştir (s.33). Bu çalışmada daha açıklayıcı, kapsamlı, zamanlı ve güvenilir açıklamaları zorunlu tutan düzenlemelerin olduğu ülkelerdeki bankacılık sistemlerinin daha sağlam olduğu sonucuna varılmıştır (s.34).

Nobes'in (1998) ülkeler arasındaki finansal raporlama farklılıklarının nedenlerini araştıran çalışmasında dipnotlara yönelik önemli bir tespit yapılmıştır. Bu çalışmada dipnot açıklamalarının işletme içi ve dışı tarafların ekonomik sistemdeki göreceli önemine göre etkilendiği belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada, işletme dışı tarafların daha önemli olduğu ülkelerde daha çok açıklamanın yapılması yönünde bir talep oluştuğu sonucuna varılmıştır (s.167).

Türkiye'de bu konuda Çürük'ün (2004) çalışması mevcuttur. Çürük'ün çalışmasında bağımsız denetimin muhasebe bilgi açıklamaları üzerine etkisi olup

olmadığı incelenmiştir ve çalışmada bağımsız denetimin şirketlerin açıkladıkları bilgi düzeyleri üzerine önemli bir etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır (s.161-162).

ESEN ve SAKİN'in 2008 yılı sonu itibariyle İMKB 100 endeksine dâhil tüm reel sektör firmalarının dipnot açıklama yükümlülüklerini ölçme düzeyini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada dipnot açıklama yükümlülükleri ile işletme büyüklüğü, bağımsız denetim olgusunun dipnot açıklama oranlarına etkisi ve dipnot açıklama oranları ile halka açıklık oranları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada işletme büyüklüğü arttıkça dipnot açıklama oranının arttığı , dört büyükler tarafından denetlenen firmaların dipnot açıklama oranlarının daha yüksek olduğu ve halka açıklık oranı arttıkça dipnot açıklama oranının düştüğü tespit edilmiştir(s.10) .

Birçok firma faaliyet alanını bulunduğu ülkeyle sınırlı tutmayıp başarılı olacağına inandığı yabancı ülkelerde de faaliyette bulunarak uluslararası şirketler haline gelebilmiştir. Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'de bu anlamda birçok firma farklı uluslararası piyasalara giriş yöntemleri kullanarak ulusal firma olarak kalmayıp farklı ülkelerde de başarı gösterebilen firmalar haline gelmiştir. Bu süreçte firmalar faaliyette bulundukları ülkelerin muhasebe sistemine göre ticari faaliyetlerini muhasebeleştirmek durumunda kaldıklarından daha önceki bölümlerde dile getirilen bazı sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Bu tür problemlerin çözülmesine yönelik oluşturulan ve Türkiye'de faaliyet gösteren belli firmalarında 2005 sonrası uymak zorunda olduğu UMS ve Türkiye uyarlaması olan TMS'nın firmaları kamuya daha fazla bilgi sunma yönündeki yönlendirmelerin sonucunun tespiti yani firmaların standartlarla birlikte kamuya daha fazla bilgi sunup sunmadıklarının araştırılması tezin ana amacıdır.

BÖLÜM VI

STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARCA AÇIKLANAN BİLGİ DÜZEYİNE ETKİSİ

6.1. GİRİŞ

Ekonomide yaşanan küreselleşme, çok uluslu şirketlerin artması, işletmelerin ülke sınırları dışında kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması, ülkeler arası yoğun sermaye akışı muhasebede de etkisini göstermiştir. Bu durum ülkeler arasında farklılık gösteren muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır(Kuba, 2007, s.1). Küreselleşme sonucu işletmelerin faaliyet gösterdiği alanlar genişlemiş ve buna paralel olarak işletmelerle ilgilenen grupların sayısı artmıştır. İşletmelerin faaliyetleri hakkında her türlü bilgiye hızlı, güvenilir, düşük maliyetle ulaşmak isteyen bu gruplar için finansal raporlamanın önemi her geçen gün artmıştır. Bu gereksinim doğrultusunda Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları seti oluşturulmuştur (Evci, 2008, s.2).

Ortak muhasebe standartların oluşturulmasına olan ihtiyacı şu başlıklar altında ele alabiliriz (Kiracı ve Köse, 2002, s.49);

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

Ortak muhasebe standartları ile yukarıdaki ihtiyaçlar giderilmiş ve işletmelerin hem dönemler itibariyle hem de diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olması sağlanarak yatırımcıya güvenilir bilgi akışı sağlanabilecektir. Ayrıca finansal piyasaların şeffaf ve güvenilir olması sağlanmış olacaktır. Ortak muhasebe standartlarının oluşturulması

işletmelere bilgi kullanıcılara doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlamalarını zorunlu hale getirilmiştir.

Standartlar ile işletmelere yüklenen bu görevi kamuyu aydınlatma kavramı altında açıklayabiliriz. Tekinalp (1979) kamuyu aydınlatmayı "Ortaklık, pay sahipleri ve alacaklıların menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden, gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanımlarını sağlayan özel ekonomik gücün, milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren gerek iç, gerek dış denetimi kapsamı içine alan ilkelerin tümüdür" diye tanımlamaktadır (Şişman, 1997, s.25).

Türkiye'de de 2005 yılından itibaren SPK'ya kayıtlı şirketlerce uygulanan TMS ve TFRS ile işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilginin doğru zamanda kendilerine sunulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda İMKB'DE işlem gören firmalar 2005 sonrası finansal raporlarında bilgi kullanıcılarının ihtiyaç durdukları bilgileri sunmak zorunda kalmışlardır. Yapılan literatür taramasında TMS ve TFRS'nin getirdiği bilgi açıklama zorunluluğunun 2005 öncesi ve sonrasında nasıl bir değişime uğradığı firmaların maddi duran varlıklar ve stoklar standardı açısından, standartların zorunlu kıldığı bilgilerin açıklanma düzeylerine yönelik Türkiye de fazla çalışmanın olmadığı sonucuna varılmıştır.

6.2. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar tarafından açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisini test edebilmek için alternatif şu hipotez oluşturulmuştur.

H_0:Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar tarafından açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisi yoktur.

Hipotezin test edilmesi için takip edilen süreç sırasıyla aşağıda sunulmuştur ;

- Ana kütle ve örneklemin tespit edilmesi,
- Örnekleme dahil edilmiş firmaların analiz edilecek yıllara (2003,2007 ve 2012) ait faaliyet raporlarının temin edilmesi,
- Örnek seçilen firmalarca yıllık faaliyet raporlarında açıklanan muhasebe bilgi düzeylerinin ölçülmesi,

- Halka açıklanan bilgileri etkileyen diğer faktörlerde kontrol edilerek uluslararası muhasebe standartlarının etkisini tespit etmeye yönelik çoklu regresyon analizi ile hipotezin test edilmesi,

6.2.1. Ana Kütle ve Örneklemin Oluşturulması

Çalışmamız da stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe standartlarının Türkiye'de faaliyet gösteren firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisinin tespiti temel amaç olduğundan, çalışmanın ana kütlesini SPK mevzuatınca 2005 yılından itibaren standartlara uyması zorunlu olan ve SPK ya kayıtlılığı 2005,2007 ve 2012 yıllarında devam eden firmalardan oluşmaktadır. Bu firmaların listesi SPK'dan temin edilmiş ve finansal raporların düzenlenmesi açısından özel durumu nedeniyle farklı düzenlemeye tabi olan bankalar, finansal kiralama şirketleri gibi finansal kuruluşlar listeden çıkarılmış kalan 202 firma çalışmanın ana kütlesini oluşturmuştur.

Ana kütleden tesadüfi örnekleme yöntemiyle regresyon analizine imkan verecek şekilde bağımsız değişkenlerin 10 katından fazla olan 100 firma örnekleme dahil edilmiştir. Örnekleme alınan bu firmaların 2003 ve 2007 yıllarına ait faaliyet raporları IMKB'den temin edilmiştir. 2009 ve sonraki yıllara ait faaliyet raporlarının Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yayınlanması gerektiğinden, firmaların 2012 yılına ait faaliyet raporları buradan temin edilmiştir.

Örnekleme ait firmaların 2003, 2007 ve 2012 yıllarına ait faaliyet raporlarında açıkladıkları muhasebe bilgi düzeyi indeks aracılığıyla ölçülmüştür.

6.2.2. Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyinin Ölçülmesi

Bilgi direk olarak ölçülemeyen soyut bir kavram olup muhasebe bilgisi bir arabanın kapasitesinin ölçülmesine imkan veren ve onun yoğunluğunu veya kalitesini belirlemeye imkan veren özellikler taşımaz (Çürük, 2004, s.155). Çalışmada açıklanan bilgi düzeyinin tespit edilmesinde ‘’açıklanan bilgi indeks'i (disclosure index) ‘’ kullanılmıştır. Açıklanan bilgi indeksi; açıklanan bilgi değerlendirme formunun oluşturulması, açıklanan bilgi değerlendirme formundaki her bir maddenin değerlendirilmesi ve indeksin oluşturulması aşamalarından geçmesi ile oluşturulmuştur.

Açıklanan Bilgi Değerlendirme Formunun Oluşturulması; açıklanan bilgi endeksinin oluşturulmasındaki ilk aşama bilgi değerlendirme formunun oluşturulmasıdır. Bu formda hangi bilgilerin bulunması gerektiği, oluşturulacak maddeler ve madde sayısı çalışmanın kapsamına göre değişmektedir.

Çalışmanın temel amacı uluslararası muhasebe standartlarının uygulama zorunluluğunun açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisini ölçmek olduğundan form oluşturulurken standartlar göz önünde tutulmuştur. Çalışma standartlardan sadece maddi duran varlıklar standardı ve stoklar standardını kapsamaktadır. Bu nedenle sadece bu standartların öngördüğü bilgiler forma dahil edilmiştir.

Daha sonra, toplam 15 firma üzerinde belirlenen yıllara ait faaliyet raporları incelenerek ön (plot) çalışma yapılmıştır. Bilgi değerlendirme formu üzerinde gerekli değişiklikler yapılarak formun son halini alması sağlanmıştır.

Açılanan Bilgi Değerlendirme Formu Maddelerinin Puanlanması; Açıklanan bilgi endeksinin oluşturulmasında literatürde iki yöntem bulunmaktadır: ağırlıklı ve ağırlıksız (basit) endeksler. Ağırlıksız yöntemde, her bir dipnot açıklama yükümlülüğü eşit önemde kabul edilmektedir. Bu yöntemin tercih edilmesindeki amaç ağırlıklı yöntemdeki öznelliğin azaltılmak istenmesidir.

Ağırlıklı yöntemde ise, adından da anlaşılacağı üzere, her bir açıklama yükümlülüğü için bir ağırlık belirlenmektedir. Bu ağırlık bir finansal tablo kullanıcısı grubunun açıklanan bilgiye verdiği önemi göstermektedir. Ağırlıklı yöntemde her bir açıklama maddesi 0'dan 1'e kadar bir değer alacaktır. Ancak bu tür sürekli (continium) değerlerin olmasının modelin öznel olmasına yol açacağı konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Çalışmamızda endeksi oluşturulurken, Cooke'un (1989) da kullandığı yöntem olan, ağırlıksız yöntem kullanılmıştır.

Bu yöntemde, işletmelerin açıklamak ile yükümlü olduğu bilgiyi faaliyet raporlarında açıklaması durumunda "1", açıklamaması durumunda "0" değeri verilmiştir. Bununla beraber eğer bir işletmenin faaliyet raporlarında bir maddenin açıklanacağına ilişkin net bir bilgi yoksa ilgili madde kapsam dışı bırakılmıştır. Örneğin stoklar standardı, işletmelerin ilgili dönemde iptal ettiği stok değer düşüklüğü karşılığının iptal nedenlerini açıklamasını zorunlu tutmuştur. İşletmenin iptal ettiği stok değer düşüklüğü tutarını açıkladığı bilgisine ulaşılıyorsa, bunun nedeninin açıklanıp açıklanmadığına göre bu madde "0" veya "1" değeri almaktadır. Ancak işletmenin iptal ettiği stok değer düşüklüğü tutarı yoksa bu kalem değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Çünkü işletmenin stok değer düşüklüğü iptalini gerçekten olmadığından mı, yoksa yanlışlıkla mı açıklanmadığının tespiti imkansızdır (Esen, Sakin, 2009, s.115-116) .

Benzer şekilde aşağıdaki maddelerin işletmelere uygulanabilir olup olmadığının tespiti mümkün olmadığından kapsam dışı bırakılmıştır;

- Her bir yeniden değerlenmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri,
- Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar,
- Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler,
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı ,
- Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar,
- Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali,
- Gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Açıklanan Bilgi İndeksi; Açıklanan bilgi indeksi, bir firmanın elde edeceği (gerçekleşen) toplam puanın aynı firmaca elde edilmesi beklenen maksimum puana bölünmesi sureti ile hesaplanan bir orandır. Toplam Açıklanan Bilgi Puanı (TABP) şu şekilde hesaplanmıştır;

$$TABP = \sum_{i=1}^{m} di$$

Formülde yer alan kısaltmalar;

di= 1 eğer, açıklanan bilgi değerlendirme formunda yer alan madde ile ilgili açıklama varsa;

0 eğer, açıklanan bilgi değerlendirme formunda yer alan madde ile ilgili açıklama yoksa

30 m≤ madde(bilgi değerlendirme formundaki toplam madde sayısı)

Bir firmaca elde edilmesi ‘’ Beklenen Maksimum Açıklanan Bilgi Puanı’’ (BMABP) şöyle hesaplanmıştır;

$$BMABP = \sum_{i=1}^{n} di$$

Formülde yer alan kısaltmalar;

di= açıklanan bilgi değerlendirme formunda yer alan maddelerden açıklanması beklenen maddeler

n= açıklanan bilgi değerlendirme formunda yer alan maddelerden firmaya uygulanabilenlerin sayısı (n≤ 30)

Bir firmaca açıklanan bilgi düzeyinin göstergesi olan 'açıklanan bilgi indeksi'(ABİ) ise şu şekilde hesaplanmıştır; ABİ = TABP/BMABP. (Çürük, 2004, s.9)

Örnekleme alınmış her bir firma için 2003,2007 ve 2012 yıllarına ait indeks oluşturulduktan sonra hipotez test edilmiştir.

6.2.3. Hipotez Test Modelinin Oluşturulması

Çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de faaliyet gösteren firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisini ölçmek için oluşturulan H0 hipotezi çoklu doğrusal regresyon modeli ile test edilmiştir.

Açıklanan muhasebe bilgi düzeyini etkileyen birden çok faktörün (halka açıklık oranı, firmanın bulunduğu sektör vb.) olduğu yapılan literatür çalışmalarında tespit edilmiş bu başlık altında yapılan çalışmalardan bahsedilmiştir. Bu nedenle hipotez test edilirken birden çok değişkenin etkisini ölçmeye imkan veren çoklu doğrusal regresyon modeli kullanılmıştır.

Bu çalışmada standartların etkisini ölçmek için standartların yanı sıra açıklanan muhasebe bilgi düzeyini etkilemesi muhtemel firma yapısı, firmanın bulunduğu sektör, firma toplam aktif tutarı ve halka açıklık oranı gibi kontrol değişkenleri oluşturulmuştur. Bu açıklamalar doğrultusunda oluşturulan doğrusal regresyon modeli ise şöyledir;

$$Y = \alpha + \beta_1 D_1 + \beta_2 D_2 + \beta_3 D_3 + \beta_4 D_4 + \beta_5 D_5 + D_6 \beta_6 + \varepsilon$$

Yukarıdaki kısaltmalar;

Y = Halka açıklanan muhasebe bilgi indeksi

D_1 = Yıl (1= 2007 faaliyet raporu; 0= 2003 faaliyet raporu)

= Yıl(1=2012 faaliyet raporu; 0=2003 faaliyet raporu)

= Yıl(1=2012 Faaliyet raporu; 0=2007 faaliyet raporu)

D_2 = Firma aktif büyüklüğü (2003-2007,2003-2012,2007-2012)

D_3 = Firma halka açıklık oranı (2003-2007,2003-2012,2007-2012)

D_4 = Firma yapısı (0= Aile şirketi; 1=Aile şirketi değil)

D_5 = Firmanın bulunduğu sektör (0= imalat; 1= ticari; 2= hizmet)

D_6 = Denetim (0= denetim firması bir uluslararası denetim firmasına bağlı ; 1= bağlı değil)
(2003-2007,2003-2012,2007-2012)

ε = Hata terimi;

α = Sabit katsayı

Çalışmaya 2003, 2007 ve 2012 yılları dahil edildiğinden ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nın açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisi incelendiğinden model 2003ve 2007, 2003 ve 2012, 2007ve 2012 yılları için ayrı ayrı analize tabi tutulmuştur. Yukarıda açıklanan model bu üç döneme uygulanmıştır.

Çalışmada oluşturulan H0 hipotezi çoklu regresyon modeli ile test edilmeden önce incelenecek verilerin normal dağılım, eşit varyans ve doğrusal olma gibi belirli varsayımları taşıyıp taşımadığının tespiti için çeşitli analizlere tabi tutulmuştur. Yapılan analizler ve modelin test sonuçları aşağıda sunulmuştur.

6.2.4. Hipotez Testi ve Araştırma Bulguları

Çoklu regresyon analizi yapılmadan önce verilerin çoklu regresyon analizi varsayımlarını karşılayıp karşılamadığı test edilmiştir. Verilerin normal dağılım gösterip göstermediği akademik çalışmalarda çoklukla kullanılan Skewness, Kurtosis (Çürük, 2004, s.159) testi kullanılmış ayrıca regresyon modelindeki artıkların Q-Q plot'u oluşturulup incelenmiş ve verilerin normal dağılmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle modelden uç değer (outliers) olan 5 adet veri çıkarıldıktan sonra tekrar normal dağılım testi uygulanmıştır ve verilerin normal dağılım varsayımını sağladığı tespit edilmiştir. Çünkü Skewness, Kurtosis değerlerine baktığımızda akademik camiada kabul gören +3 ile -3 arasında olduğu görülmektedir (Kalaycı, 2010, s.209). Ayrıca yapılan analizler sonucu veri setinin eş varyans ve doğrusallık varsayımlarını sağladığı , VIF değerleri ve Durbin –Watson değerleri de bunu ispatlamaktadır. Korelasyon testi de değişkenler arasında güçlü bir korelasyonun olmadığını göstermiştir. Varsayımların sağlandığı test edildikten sonra çoklu regresyon analizi yapılmıştır.

Tablo 1

Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2003-2007)

Değişkenler	**Katsayı(β)**	**SH(β)**	**t**	**Önemlilik Düzeyi(t)**
α: Sabit katsayı	*0,7480*	0,008	88.752	0,000
D_1: Yıl değişkeni	0,027	0,007	3,857	**0,000**
D_2: Firma aktif büyüklüğü	2,858E-012	0,000	0,948	0,345
D_3 : Firma halka açıklık oranı	0,000	0,000	0,563	0,574
D_4 : Firma yapısı	-0,009	0,007	-1,369	0,173
D_5: Firmanın bulunduğu sektör	-0,005	0,005	-0,902	0,368
D_6: Denetim firması	*-0,048*	0,009	-5,599	**0,000**
Çoklu R (Multiple R)				0,522
R^2				0,273
Düzeltilmiş R^2				0,246
Standart hata				0,044
F değeri				10,246
F önemlilik düzeyi				0,000
Regresyon kareler toplamı (Reg. Sum of Square)				0,119
Serbestlik derecesi				6

Tablo 1'de sunulan ve 2003-2007 dönemine ait çoklu regresyon sonucu F değerinin 10,246 ve gözlemlenen F önemlilik düzeyinin 0,000 düzeyinde önemli olduğunu göstermektedir. Bu sonuç bize modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, bu çalışmada örnek olarak işletmelerce yıllık faaliyet raporlarında açıklanan muhasebe bilgi düzeyindeki farklılığı önemli ölçüde açıkladığını göstermektedir. Düzeltilmiş R Kare sonucu bize oluşturulan regresyon modelinde yer alan bağımsız değişkenlerin işletmelerce açıklanan muhasebe bilgi düzeyindeki farklılıkların %24,6'sını açıkladığını göstermektedir.

Regresyon modelinde yer alan bağımsız değişkenlerden hangilerinin etkin olduğunun tespiti regresyon istatistiklerinin analizi ile mümkündür. Regresyon istatistiklerinden t değeri ve t önemlilik düzeyi bize bu çalışmada esas olarak üzerinde durulan ve standartların etkisini ölçtüğümüz yıl değişkeni 0,05 düzeyinde önemli olduğunu göstermektedir. t önemlilik düzeyi 0,000 olan ''yıl'' değişkeni bu çalışmada örnek olarak seçilen firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etki eden önemli faktörler arasında standartların olduğuna işaret etmektedir. Yani, 0,05 anlamlılık düzeyinde H0'ı ret eden bu sonuç Uluslararası Muhasebe Standartları'nın firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisinin varlığına işaret etmektedir .

Halka açıklanan bilgilerin firma bilgi kullanıcılarının doğru, yerinde ve zamanında karar verebilmeleri için çok önemlidir. Literatürde, açıklanan muhasebe bilgi

düzeyini ne tür faktörlerin etkilediği yönünde bir çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda halka açıklık oranı, denetim firması, firma satış miktarı gibi bir çok faktçr üzerine çalışılmıştır.

Çürük'ün 2004 yılında yaptığı çalışmada bağımsız denetimin açıklanan muhasebe bilgi düzeyinde etkili olmadığı sonucuna varılmıştır. Esen ve Sakin'in 2008 yılında yaptığı çalışmada ise dört büyükler tarafından denetlenen firmaların dipnot açıklama oranlarının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Regresyon istatistiklerinin ayrıntılı analizi yaptığımız bu çalışmada firmalarca açıklanan muhasebe bilgi düzeyini analize dahil edilen diğer faktörlerden denetim firmasının da önemli ölçüde etkili olduğunu göstermektedir. β değerleri ve işaretleri bunu desteklemektedir. Yani büyük denetim firmalarının kontrolünde bulunan denetim firmalarının denetlediği firmaların açıklanan muhasebe bilgi düzeyinin daha yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Standartların uygulanmasının zorunlu olmadığı 2003 yılı ile bu çalışmada kapsamın en son yılı olan 2012 ele alındığında yapılan regresyon analizi sonuçları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2

Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2003-2012)

Değişkenler	**Katsayı(β)**	**SH(β)**	**t**	**Önemlilik Düzeyi(t)**
α: Sabit katsayı	*0,747*	0,009	83.072	0,000
D_1: Yıl değişkeni	0,055	0,008	7,129	**0,000**
D_2: Firma aktif büyüklüğü	2,887E-012	0,000	0,879	0,380
D_3 : Firma halka açıklık oranı	0,000	0,000	0,817	0,415
D_4 : Firma yapısı	-0,013	0,008	-1,756	0,081
D_5: Firmanın bulunduğu sektör	-0,005	0,006	-0,822	0,412
D_6: Denetim firması	*-0,043*	0,009	-4,493	**0,000**
Çoklu R (Multiple R)				0,597
R^2				0,356
Düzeltilmiş R^2				0,334
Standart hata				0,049
F değeri				15,783
F önemlilik düzeyi				0,000
Regresyon kareler toplamı (Reg. Sum of Square)				0,229
Serbestlik derecesi				6

Tablo 2'ye baktığımızda da çoklu regresyon sonucu F değerinin 15,783 ve gözlemlenen F önemlilik düzeyinin 0,000 düzeyinde önemli olduğunu göstermektedir. Ayrıca modeli oluşturan değişkenlerin bir bütün olarak muhasebe bilgi düzeyindeki farklılığın %33,4'ünü açıkladığı görülmektedir. Bu da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın zorunlu hale getirilmediği 2005 öncesi ve sonrası dönemler arasındaki zaman mesafesi artıkça açıklanan muhasebe bilgi düzeyinin artığını göstermektedir.

Yine çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre 0,05 anlamlılık düzeyinde H0 hipotezinin ret edildiği ($p<0,05$) görülmektedir.

Çalışmanın Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulama zorunluluğunun olduğu 2007 ve 2012 yıllını kapsayan analiz sonuçları Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3

Çoklu Regresyon Modeli Sonucu (2007-2012)

Değişkenler	**Katsayı(β)**	**SH(β)**	**t**	**Önemlilik Düzeyi(t)**
α: Sabit katsayı	*0,772*	0,007	107,394	0,000
D_1: Yıl değişkeni	0,028	0,006	4,733	**0,000**
D_2: Firma aktif büyüklüğü	-3,002E-013	0,000	-0,143	0,887
D_3 : Firma halka açıklık oranı	9,145E-005	0,000	0,606	0,545
D_4 : Firma yapısı	-0,003	0,006	-0,548	0,584
D_5: Firmanın bulunduğu sektör	-0,011	0,004	-2,423	**0,016**
D_6: Denetim firması	*-0,021*	0,008	-2,486	**0,014**
Çoklu R (Multiple R)				0,414
R^2				0,172
Düzeltilmiş R^2				0,143
Standart hata				0,039
F değeri				6,079
F önemlilik düzeyi				0,000
Regresyon kareler toplamı (Reg. Sum of Square)				0,056
Serbestlik derecesi				6

Tablo 3'te sunulan ve 2007-2012 dönemi yani Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumun zorunlu olduğu dönem çoklu regresyon sonuçları H0 hipotezimizin ret edildiği yani Uluslararası Muhasebe Standartları'nın açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisinin var olduğunu göstermektedir.

Yukarıda sunulan analiz sonuçları, bu çalışmada ele alınan üç farklı yıllar arasında açıklanan bilgi düzeyinde önemli değişikliğin olduğunu göstermekte olup yıl değişkeni olan D_1'in β'sının pozitif olduğu dikkate alındığında, açıklanan bilgi

endeksini oluşturan verilerin standartların açıklamayı zorunlu kıldığı kalemlerden oluşması nedeniyle, Türkiye'de işletmelerin yıllar itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu bilgi açıklama düzeyini arttırdıklarını göstermektedir.

Bu ise, açıklanan bilgi açısından Türkiye'deki işletmelerin yıllar itibariyle Uluslararası Standartlarla uyumunu arttırdığını göstermektedir. Bu ise Uluslararası Standartların Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına etkisine işaret etmektedir.

BÖLÜM VII

SONUÇ

7.1. Araştırma Bulguları

Teknolojinin gelişmesiyle, kültürel ve ekonomik olarak küreselleşen dünyada sınırlar anlamını yitirmiş ve hem kültürel hem de ekonomik anlamda etkileşimler olmuştur. Ekonomik anlamda uluslararası firmalar oluşmuş, kendi ülkesinde ölçek ekonomisine ulaşan firmalar yabancı ülkelerde farklı şekillerde faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu da her ülkenin kendi dinamiklerine göre oluşturduğu muhasebe sistemleri ile faaliyet gösterdikleri ülke muhasebe sistemleri arasında uyum sorunu oluşturmuştur.

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren firmalar, faaliyet gösterdikleri ülke muhasebe sistemine göre muhasebeleştirme yaparken, muhasebe sistemlerindeki farklılıklardan dolayı gerek kendi ülkelerine bilginin transferinde gerekse dış kaynak kullanımı veya yatırımcı açısından sorunlar oluşmuştur. Bu da uluslararası geçerliliği olan, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturma gerekliliğini doğurmuştur.

Bu anlamda uluslararası muhasebe standartları belirleme adına kurum ve kuruluşlar oluşturularak uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. 2005 itibari ile Türkiye'de SPK'ya kayıtlı firmaların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyması zorunlu kılınmış, 2013 yılı itibari ile de muhasebe standartlarının uygulanması belirli büyüklükteki işletmeler içinde zorunlu hale getirilmiştir. UMS'nın açıklanan muhasebe bilgi düzeyine etkisinin ölçüldüğü bu çalışma sonucunda, standartların açıklanan muhasebe bilgi düzeyini etkilediği yani standartlarla birlikte işletmelerin açıkladığı bilgi düzeyinin arttığı tespit edilmiştir.

Bunun yanı sıra yapılan çoklu regresyon analiz istatistikleri bağımsız değişken olarak modele dahil edilen ''denetim firması'' ve '' sektörel yapı'' nın da 0,05 anlamlılık düzeyinde p değerleri 0,05'ten küçük olduğundan açıklanan muhasebe bilgi düzeyi üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Yapılan literatür çalışmalarında, özellikle standartların kullanımının zorunlu olduğu 2005 yılı sonrası çalışmalarda, standartların genellikle muhasebeleştirme yönünden getirdiği yenilikler mevcut mevzuatlarla karşılaştırılarak verilmiştir.

Yabancı ülkelerde standartların etkisi birçok yönden ele alınmışken bu durum Türkiye'de aynı paralellikte izlememiştir. Standartlarda temel amaç ortak bir muhasebe dili oluşturmak olduğundan , doğru ve güvenilir bilginin önemi her geçen gün daha da arttığından standartların firmaların mali tablo ve dip notlarında açıklamalarını zorunlu tuttuğu bilgiler daha da önem kazanmıştır.

Türkiye'de standartların bilgi açıklama zorunluluğu yönü ve etkilerini inceleyen araştırma sayısı oldukça sınırlıdır. Bu konuda sadece birkaç çalışmanın olduğu tespit edilmiştir. Yapılan bu çalışmanın da literatüre bu anlamda katkı sağlayacağı ve benzer çalışmaların yapılmasını teşvik edeceği düşünülmektedir.

7.3. Çalışmanın Kısıtları

Günümüze kadar 41 adet Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standart, TMS/TFRS olarak adapte edilip yayınlanmıştır. Bütün standartlar muhasebe uygulamalarında farklı uygulamaları kaldırarak ortak muhasebe dilinin oluşmasına yöneliktir. Standartlara yönelik yapılacak çalışmalarda, bütün standartları kapsayacak şekilde çalışma yapmak çalışmanın daha güvenilir sonuçlar elde etmesi içinönemlidir . Bu çalışmada çeşitli nedenlerden dolayı bu gereklilik yerine getirilememiştir.

Çalışma SPK'ya kayıtlı firmalar üzerine yapılmış ve örnekleme 100 firma dahil edilmiştir. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartlarından maddi duran varlıklar ve stoklar standartları 2003, 2007 ve 2012 yılları faaliyet raporları analiz edilmiştir. Bu durum zaman sıkıntısından dolayı çalışma için bir kısıttır.

7.4. İleride Çalışma Yapacaklara Öneriler

Literatüre, uluslararası muhasebe standartlarının- maddi duran varlıklar ve stoklar standartları açısından- işletmelerin açıklanan muhasebe bilgi düzeyine yönelik etkiyi tespit ve sunumuyla katkıda bulunması temenni edilen bu çalışma, yukarıda dile getirilen kısıtlardan dolayı dar bir çerçevede çalışma olmuştur.

Anılan kısıtların elemine edildiği ve gerek yıllar itibari ile gerekse de ele alınan standart sayısı açısından daha kapsamlı bir şekilde çalışma yapılması, UMS'nın oluşturulmasının gerek işletmeler açısından gerekse işletmeyle ilgilenen bilgi kullanıcıları açısından yerinde bir çalışma olduğu tespit edilerek literatüre katkıda bulunulabilir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2000). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (5. Baskı),* Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, N (1993). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Eğitiminde Yapılması Gereken Değişiklikler, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, 1*(1), 135-137.

Akgün, Melek (2009). *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (3.bs.),* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ali, Muhammad J., Ahmed, Kamran, Henry, Darren (2004). Disclosure Compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia, *Accounting and Business Researc, 34*(3), 183-199.

Arıkan, Y. (1996). *Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması. Mali Çözüm Dergisi, 36,* 64.

Bahadır, O, (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından, *Mali Çözüm Dergisi,* 51-67

Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 146, 46

Başpınar, A. (2008). *Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, http://portal1.sgb.gov.tr, adresinden 06 Temmuz 2013 tarihinde edinilmiştir

Berberoğlu, B. (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizde Uygulamalarının Karşılaştırılması,* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.

Bostancı S. (2012). *Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,* www.archive.ismmmo.org.tr/.../16%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc, adlı siteden 11.06.2013 tarihinden alınmıştır.

Büyükmirza, K. H. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (15.Baskı),* Ankara: Gazi Kitapevi.

Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies, *Accounting and Business Research, 19*(74), 113-124

Çalış, Y.E. (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış, *Çankırı Karatekin İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4,* 159-175

Çelik, Ercan. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma,* Doktora tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.

Çürük, T. (2004). Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği, *ODTÜ Gelişme Dergisi, 31,* 149-165

Demir, V., Oğuzhan, B. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı, *Muhasebe ve Denetime Bakış, 23,*

Dursun, A., Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri: TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılatlar Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27(1),*142

Esen, Ö. M., Sakin, T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma, *Yönetim Dergisi 20, 64,* 119-121

Evci, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (finansal raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar,* Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Akgül, G., Ataman, B., ve Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Glaum, M., Street, D. L. (2003). Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS Versus US GAAP, *Journal of International Financial Management and Accounting, 14, 1,* 64-100.

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu),* İstanbul: Beta Yayınevi.

Gökçen, G., Ataman, B., ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gökdeniz, Ü. (1996), *Muhasebe Standartları (1.baskı),* İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Greuning, H. V. (2005). *International Financial Reporting Standarts a Practical Guide,* USA:The World Bank.

Gücenme, Ü. (1998). *Uluslararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar,* İstanbul: Marmara Kitabevi.

Gücenme, Ü. (2000). Küreselleşmede Muhasebe Standartları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 5, 7-11.

Gücenme, Ü., ve Poroy, A. (2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı, *Analiz Dergisi, 14.*

Güçlü, C. F. (2008). TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, *Vergi Sorunları Dergisi, 232.*

İbiş, C., ve Özkan, S., (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Standartlarına Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi, 16, 76*, 457-480.

Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Uygulamaları (5.Baskı),* Ankara: Asil Yayıncılık.

Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, Kobi'ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi, 98,* 1-28.

Kavuncu, B.*(2005), Yeni Basel Kriterleri'nin Türk Bankacılık Sektörüne Etkisi,* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi, 23.*

KGK, '*Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü*' http://www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html adresinden 18.06.2014 tarihinde elde edilmiştir.

Kızıl, A. (1997). *Avrupa Topluluğunda Muhasebe ve Denetim Standartlarının Saptanmasında Örgütlenmenin İşlevi, XV. Türkiye Muhasebe Kongresi,* Ankara: Türmob Yay.

KOBİ *Türkiye Finanslama ve Raporlama Standartları.* http://www.kgk.gov.tr/KgkWeb.aspx adresinden 02.08.2013 tarihinde edinilmiştir.

Köse, T., ve Kiracı, M. (2007). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 9, 4,* 147-185.

Marşap, B. (2008). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu.* Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO).

Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus, 31(1-3),* 162-187.

Oksay, S. (2005). *UFRS Kurumları,* İstanbul: Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları.

Özerhan Akbulut, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, *V. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu.* Ankara SMMMO. (2-6 Mart 2008): Antalya'da sunulan bildiri.

Öztürk, V. (2002). Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2*, 147-165.

Pakdemir, R. (1999). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar, *Mali Çözüm Dergisi, 47,*133.

Parlakkaya, R. (2003). *Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları.* http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/googlesearch.asp?cx=0010114033872133 13453%3Ajix0iy-6pbq&cof=FORID%3A9&ie=UTF-8&q=muhasebede+uluslararas%C4%B1+uyum+ve+avrupa+birli%C4%9Fi+s%C3%BCrecinde+&siteurl=http%3A%2F%2Fwww.istanbulsmmmodasi.org.tr%2Fyayinlar.asp adresinden 02.06.2013 tarihinde edinilmiştir.

Saltoğlu, M. (2005). Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 7,* 100.

Sarıay, M., İbrahim, A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, *Electronic Journal of Vocational Colleges, 111.*

Selvi, Y. (2002). *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar.* http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/19 - 58 YAKUP SELVİ.doc, adresinden 05.08.2013 tarihinde edinilmiştir.

Selvi, Y. (2009). *TMS 2 Stoklar Seçilmiş Finansal Raporlama Standartları, 2. Baskı*, İstanbul :İSMMO, 89.

Selvi, Y., Türel, A., Şenyiğit, B. (2003). *Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi*, http://www.academia.edu/1146388/ELEKTRONIK_BILGI_ORTAMLARINDA_MUHASEBE_DENETIMI_Doc._Dr._Yakup_SELVI_Ars._Grv._Ahmet_TUREL adresinden 14.08.13 tarihinde edinilmiştir.

Sipahi, B. (2009). *TMS 23 borçlanma maliyetleri.* Seçilmiş Finansal Raporlama

Sipahi, B. (2009). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (2. Bs),* İstanbul; İSMMMO.

Street, Donna L., Gray, Sidney J., Bryant, Stephanie M., (1999). Acceptance and Observance of International Accounting Standards: An Empirical Study of Companies Claiming to Comply with IASs, *The International Journal of Accounting, 34*(1), 11-48.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi,* 147-151.

Şişman, M. (1997). *Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma Kavramı,* Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Tadesse, S. (2006). The Economic Value of Regulated Disclosure: Evidence From The Banking Sector, *Journal of Accounting and Public Policy, 25,* 32-70.

Tekinalp, Ü. (1979). *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Kamuyu TFRS/TMS.* http://www.muhasebeturk.org/pb/5796-turkiye-muhasebe-standartlari.html?tmpl=component adresinden 03.08.2013 tarihinde elde edilmiştir

Toramon, C. ve Bayramoğlu, F., (2006. *Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,* http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/24 cengizToraman_fatihBayramoglu.pdf adresinden 02.06.2013 tarihine elde edilmiştir.

Toroslu, V. M. (2009). Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, *Yaklaşım Dergisi. 17 197* , 495-513.

Türkot, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar. *Yaklaşım Dergisi. 17, 148* , 40-46.

Ulusan, H., Eren, E., Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi,* 11-13.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) siteresources.worldbank.org/.../Resources/.../IAASB-Fact-Sheet-TUR adresinden 03.05.2013 tarihinde elde edilmiştir.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye Uygulaması Kursu, http://www.sem.etu.edu.tr/egitim/uluslararasi-kamu-sektoru-muhasebe-

standartlari-ipsas-ve-turkiye-uygulamasi-kursu.html adresinden 14.08.13 tarihinde edinilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)16 Maddi Duran Varlıklar, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html adresinden 03.08.2013 tarihinde edinilmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Reform Önerileri, siteresources.worldbank.org/.../IFAC-Reform-Proposals-TUR.doc, adresinden 13 Temmuz 2013 tarihinde edinilmiştir.

Üstündağ, S. (2004). *Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar, Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan,* Ankara: SPK Yay.

Yıldırım, G. (2011). *Türkiye Muhasebe Standardı 2 ve Türk Vergi Sistemi Çerçevesinde Stoklar,* Uzmanlık Projesi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.

Yılmaz, B. B. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları IAS 16 – Maddi Duran Varlıklar IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,* Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Yükçü, S., İçerli, M. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, *Mali Çözüm Dergisi, 82*, 25-25.

EKLER

EK 1. Örnekleme Dahil Edilen Firmalar

Hisse Kodu	Firma İsmi
ADEL	Adel Kalemcilik Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
AFYON	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.
ATEKS	Akın Tekstil A.Ş.
ALCAR	Alarko Carrıer Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ALKA	Alkim Kağıt Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ALYAG	Altınyağ Kombinaları A.Ş.
ALTIN	Altınyıldız Mensucat Ve Konfeksiyon Fabrikaları A.Ş.
AEFES	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.
ASUZU	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ARCLK	Arçelik A.Ş.
ARENA	Arena Bilgisayar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ASELS	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ASLAN	Aslan Çimento A.Ş.
AYEN	Ayen Enerji A.Ş.
AYGAZ	Aygaz A.Ş.
BAKAB	Bak Ambalaj Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
BTCIM	Batıçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş.
BSOKE	Batısöke Söke Çimento Sanayii T.A.Ş.
BISAS	Bisaş Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
BROVA	Borova Yapı Endüstrisi A.Ş.
BFREN	Bosch Fren Sistemleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
BOSSA	Bossa Ticaret Ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.
BRISA	Brisa Brıdgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
BURCE	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.
BUCIM	Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.
CBSBO	Çbs Boya Kimya Sanayii Ve Ticareti A.Ş.
PRTAS	Çbs Printaş Oto Boya Ve Gereçleri Sanayii A.Ş.
CLEBI	Çelebi Hava Servisi A.Ş.
CELHA	Çelik Halat Ve Tel Sanayii A.Ş.

EK 1. Devamı

CMBTN	Çimbeton Hazırbeton Ve Prefabrik Yapı Elemanları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
CMENT	Çimentaş İzmir Çimento Fabrikası T.A.Ş.
DARDL	Dardanel Önentaş Gıda Sanayi A.Ş.
DMSAS	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayii A.Ş.
DENTA	Dentaş Ambalaj Ve Kağıt Sanayi A.Ş.
DERIM	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
DITAS	Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat Ve Teknik A.Ş.
DYOBY	Dyo Boya Fabrikaları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ECYAP	Eczacıbaşı Yapı Gereçleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
EGEEN	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.
EGPRO	Ege Profil Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
EMKEL	Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.
EMNIS	Eminiş Ambalaj Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ERBOS	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
ERSU	Ersu Meyve Ve Gıda Sanayi A.Ş.
ESEMS	Esem Spor Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
FVORI	Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.
FENIS	Feniş Alüminyum Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
FROTO	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.
GEDIZ	Gimsan Gediz İplik Ve Mensucat Sanayii A.Ş.
GOODY	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.
GUBRF	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.
HZNDR	Haznedar Refrakter Sanayii A.Ş.
HURGZ	Hürriyet Gazetecilik Ve Matbaacılık A.Ş.
IHEVA	İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
IZMDC	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.
KAPLM	Kaplamin Ambalaj Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
KRDMA, KRDMB, KRDMD	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
KARSN	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
KLBMO	Kelebek Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

EK 1. Devamı

KERVT	Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
KORDS	Kordsa Global Endüstriyel İplik Ve Kord Bezi Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
KRSTL	Kristal Kola Ve Meşrubat Sanayi Ticaret A.Ş.
KUTPO	Kütahya Porselen Sanayii A.Ş.
LOGO	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
MAKTK	Makina Takım Endüstrisi A.Ş.
MAALT	Marmaris Altınyunus Turistik Tesisler A.Ş.
MRSHL	Marshall Boya Ve Vernik Sanayii A.Ş.
MNDRS	Menderes Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
MERKO	Merko Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
METUR	Metemtur Otelcilik Ve Turizm İşletmeleri A.Ş.
MIPAZ	Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
TIRE	Mondi Tire Kutsan Kağıt Ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
NTTUR	Net Turizm Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
PTOFS	Omv Petrol Ofisi A.Ş.
PARSN	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.
PETUN	Pınar Entegre Et Ve Un Sanayii A.Ş.
PINSU	Pınar Su Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
PIMAS	Pimaş Plastik İnşaat Malzemeleri A.Ş.
SANKO	Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş.
SARKY	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
SASA	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.
SELGD	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.
SODA	Soda Sanayii A.Ş.
SKTAS	Söktaş Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
SONME	Sönmez Filament Sentetik İplik Ve Elyaf Sanayi A.Ş.
SKPLC	Şeker Piliç Ve Yem Sanayi Ticaret A.Ş.
TEKTU	Tek-Art İnşaat Ticaret Turizm Sanayi Ve Yatırımlar A.Ş.
TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
TRKCM	Trakya Cam Sanayii A.Ş.
TUKAS	Tukaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

EK 1. Devamı

TCELL	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.
TUDDF	Türk Demir Döküm Fabrikaları A.Ş.
PRKAB	Türk Prysmian Kablo Ve Sistemleri A.Ş.
SISE	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.
USAK	Uşak Seramik Sanayii A.Ş.
UNYEC	Ünye Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
VESTL	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
VKING	Viking Kağıt Ve Selüloz A.Ş.
YATAS	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
ZOREN	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.

EK 2. Bilgi Değerlendirme Formu

BİLGİ DEĞERLENDİRME FORMU (Firma Adı;)

	Açıklanacak Bilgi	2005 Öncesi			2005 Sonrası			2012 Yılı		
		0	1	9	0	1	9	0	1	9
STOKLAR	Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları,									
	Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri									
	Stokların toplam kayıtlı değerleri									
	Stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları									
	Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı									

	Açıklanacak Bilgi	2005 Öncesi			2005 Sonrası			2012 Yılı		
		0	1	9	0	1	9	0	1	9
MADDİ DURAN VARLIKLAR	Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları									
	Kullanılan amortisman yöntemleri									
	Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları									
	Benimsenen yöntemler ve yararlı ömre ya da amortisman oranlarına ilişkin açıklanacak bilgiler aşağıdaki unsurları içermelidir									
	Benimsenen yöntemler									
	Yararlı ömür									
	Amortisman oranı tahmini									
	Muhasebeleştirilen amortisman tutarı									
	Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı									
	Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda;									

EK 2. Devamı

	Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi									
	Değerlemenin bağımsız bir kişi tarafından yapılıp yapılmadığı									
	Gerçeğe uygun değerin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve varsayımlar									
	Gerçeğe uygun değerin tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar									
	Değer artışının dönem içindeki değişimi									
	Bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar									
	Açıklanması teşvik edilen bilgiler									
	Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri									
	Tamamen itfa olmuş varlıkların brüt defter değeri									
	Aktif kullanımdan çekilen satış amaçlı olmayan varlıkların defter değeri									
	Maliyet metodu kullanılması durumunda maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri									
	Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri									
	Birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte)									
	Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar									
	Maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları									
	Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı									
	Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler									

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı – Soyadı : Abdulaziz SAVUN

Doğum Tarihi : 08.03.1985/ADANA

Ehliyet : B

E- posta : azizsavun@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

2011-2014 : Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Tezli Yüksek Lisans (Muhasebe – Finans Anabilim Dalı)

2007-2011 : Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü (%30 İngilizce Ağırl

2006-2007 : Çukurova Üniversitesi, Yabancı Diller Eğitim Merkezi (Yadim)

2009-2010 : Flensburg Üniversitesi/ALMANYA

2001-2004 : İncirlik Lisesi

YABANCI DİL BİLGİSİ

İngilizce, KPDS (Bahar, 2014): 73.75