

TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU'NUN (TMUDESK) ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Prof.Dr. Yüksel Koç YALKIN*

ÖZET

Ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), çalışmalarına başladığı ilk gün (9 Şubat 1994) Türkiye muhasebe Standartlarını saptamak üzere otuz komisyon kurmuştur. Bu komisyonların çalışmaları sonucu; 1 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe girmek üzere onbir adet ve 1 Ocak 2000'de de yürürlüğe girmek üzere dört adet olmak üzere onbeş adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır.

Bu çalışmada, onbeş adet Türkiye Muhasebe Standardı ana hatları itibariyle ele alındıktan sonra TMUDESK'in bugünkü çalışmaları üzerinde durulacaktır.

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
TMUDESK Başkanı

Giriş

Ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte örgütlendiği komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak otuz komite kurulmuştur. TMUDESK Genel Kurulu, 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında ilgili komisyonlar tarafından hazırlanan onbir adet Türkiye Muhasebe Standardını kabul etmiş ve bu standartların 1 Ocak 1997'den itibaren yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Ayrıca TMUDESK Genel Kurulu, 17 Haziran 1999 tarihli Genel Kurulu'nda beş adet Türkiye Muhasebe Standardını da kabul etmiş ve yayımlamıştır. Bu beş standarttan bir tanesi "Türkiye Muhasebe Standardı – 1" in yenilenmiş ve düzeltilmiş şeklidir. Bu standartlar daha sonra ana hatları itibarıyla incelenecektir.

18 Aralık 1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanunun ek 1. Maddesinde "**Denetlenmiş Finansal tabloların Sunumunda; Finansal Tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, başbakanlığın ilgili kuruluşudur.**"

Bu kurul, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) iki ve aşağıdaki kurumlardan da birer üye olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır:

- Maliye Bakanlığı
- Sanayi ve Ticaret bakanlığı
- Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK)

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TÜRMOB temsilcilerinden bir tanesi yeminli mali müşavir ve diğeri ise serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere belirlenecektir. Üyelerin görev süresi üç yıl olup, süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurum yeni üye seçecektir.

Kurul üyelerinin iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıl lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları öngörülmüştür. Ayrıca başka dallarda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise yukarıda belirtilen alanlarda lisansüstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az oniki yıl uygulama deneyimine sahip olmaları koşulu da getirilmiştir.

Kurul üyelerinin kendi aralarından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçmeleri hükmüne bağlanmış olup, bu üyelere Yüksek Planlama Kurulu tarafından kamu iktisadi teşebbüsleri yönetim kurulu üyeleri için öngörülen tutarda huzur hakkı ödeneceği de belirlenmiştir.

Kurul'un gelirlerinin aşağıdaki kalemlerden oluşacağı da kanun metninde yer almıştır:

- TÜRMOB gelirlerinin % 2'si,
- Muhasebe standartlarının telif gelirleri,
- İlgili kuruluşların katkıları,
- Diğer faaliyet gelirleri.

Kurul, vize ve tesçil açısından aşağıdaki kanunlara tabidir:

- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu
- 832 Sayılı Sayıştay Kanunu
- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu
- 6245 Sayılı Harcırah Kanunu

Kurul, 492 Sayılı Harçlar Kanunu'na tabi değildir. Diğer yandan gelir ve giderlerinin Sayıştay denetimine tabi olması öngörülmüştür.

Kurul, Muhasebe Standartlarının geliştirilmesi ve faaliyetlerinin düzenli yürütülebilmesi için personel istihdam edebileceği gibi diğer ilgili kuruluşların personelinden de yararlanabilir. Ayrıca muhasebe standartlarının hazırlanması amacıyla çalışma komisyonları kurar ve bu komisyonların üyelerini ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşturur.

Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle, kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar belirlenir.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarını, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) amaçlarından farklı görmek mümkün değildir IASC amaçları doğrultusunda, TMUDESK'in muhasebe standartlarının saptama ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

1. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak. Bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak.

2. Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

3. Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmak,

4. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak.

5. Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu onbeş adet muhasebe standardı yayımlanmıştır (Ek: 2).

Yayımlanmış Türkiye muhasebe standartlarının kapsamı ana hatları itibarıyla şu şekildedir:

I. YAYIMLANMIŞ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

TMUDESK, 9 Şubat 1994 tarihinde çalışmalarına başladığı zaman, kurul üyelerinden oluşan otuz komisyon kurmuştur (EK: 1). Bu komisyonların saptayacağı standartlar; yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak belirlenmiştir. Bu komisyonlardan bir kısmının çalışmalarını tamamlamaları sonucu, Tablo I'de görüldüğü gibi onbeş adet Türkiye Muhasebe Standardı'ndan (EK: 2) onbir adedi 1 Ocak 1997 ve dört adedi de 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır.

Tablo 1: Yayımlanmış Türkiye Muhasebe Standartları

YAYIMLANMIŞ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	YÜRÜRLÜK TARİHİ
TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu	1 Ocak 2000
TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	1 Ocak 1997
TMS-3 Nakit Akış Tabloları	1 Ocak 1997
TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	1 Ocak 1997
TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar	1 Ocak 1997
TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 1997
TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 1997
TMS-8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	1 Ocak 1997
TMS-9 Amortisman Muhasebesi	1 Ocak 1997
TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	1 Ocak 1997
TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	1 Ocak 1997
TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 2000
TMS-13 Stoklar	1 Ocak 2000
TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 2000
TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	1 Ocak 2000

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standart, finansal tabloların düzenlenmesine ve incelenmesine esas alınacak temel finansal politikaları içerir. Bu standarda göre finansal tablolar terimi aşağıdaki tabloları kapsar:

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Satışların maliyeti tablosu
- Nakit akış tablosu
- Kar dağıtım tablosu
- Öz kaynaklar değişim tablosu

● Bu tablolara ilişkin dipnotlar

Bu standart, işletmenin sürekliliği ve tutarlılık kavramları ile tahakkuk esaslarını temel varsayımlar olarak tanımlar. Ayrıca muhasebe politikalarının seçimine ve uygulamasına ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik temel kavramlarının yön verdiğini belirtir. Finansal tabloların açık ve anlaşılabilir olması, finansal kararlar verme durumunda olan tablo kullanıcıları için büyük bir önem taşır. Aynı konu ile ilgili olarak farklı muhasebe politikaları uygulanabilmektedir. Bu durum uygulanan muhasebe politikalarının açıklanmasının ne kadar önemli olduğunu gösterir. Standart, muhasebe politikalarını

şu şekilde tanımlamıştır: "Muhasebe politikaları, yöneticilerin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında benimsediği ilkeleri, esasları, gelenekleri, kuralları, şekilleri içerir. İşletmelerin; finansal tablo dipnotlarında, bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlendiklerini açıklamaları zorunludur."

Standart, muhasebe politikalarının açıklanmasının yanlışların ve uygun olmayan uygulamaların düzeltilmediği anlamına gelmediğini de vurgulamaktadır.

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinin de Finansal Raporlama

Bu standart, son üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100'e yakın veya bu oranın üstünde ise yüksek (hiper) enflasyonun varolduğunu kabul eder. Bu durumda finansal tabloların liranın dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilmesi zorunludur. Düzeltme işlemi, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayınladığı toptan eşya fiyat endeksleri esas alınarak yapılır. Bu düzeltme işlemi muhasebe kayıtlarına yansıtılmaz, sadece finansal tablolar üzerinde yapılır. Düzeltme işlemine tabi finansal tablolar; cari ve önceki dönem bilançoları, gelir tabloları, nakit akış tabloları, konsolide finansal tablolardan oluşur.

Bilanço kalemleri, düzeltme işlemleri bakımından parasal ve parasal olmayan kalemler olarak ikiye ayrılır. Parasal kalemler, dönem sonu cari değerle bilançoda yer aldıklarından düzeltilmelerine gerek yoktur. Standartın ilk uygulamaya geçildiği dönemin başında özkaynaklar grubundaki olağanüstü yedekler ile net kar kalemleri dışındaki kalemler yüksek enflasyona göre düzeltilir ve bu iki kalem dışındaki diğer tüm bilanço kalemlerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farklar, düzeltilmiş olağanüstü yedekler kalemini oluşturur.

Enflasyon dönemlerinde işletmelerin parasal varlık ve parasal borçları satın alma gücü kazanç ve kayıplarına neden olur. Parasal kalemlerin neden olduğu **satın alma gücü ka-**

zançları "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelirler ve Karlar" ve satın alma gücü kayıpları ise "Finansman Giderleri" hesap gruplarında gösterilir. Böylece parasal kalemlerin neden olduğu kazanç ve kayıplar dönem karının saptanmasında dikkate alınır.

TMS-3 Nakit Akış Tabloları

Bu standart, dönemle ilgili nakit akışlarının işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olmak üzere üç grupta raporlanmasını öngörür. Raporlamada direkt (brüt) yöntem benimsenmiştir. Nakit ve nakde eşdeğer varlıklarda meydana gelen değişikliklerin; faaliyetler itibarıyla raporlanması işletme tarafından yürütülen üç temel faaliyetin işletmenin finansman ve nakit durumu üzerindeki etkilerini açıkça ortaya koyar. Finansal tablo kullanıcıları bakımından bu etkilerin bilinmesi üç faaliyet grubu arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi bakımından da önem taşır.

Nakit akış tablosunda, tek bir işlemden kaynaklanan farklı faaliyetlere ilişkin nakit akışları birbirinden ayırt edilerek ilgili oldukları faaliyet gruplarında rapor edilir. Bir banka kredi borcuna ilişkin tek işlemde ödenen anapara ve faiz giderleri ile karşılaşıldığında, anaparanın finansman giderleri grubunda ve faiz giderlerinin ise işletme faaliyetleri grubunda rapor edilmesi gerekir.

Bu standart, aynı konumdaki uluslararası muhasebe standartlarının en son şekli esas alınarak düzenlenmiştir.

TMS-4 Satışlar ve Diğer Gelirler

Bu standart, işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelirlerin tahakkuk muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunulma esaslarını belirler. Olağan faaliyet gelirleri; esas faaliyet gelirleri olan mal ve hizmet gelirleri ile diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlardan oluşur. Bu standarda göre gelir; aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde tahakkuk ettirilir:

- İşletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde,

- Bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebilirliğinde.

Gelirin belirlenmesinde esas alınan; gerçeğe uygun değer, "karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır." Böylece, standart gerçeğe uygun değer kavramına açıklık getirmiştir Gelirlerin, tahsil edilen veya tahsil edilecek varlıkların gerçeğe uygun değerler ile ölçülmesi de öngörülmüştür.

TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar

Bu standardın amacı, bir şirket topluluğuna dahil ana ortaklık, bağlı ortaklık ile kontrol gücüne sahip iştirakler ve diğer ortaklıkların finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını tek bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucu gibi gösteren finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlayan ilkeler, esaslar ve yöntemlerin belirlenmesi ve ilgili kavramların tanımlanmasıdır. Böylece tüm topluluğun finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren konsolide finansal tablolar düzenlenir. Çünkü ana ortaklık finansal tablolarını kullananlar topluluk ve grubun finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu husus muhasebe standardına uygun olarak düzenlenen gerçeğe uygun ve güvenilir bilgileri içeren konsolide finansal tablolarla sağlanır

Standartta, konsolide finansal tabloların düzenlenmesine esas alınacak konsolidasyon yöntemi şu şekilde tanımlanmıştır: "**Topluluğa ait finansal tablolarda yer alan varlıklar, yabancı kaynaklar, özkaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararların bir bütün olarak birleştirilmesi ve daha sonra konsolidasyon ilke ve kuralları doğrultusunda gerekli düzeltmelerin yapılarak konsolide finansal tabloların düzenlenmesidir.**"

Konsolide finansal tablolarının düzenlenmesi bakımından topluluğa bağlı şirketlerin farklı sektörlerde yer alması, bir engel oluşturmaz. Ayrıca ana ortaklığın bireysel (konsolide öncesi) finansal tabloları kapsamında yer alan

bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar bu standarda göre muhasebeleştirilir. Ana ortaklık, konsolide finansal tablolar düzenlerken, tüm yabancı ve yerli bağlı ortaklıkları konsolidasyon kapsamına alır. Yabancı ortaklıkların finansal tabloları ilgili muhasebe standardına göre TL'ye çevrildikten sonra konsolidasyon işlemine tabi tutulur.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi için topluluğa dahil şirketlerin aynı muhasebe standartlarını uygulamaları, aynı muhasebe politikalarını benimsemeleri ve hesap dönemlerinin kapanış tarihlerinin aynı olması gerekir. Bu hususlarda farklılıklar varsa, konsolidasyondan önce bu farklılıklar giderilir ve konsolide finansal tablo dipnotlarında gerekli açıklamalar yapılır.

Konsolidasyon sonucu saptanan olumlu fark aktifte şerefiye ve olumsuz fark (negatif şerefiye) pasifte uzun vadeli yabancı kaynaklarda gelecek yıllara ait gelirler grubunda gösterilir. Bu farkların beş yıl içinde itfa edilmesi benimsenmiştir. Konsolidasyonda saptanan "azınlık payları" konsolide bilançoda özkaynaklar hesap sınıfını izleyen ayrı bir kalem olarak gösterilir.

TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standardın amacı, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirme ilkelerini belirlemektir. Bu standart, iştirakler, bağlı ortaklıklar ile önemli etkinlik, kontrol gücü, özkaynak yöntemi ve maliyet yöntemi gibi terimlerin tanımlarını içermektedir. Önemli etkinlik, ilgili şirkette % 20 veya daha fazla oy gücüne sahip olmaktır. Etkinlik, ilgili şirketin finansal ve işletme politikalarına katılma gücünü ifade eder. Kontrol gücü ise, yönetim çoğunluğuna sahip olma sonucu hem şirketin finansal ve işletme politikalarının belirlenmesine hem de bu politikaların uygulanmasına katılma gücüdür. Bu standart, önemli etkinliklerin var olduğu iştiraklerin öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesini öngörmüştür. Konsolidasyon ve öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmeleri öngörülmeyen şirket yatırımları maliyet yöntemi ile

muhassebeleştirilir. Öz kaynak yöntemine göre, yatırımın önce maliyet bedeli ile muhassebeleştirilmesi ve daha sonra bu bedelin yatırım yapılan ortaklığın öz kaynağından yatırımcının payına düşen kısım kadar artırılması veya azaltılması esası benimsenmiştir. Ayrıca, bu yöntemde ana ortaklığın payına düşen net kar veya zarar gelir tablosunda ve diğer özkaynak kalemleri ile ilgili artışlar ise bilançoda sermaye yedekleri grubunda yer alır. Ana ortaklığın yatırım yaptığı şirketten aldığı kar payları iştirak tutarından düşürülür. Maliyet yönetiminde, ana ortaklığın yaptığı yatırımların maliyet değeri ile muhassebeleştirilmesi temel ilkedir. Yatırımcıların aldıkları kar payları, o dönemde ilgili gelir tablolarında yer alırken, dağıtılmayan karlarla ilgili herhangi bir işlem yapılmaz.

TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standardın amacı, işletmeler tarafından yapılan cari ve uzun vadeli yatırımların muhassebeleştirme ve finansal tablolarda sunulma esaslarını belirlemektir. Cari yatırımlar, bir yıldan daha az bir süre için veya muhassebe dönemi içinde atılacak fonların değerlendirilmesi için yapılan yatırımlardan oluşur. Uzun vadeli yatırımlar ise, yönetimin uzun vadeli işletme politikaları sonucu gerçekleşir. Yatırımın yapılmasındaki nedenler ilgili yatırımın cari veya geçici yatırım mı veya uzun vadeli yatırım mı olduğunu belirler. Daha sonra, koşullarda meydana gelen değişikliklere göre, cari yatırımlar uzun vadeli yatırımlara veya uzun vadeli yatırımlar da cari yatırımlara dönüşebilir. Cari yatırımların pazarlanabilir niteliklere sahip olması, diğer bir deyişle hemen satılabilir olması koşulu temel ilkedir. Uzun vadeli yatırımlar hemen satılabilir veya satılmayabilir. Uzun vadeli yatırımlar için satılabilirlik bir ön koşul değildir. Cari yatırımlar dönen varlıklarda ve uzun vadeli yatırımlar ise duran varlıklar grubunda yer alır. Gayri menkullere yapılan uzun vadeli yatırımlar maddi duran varlık veya diğer duran varlık olarak muhassebeleştirilir.

Yatırımların maliyeti, satın alma fiyatı ve ya satın alma maliyetinden oluşur. Bilançoda

cari yatırımlar aşağıdaki değerlendirme ölçütleri ile yer alır:

(1) Piyasa değeri ile, veya

(2) Maliyet veya piyasa değerinin düşük olmasıyla

Bilançoda uzun vadeli yatırımlar aşağıdaki değerlendirme ölçütleri ile yer alır:

(1) Maliyet bedeliyle veya

(2) Yeniden değerlendirilmiş tutarıyla veya

(3) Pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olmasıyla

TMS-8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu standart, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin muhassebeleştirilme yöntemlerini içerir.

Standartta, konu ile ilgili terimlerin tanımları yapıldıktan sonra, bu üç varlık grubunu oluşturan varlık kalemleri belirtilmiştir. Aşağıdaki durumlarda maddi ve maddi olmayan varlıklar ile özel tükenmeyen varlıklar aktif olarak muhassebeleştirilir:

(1) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin yararlanmasının söz konusu olduğu durumlarda,

(2) Bu varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir olarak ölçüldüğü durumlarda,

Bu üç grupta yer alan herhangi bir varlığın işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamayacağı tahmin edilirse, ilgili varlık dönem gideri olarak muhassebeleştirilir. Bu varlıkların ilk muhassebeleştirilmelerine maliyet değeri esas alınır. Maliyet değeri, satın alma maliyeti, inşaat maliyeti veya üretim maliyeti olabilir. **Bir inşaatın tamamlanmasına kadar inşaatla ilgili finansman giderleri ve kur farkları inşaat maliyetine eklenir.** Ancak bir varlığın inşaat maliyeti gerçeğe uygun değerinden az olamaz.

Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilme sonrası değeri, standartta belirtilen temel yöntem veya uygulanabilir diğer yöntemlere göre belirlenir. Temel yöntemle göre, bu varlıklar aktifleştirilme sonrası amortismanına tabi tutularak net defter değerleri ile gösterilir.

Uygulanabilir diğer yöntemle göre, maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Varlıkların yeniden değerlendirilmiş değerlerinden yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değerleri saptanır.

Bu varlıklardan amortismanına tabi olanlar hizmet süreleri boyunca sistemli bir şekilde amortismanına tabi tutulur. Diğer bir varlığın maliyetini oluşturmamayan amortisman giderleri dönem giderleri olarak muhasebeleştirilir. **Standart, arsa ile üzerindeki binaların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmüştür.**

Maddi duran varlıklar hizmet sürelerine göre amortismanına tabi tutulur. **Maddi olmayan duran varlıklar, genelde beş yılda itfa edilir.** Belirli bir sözleşme süresi bulunanların bu süre içinde itfa edilmesi temel ilkedir. Özel tükenmeye tabi varlıkların amortismanına tabi tutulması imtiyaz süresi ve üretim miktarına göre yapılır.

TMS-9 Amortisman Muhasebesi

Bu standart, amortisman muhasebesini içermekte olup amortismanına tabi varlıklara ilişkin temel amortisman esaslarını belirler. Standart, TMS-8'deki amortisman esaslarının bu standartla birlikte geçerli olduğuna işaret etmektedir.

Bir varlığın artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin hizmet dönemlerine sistemli bir şekilde dağıtılması amortisman muhasebesinin temelini oluşturur. Dönemin amortisman giderleri dönem gelirlerinden direkt veya endirekt olarak indirilir. Amortismanına tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlayan hizmet süresi aşağıdaki hususlar dikkate alınarak saptanır:

- 1 - Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma
- 2 - Demode olma ve teknolojik yıpranma
- 3 - Varlığın kullanımındaki yasal ve diğer sınırlamalar

Amortisman hesaplama yönteminin seçiminde ve hizmet sürelerinin tahmin edilmesinde işletme kararları esastır.

TMS-10 Dönem Net Karı ve Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Bu standart, tüm işletmelerin gelir tablolarının tutarlı bir biçimde düzenlenmesi için gelir tablosunda yer alan bazı kalemlerin sınıflandırılmasına, açıklanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirler. Bu esaslar, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerdeki finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla sağlıklı bir biçimde karşılaştırılmasını mümkün kılar.

Standart, aşağıdaki hususlara ilişkin muhasebeleştirme esaslarını da kapsamaktadır:

- 1 - Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler,
- 2 - Muhasebe politikalarındaki değişiklikler,
- 3 - Temel hatalar.

Standartta, temel hatalar terimi şu şekilde tanımlanmıştır:

"Bir veya önceki dönemlerin finansal tablolarında yer alan ve bu tabloların yayımlandıkları tarihteki güvenilirliklerinin yitirilmesine yol açan cari dönemde ortaya çıkarılan hatalardır."

Durdurulan faaliyetlerin açıklanması da standartta öngörülmüş ve durdurulan faaliyet aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"Bir işletme, fiziksel olarak veya faaliyet olarak diğer faaliyetlerden ayrılabilen bir iş konusunu oluşturan bir faaliyeti terk

edebilir veya bu faaliyete ilişkin varlıkları satabilir."

TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Bu standart, farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin, raporlama esaslarını içerir. Bu standart, finansal tabloları kullananların işletme riskini ve gelecekle ilgili beklentilerini daha iyi değerlendirebilmelerine olanak sağlar. Bu nedenle, finansal tablo kullanıcıları işletmenin tüm faaliyetlerine ilişkin toplam bilgiler yanında, bölümleri bulunan işletmelerde bölümlerle ilgili bilgilere sahip olmak ve işletme ilgili kararlarını ve faaliyetlerini bu standarda dayandırmak isterler. Çünkü çeşitli endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde karlılık oranları, büyüme olanakları gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riskleri birbirinden çok farklıdır.

Aşağıdaki işletmelerin endüstri kolları ve coğrafi bölgelerle ilgili finansal bilgileri bu standarda göre raporlamaları öngörülmüştür:

- Halka açık şirketler,
- Bağlı ortaklıklar
- Ekonomik açıdan önemli işletmeler

Standarda göre "bağlı ortaklıklar ifadesi dahil ekonomik açıdan önemli işletmeler" ifadesi ülke için gelirleri (satışları), karları, varlıkları ve istihdam düzeyleri bakımından önemli olan işletmeleri kapsamına almaktadır.

Bu standardın uygulanabilirliği, bölüm gelirleri ile giderlerinin gerçekçi bir biçimde saptanmasına bağlıdır.

Bu standartla ilgili aynı konudaki uluslararası muhasebe standardı 1997 yılında yeniden düzenlenmiş ve düzenlenmiş şekli 1 Ocak 1998'de yürürlüğe girmiştir.

TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu standardın amacı, işletmelerin yaban-

cı paraya dayalı faaliyetlerinin finansal tablolarında gösterilme ilke ve kurallarını belirlemektir.

Yabancı paralı işlemler ikiye ayrılır:

- Yabancı ülkelerdeki faaliyetler,
- Yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemler.

Standardın temel konusu, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolarda sunulmasında hangi kurun esas alınacağı ve kur değişim etkilerinin finansal tablolarda nasıl gösterileceğini belirlemektir. Bu kur, işlemin gerçekleştirildiği tarihteki geçerli kur olup, genelde piyasa kuru veya spot kur veya geçerli kura yaklaşık bir kur olabilir.

TMS-13 Stoklar

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi esasına dayalı olarak stoklara ilişkin muhasebeleştirme ilke ve yöntemlerini açıklamaktır. Bu standart, işletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere elde bulundurulmuş varlıklar olarak stokların muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında maliyetlerinin nasıl saptanacağını ve gidere dönüştürüleceğini belirler.

TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme ilkelerini belirler. **Borçlanma maliyetlerinde temel yöntem, bu maliyetlerin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir. Standart, alternatif bir yöntemi de öngörmektedir. Bu yöntemde göre, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası ve ya üretimi ile ilgili bulunan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine olanak tanımaktadır.**

Standart, borçlanma maliyetlerini bir işletmenin borçlanılan fonlarla ilgili olarak katlandığı faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler olarak tanımlamaktadır.

Özellikli varlıklar ise, amaçlandığı şekil-

de kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktiflerden oluşur.

TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

Bu standardın amacı, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Bu standart, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ne zaman aktif olarak ne zaman gider olarak raporlanacağı konusundaki esasları belirler.

Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa, bu maliyetler aktifleştirilebilir.

II.YAYIMLANACAK TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Yayımlanacak muhasebe standartları ondokuz tanedir. İlgili komisyonlar ondört adedinin birinci taslaklarını Kurul'a göndermiş ve geriye kalan beşine ilişkin herhangi bir taslak Kurul'a ulaştırılmamıştır.

A. Yayımlanacak Türkiye Muhasebe Standartlarından Birinci Taslakları Kurul'a Gönderilenler

1. İnşaat Sözleşmeleri
2. Kira Sözleşmeleri
3. Emeklilik Hakları
4. Devlet Bağışları ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
5. İlgili Taraf Açıklamaları
6. Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
7. Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Raporlarının Kamuya Açıklanması

8. İş Ortaklıklarındaki Çıkarların Finansal Raporlanması

9. Hisse Başına Kazançlar

10. Dönem İçi Finansal Raporlama

11. Durdurulan Faaliyetler

12. Varlıkların Değer Azalışı

13. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Aktifler

14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

B. Yayımlanacak Türkiye Muhasebe Standartlarından Birinci Taslakları Kurul'a Gönderilmeyenler

Aşağıdaki standartlara ilişkin birinci taslaklar hazırlanıp Kurul'a gönderilmemiştir:

1. Gelir Vergileri
2. İşletme Birleşmeleri
3. Vadeli İşlemler-Açıklanması ve Sunulması
4. Ticari Kardan Vergi Matrahına Geçilmesi
5. Vadeli İşlemler-Tahakkuku ve Değerlemesi

C. Son Taslakları Hazırlanmakta Olup Standartta Dönüştürülme Aşamasında Olan Standart Taslakları

Aşağıdaki standartlara ilişkin son taslaklar TMS-15 yönergesinin 14. Maddesi uyarınca görüş alınmak üzere; Kurul üyelerine, TÜRMOB üyelerine ve bağlı odalara, Yüksek Öğrenim Kurulu ve bu kurula bağlı bağlı üniversitelerin muhasebe ve denetim alanındaki profesör, doçent, yardımcı doçent ve öğretim görevlilerine gönderilmiş ve gelen görüşler doğrultusunda gerekli düzeltme ve düzenlemeler yapılmaktadır.

1. Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Raporlarının Kamuya Açıklanması

2. Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

3. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Aktifler

4. Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım maliyetleri

SONUÇ

TMUDESİK'in yayımladığı onbir muhasebe standardı 1 Ocak 1997 ve diğer dört adet muhasebe standardı ise 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu standartların yayımlanmasını izleyen gelişmeler şu şekilde olmuştur:

- Standartlarla ilgili çok sayıda makale yayımlanmış ve ilgili ders kitaplarında bu standartlara yer verilmiştir.
- Standartları konu alan çok sayıda sempozyum, panel ve çeşitli toplantılar yapılmış ve yapılmaktadır
- Standartların uygulamada ilgi gördüğü ve özel sektördeki büyük ölçekli işletmelerin bu standartları uyguladığı anlaşılmaktadır.
- Hazine Müsteşarlığı tarafından bankalar

ile ilgili olarak yayımlanan konsolide mali tablolar tebliğinde "TMS-5: Konsolide Finansal Tablolar Standardı"na yollama yapılması; kamu kuruluşlarınca Türkiye Muhasebe Standartlarının kabulüne ilişkin önemli bir gösterge olarak yorumlanabilir.

TMUDESİK tarafından yayımlanmış standartlarla ilgili bu gelişmeler, standartların geleceği bakımından umut verici olmakla beraber istenilen seviyede olmadığı görülmektedir. Bu nedenle, hem yayımlanmış standartların uygulamada etkinleştirilmesi hem de yayımlanması planlanan standartlara ilişkin çalışmaların hızlandırılması için aşağıdaki hususların en kısa zamanda gerçekleştirilmesi gerekli görülmektedir:

- 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun "Ek Madde 1"de öngörülen "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" en kısa zamanda faaliyete geçirilmelidir.
- Türkiye Muhasebe standartlarının ülke çapında uygulanmasını sağlamak için tebliğ ve benzeri şekilde yasal düzenlemeler yapılmalıdır

EKLER

EK : 1

9 ŞUBAT 1994 TARİHİNDE KURULAN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI SAPTAMA KOMİSYONLARI

- 1- Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması
- 2- Tarihi Maliyet Sistemi İçinde Stokların Değerlendirilmesi ve Sunulması
- 3- Konsolide Finansal Tablolar
- 4- Amortismanların Muhasebeleştirilmesi
- 5- Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler
- 6- Değişen Fiyatlar Karşısında Muhasebe Uygulama
- 7- Finansal Durumlarda Değişmeler Tablosu
- 8- Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler
- 9- Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- 10- Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar
- 11- İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
- 12- Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi
- 13- Dönem Varlıklarının ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu
- 14- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- 15- Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler
- 16- Maddi Varlıklar, Tesis ve Donanımının Muhasebeleştirilmesi
- 17- Kira Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
- 18- Hasılatın Tanımı
- 19- Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Açıklanması
- 20- Devlet Sübvansiyonları ve Devlet yardımının Açıklanması ile ilgili Muhasebe
- 21- Kur Değişmelerinin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- 22- Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi
- 23- Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- 24- Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
- 25- Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi
- 26- İlgili Şirketlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- 27- Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
- 28- Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarını (Kamuya) Açıklamaları
- 29- Ticari Kardan Vergi Matrahına Geçilmesi
- 30- İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

EK : 2

YAYIMLANMIŞ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

- 1- TMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- 2- TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- 3- TMS-3 Nakit Akış Tabloları
- 4- TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- 5- TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar
- 6- TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- 7- TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- 8- TMS-8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıkların ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 9- TMS-9 Amortisman Muhasebesi
- 10- TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- 11- TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- 12- TMS-12 Kur Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- 13- TMS-13 Stoklar
- 14- TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- 15- TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

EK : 3

17 HAZİRAN 1999 TARİHİNDE KURULAN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI SAPTAMA KOMİSYONLARI

1. İnşaat Sözleşmeleri
2. Kira Sözleşmeleri
3. Emeklilik Hakları
4. Devlet Bağışları ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
5. İlgili Taraf Açıklamaları
6. Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
7. Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Raporlarının Kamuya Açıklanması
8. İş Ortaklıklarındaki Çıkarların Finansal Raporlanması
9. Hisse Başına Kazançlar
10. Dönem İçi Finansal Raporlama
11. Durdurulan Faaliyetler
12. Varlıkların Değer Azalışı

13. Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Aktifler
14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
15. Gelir Vergileri
16. İşletme Birleşmeleri
17. Vadeli İşlemler-Açıklanması ve Sunulması
18. Ticari Kardan Vergi Matrahına Geçilmesi
19. Vadeli İşlemler-Tahakkuku ve Değerlemesi

EK : 4

YAYIMLANACAK TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAN HENÜZ BİRİNCİ TASLAKLARI KURUL'A GÖNDERİLMEMİŞ OLANLAR

- 1- Gelir Vergileri
- 2- İşletme Birleşmeleri
- 3- Vadeli İşlemler-Açıklanması ve Sunuluşu
- 4- Ticari Kardan Vergi Matrahına Geçilmesi
- 5- Vadeli İşlemler-Tahakkuku ve Değerlemesi

KAYNAKLAR

Cairns, **Guide Applying International Standards**, London, The Institute's Publisher, 1995.

International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standards**, London, 2000.

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1995.

The Institute of Chartered Accountants, **Accounting Standards, 1995-1996**, London, The Institute Publisher, 1995.

Yalkın, Yüksel Koç, "**Muhasebe Standartları Açısından Sermaye Piyasası**", Ankara, Sermaye Piyasası Hukuku Sempozyumu, 17-18 Ocak 1997.

Yalkın, Yüksel Koç, "**Türkiye Muhasebe Standartları**" ,İstanbul, Türkiye III. Vergi Kongresi, 23-24 Mayıs 1996.

TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2000.