

Akademik İncelemeler  
Cilt:2 Sayı:2 Yıl:2007

## **TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması\***

**Dilek Şahin**  
[dilek\\_sahin58@hotmail.com](mailto:dilek_sahin58@hotmail.com)

**Selim Yüksel Pazarçeviren**  
[yukselp@sakarya.edu.tr](mailto:yukselp@sakarya.edu.tr)

### **ÖZET**

*Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları incelenerek çalışma kapsamındaki standartların benzerlik ve farklılık yönlerinden karşılaştırılması amaçlanmaktadır. TMSK ve SPK tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak, düzenlenen muhasebe standartlarından 1, 2, 7, 18, 24, 40 numaralı Türkiye Muhasebe Standartları bu makalenin kapsamında incelenmiştir.*

*Karşılaştırılan muhasebe standartları büyük ölçüde birbirleri ile örtüşmektedir. Bununla birlikte, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, her ülkenin muhasebe uygulamalarının ve vergisel yapısının farklı olmasıdır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları*

---

\* Bu çalışma, Prof. Dr. Selim Y. Pazarçeviren'in danışmanlığını üstlendiği, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü öğrencisi Dilek Şahin'in, 2007 yılında tamamlamış olduğu "TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması" başlıklı Yüksek Lisans Tezinden uyarlanarak hazırlanmıştır.

## ABSTRACT

*In this study, International Accounting/Financial Reporting Standards, Turkish Accounting/Financial Reporting Standards and the Accounting Standards of the Capital Market Board were examined and a comparison in terms of similarities and differences were aimed for the standards within the scope of this study. This article investigates the Turkish Accounting Standards numbered 1, 2, 7, 18, 24, 40 which were prepared by the Board of Turkish Accounting Standards and the Board of Capital Market, taking the International Accounting Standards as reference.*

*The compared accounting standards are more or less the same as each other. However, some differences were noticed in terms of form and content. The reason for that is because every country's accounting practises and the taxing structure are different.*

**Key Words:** *International Financial Reporting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Accounting Standards of the Capital Market Board*

## GİRİŞ

Birçok alanda olduğu gibi ekonomi alanında da globalleşme süreci başlamış ve bu süreç ülkeler arasındaki ekonomik sınırları neredeyse ortadan kaldırmıştır. Ekonomi alanında yaşanan bu küreselleşme süreci, ülke ekonomilerini birbirlerine bağımlı hale getirmektedir. Küreselleşme ile birlikte finansal bilgilerin, hem ulusal, hem de uluslararası açıdan uyumlu olması gerekmektedir. Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları incelenerek çalışma kapsamındaki standartların karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Analiz sürecinde TMSK, IASC/IASB ve SPK'nın ilgili tebliğlerinden yararlanılmıştır. 31 adet TMS/IAS, 8 adet TFRS/IFRS ve 34 adet SPK Muhasebe Standardı olmakla birlikte, makalenin kapsamını aşması nedeniyle, çalışmada işletmeler tarafından uygulanması gereken altı standart çalışma kapsamına alınmıştır. Bu amaçla, çalışmada, Finansal Tabloların Sunuluşu, Stoklar, Nakit Akım Tablosu, Hasılat, İlişkili Taraf Açıklamaları ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller olmak üzere altı adet standart karşılaştırmalı olarak incelemeye tabi tutulmuştur. Çalışma da öncelikle muhasebe standartları ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra, Dünya'da ve Türkiye'de Muhasebe Standartları ile ilgili yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Son olarak, seçilen muhasebe standartlarının IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

### **A) Muhasebe Standartları İle İlgili Genel Bilgiler**

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslar arası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir (Akdoğan, 2006:2).

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde, ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir (Özkök, 2000:87). Bu durum, yatırımcı açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerden en önemlisi; yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yeterince anlaşılabilmesidir. Bu nedenle, yatırımcı açısından ekonomik koşulların, muhasebe ve vergisel düzenlemelerin en iyi şekilde kavranabilmesi çok büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe standartları, mali tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esas ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir (Yalkın, 2002: 2).

Türkiye'nin de gerek Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bir ülke olması, gerekse SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve BDDK'nın (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) IOSCO'nun (Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü) üyeleri olmaları nedeniyle; ülkemizde 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uyumlu olarak düzenlemektedir (Yalkın ve diğ., 2006:291).

Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden Türk Ticaret Kanunu'nda yer almasına rağmen, vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur (Üstünel, 2003:1).

## **B) Dünya’da ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar**

### **1. Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar**

Son yıllarda muhasebe standartlarının ve muhasebe denetim standartlarının küreselleşmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır. ABD’de ve İngiltere’de Financial Accounting Standards Board (FASB / Muhasebe Standartları Kurulu), yine ABD’de International Accounting Standards Board (IASB / Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) 2005 yılında uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmişlerdir (Demir ve Öztekin, 2006:32).

Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında, ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile UFRS’nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:465).

Almanya’da muhasebe standartları düzenlenmesi sisteminde belirleyici olan husus yasal düzenlemelerin finansal raporlamayla ilgili esasları yönlendirmesidir (Üstündağ, 2000:42).

### **2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar**

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 kalmış ve 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır (Başpınar, 2004:46).

TTK ve vergi mevzuatının yanı sıra, muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemine ilişkin gelişmeler; “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından hazırlanan tek düzen muhasebe sistemi, bankalara ilişkin, sigorta şirketlerine ilişkin SPK tarafından yapılan düzenlemeler, Maliye Bakanlığı’nca MSUGT ile yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır. Bunlara ek olarak 9.2.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından

TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

TMUDESK oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından Türkiye Muhasebe Standartları adı altında muhasebe standartları yayımlanmaktadır (Sönmez, 2003c:2).

Ülkemizde de IOSCO'nun üyesi olan SPK, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak (seri XI,No:25 tebliği) UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur (Aksoy, 2005:190).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'da; Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB'le yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2006:6).

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), ayrıca KOBİ'ler için ayrı bir muhasebe standart taslağı hazırlamıştır. Bu standart, özde yayımlanmış muhasebe standartları setine benzemekle beraber, daha basit, muhasebe standartlarının özeti niteliğindedir (Akdoğan, 2007:107).

### **3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar**

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), IASC/IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir. Bu doğrultuda, Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UMS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005:188).

AB şirketler hukuku uyumlaştırmasında kullanılan enstrümanlar genellikle direktiflerdir. Direktif üye ülkelere atıf edilen yasal enstrümanlardır. Bu uyumlaştırma tekniği dünyanın başka bir yerinde kullanılmamakta ve diğer tekniklerin hazırlanış ve etkileri yönünden farklılık göstermektedir (Sağlam, 2004:49-50).

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 tarihinde yayınladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde IAS/IFRS'ye uyumlu muhasebe

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

standartlarının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır (Ulus, 2005:18).

IASCF'nin ilgili kuruluşu olan IASB (International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında daha önce çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları'nı ve ilgili yorumlarını onaylamıştır. Bundan sonra IASB tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Mali Raporlama Standartları"nı oluşturacaktır (Tetik ve Demirel, 2004:127).

Tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan ABD ve İngiltere'deki Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile ABD'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (International Accounting Standards Board-IASB) 18 Eylül 2002 tarihinde Amerikan Standartları (USGAAP) ile uluslararası muhasebe standartlarını (UMS/UFRS) yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak belirtmeleri ve bu yönde bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur (Aksoy, 2005:187).

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, IFAC'tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'ninde üyesi olarak kabul edilmektedir (Ulus, 2005:19).

### **C) IASC/IASB, TMSK ve SPK Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması**

Kavramsal Çerçeve dışında, 31 adet IAS/TMS kodlu ve 8 adet IFRS/TFRS kodlu muhasebe standardı yayımlanmıştır. Bunlardan TMS 30, 2007 yılı itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. SPK muhasebe standardı açısından 34 adet yayımlanmış muhasebe standardı bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında, IASC/IASB, TMSK ve SPK muhasebe standartları açısından; Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Hasıllara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı olmak üzere 6

TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe  
Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

adet muhasebe standardı benzerlik ve farklılık yönlerinden karşılaştırmalı olarak incelemeye tabi tutulacaktır.

**1. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 1)**

Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;  
Birinci bölümde; amaç, kapsam ve mali tabloların sunumuna ilişkin genel hükümler yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, mali tabloların amacı, mali tabloların kapsamı, işletmede mali tablo hazırlanmasından sorumlu olanlar ve mali tabloların formatı ve bu kısımda yer alan hükümler ile ilgili kısımlar aynıdır. Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardı açısından IASC'ye göre; standart banka ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere her türlü işletme tarafından uygulanır. TMSK'ya göre; halka açık olsun ya da olmasın bu standarda göre hazırlanıp sunulan tüm genel amaçlı finansal tablolara uygulanacaktır. SPK'ya göre; konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak mali tabloların bu kısımdaki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur. Kapsam açısından; IASC ve TMSK'nın hükümleri SPK'ya nazaran daha genel kapsamlıdır. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ülkemiz dahil birçok ülkede genel kabul görmüştür. Bu nedenle daha kapsamlıdır. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ülkemizdeki bütün genel amaçlı finansal tablolar için uygulanmaktadır. Ancak bu bizim ülkemizle sınırlı olduğu için IAS/IFRS'ye göre daha az kapsamlıdır. SPK ise; halka açık şirketlerde uygulanan standartlar yayınladığı için daha dar kapsamlıdır.

İkinci bölümde; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu kısmının hükümleri aynıdır.

Üçüncü bölümde; mali tablolara ilişkin genel ilkeler yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, gösterimde tutarlılık, önemlilik ve toplulaştırma, mahsup: varlıklar ve yükümlülükler, mahsup: gelirler ve giderler,

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

mahsup: diğer faaliyetler, mali tablolarda karşılaştırmalı bilgi ve mali tablo hazırlama dönemi ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır. IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan mali tabloların yapısı ve içeriği kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte tek fark, SPK’da mali tabloların bağımsız denetimden geçip geçmediği ile ilgili bir madde yer almaktadır. IASC ve TMSK’da böyle bir maddeye yer verilmemiştir.

Dördüncü bölümde; bilanço kısmı yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; bilançonun hazırlanması, bilançoda cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı, bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı, bilançoda ayrıca gösterilme için gerekli şartlar, bilançonun tablo kısmında veya dipnotlarında gösterilecek bilgiler: genel ilkeler ve öz sermaye kalemlerinin gösterimi ile ilgili özel hükümler kısımları aynıdır. IASC, TMSK ve SPK açısından finansal tabloların sunuluşuna ilişkin muhasebe standardında yer alan bilançonun tablo kısmında yer alacak bilgiler kısmının hükümleri aynı olmakla beraber, TMSK’da ve SPK’da canlı varlıklar maddesi ayrıca belirtilmektedir. IASC’de canlı varlıklar maddesine yer verilmemiştir.

Beşinci bölümde; gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosu yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; dönem kar ve zararı, gelir tablosunun tablo kısmında bulunması gerekli bilgiler, gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnotlarda sunulması gerekli bilgiler, giderlerin esaslarına göre gösterimi yöntemi, giderlerin fonksiyonlarına göre gösterimi yöntemi, yöntemlerin seçimi, gelir tablosu dipnotları, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır.

Altıncı bölümde; dipnotlar kısmı yer almaktadır. Finansal tablolara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; dipnotların yapısı, dipnotların sunumu, dipnotlarda muhasebe politikalarının sunumu, önemli değerlendirme varsayımları ve diğer açıklamalar ile ilgili kısımların hükümleri aynıdır.

## **2. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 2)**

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp

TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

karşılaştırdığımızda;

Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç ve kapsam yönünden aynıdır. Tanımlar açısından, IASC ve TMSK'da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK'da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur.

İkinci bölümde; stokları değerlendirme kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; stokların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, maliyet tespitine ilişkin yöntemler ve net gerçekleşebilir değer hükümleri aynıdır. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında SPK LİFO yöntemine de yer vermiştir. IASC ve TMSK bu uygulamayı standartta kaldırmıştır. TMSK ve SPK'da canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümleri aynıdır. IASC, konuyla ilgili tebliğde açıklama yapmamıştır.

Üçüncü bölümde; gider olarak mali tablolara alma kısmı yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; gider olarak kaydetme kısmının hükümleri aynıdır.

Dördüncü bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; kamuya açıklanacak hususların yer aldığı hükümler birbiriyle aynıdır.

### **3. Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 7)**

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam, tanımlar, nakit akım tablosunun düzenlenme gereği, nakit ve nakit benzeri kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

İkinci bölümde; nakit akım tablosunun düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit akım tablosunun sunumu, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

Üçüncü bölümde; nakit akımlarının raporlanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; esas faaliyetlere ilişkin nakit akımlarının raporlanması kısmının hükümleri aynı olmakla birlikte, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının raporlanmasında dolaylı (net) ve dolaysız (brüt) yöntem uygulama seçenekleri verilmekte olup tek fark; TMSK’da brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız (brüt) yöntem seçilmiştir. IASC ve SPK her iki yönteminde kullanımını isteğe bağlı bırakmıştır. Bununla birlikte, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akımlarının raporlanması ve nakit akım tablosunun netleştirilmesine ilişkin esaslar kısımlarında yer alan hükümler ise aynıdır.

Dördüncü bölümde; diğer kısımlarla ilişkili hükümler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akımları, faiz ve temettüleri, vergiler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi teşebbüsteki yatırımlar ve işletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin iktisabı ve elden çıkarılması kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

Beşinci bölümde; nakit akım tablosuna alınmayan işlemler yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit dışı işlemler kısmında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

Altıncı bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Nakit akım tablosuna ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri ve diğer açıklamalar kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

#### **4. Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 18)**

Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam ve tanımlar kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

İkinci bölümde; hasılatın ölçümü ve işlemlerin ayrıştırılması yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; hasılatın ölçümü ve işlemlerin ayrıştırılması kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

Üçüncü bölümde; hasılatın unsurları yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; mal satışı, hizmet satışı, faiz, royalti ve temettü kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

Dördüncü bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Hasılatla ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; hasılatla ilgili yapılacak açıklamalar kısmında yer alan hükümler bakımından aynıdır.

**5. İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 24)**

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç ve kapsam kısımlarında yer alan hükümler bakımından aynıdır. IASC ve TMSK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan ilişkili taraf açıklamalarının amacı aynıdır. SPK ise, ilişkili taraf açıklamalarının amacı konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir. IASC, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardında yer alan; ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki tanımları aynıdır. TMSK, tazminatın tanımına yer vermiştir. IASC ve SPK'da tazminatın tanımı yapılmamıştır. IASC ve TMSK kilit yönetici personelin tanımını yapmıştır. SPK'da kilit yönetici personelin tanımını yapılmamıştır.

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

İkinci bölümde; ilişkili tarafların kapsamı yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; ilişkili tarafların kapsamının hükümleri aynıdır.

Üçüncü bölümde; ilişkili taraflar hakkında kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; kamuya açıklanacak hususlar kısmının hükümleri aynıdır.

#### **6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (IAS/TMS 40)**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarını bölümler bazında sınıflandırıp karşılaştırdığımızda;

Birinci bölümde; amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; amaç, kapsam, tanımlar ve genel açıklamalar kısımlarının hükümleri aynıdır.

İkinci bölümde; yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yatırım amaçlı gayrimenkullerin mali tablolara alınması kısmının hükümleri aynıdır.

Üçüncü bölümde; ilk değerlendirme işlemi yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; ilk değerlendirme işlemi ile ilgili kısmın hükümleri aynıdır.

Dördüncü bölümde; sonraki harcamalar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; sonraki harcamalar kısmının hükümleri aynıdır.

Beşinci bölümde; mali tablolara ilk alınmadan sonraki değerlendirme yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; uygun model seçimi, makul değer modeli, makul değerlin güvenilir bir şekilde ölçülememesi ve maliyet modeli ile

## TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

ilgili kısımların hükümleri aynıdır.

Altıncı bölümde; gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; gayrimenkullerin nevi değiştirmeleri ile ilgili kısmın hükümlerin aynıdır.

Yedinci bölümde; yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması ile ilgili kısmın hükümlerin aynıdır.

Sekizinci bölümde; kamuya açıklanacak hususlar yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe standardı, IASC, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; makul değer ve maliyet modeli ile makul değer modeli kısımlarının hükümleri aynıdır.

### SONUÇ

Ekonomi dünyasındaki mevcut gelişmelerin paralelinde finansal raporlamada da önemli değişikler meydana gelmiştir. İşletmeler, finansal tablolarını uluslar arası finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamak durumundadırlar. Bu çerçevede ülkemizdeki standart koyucu kuruluşların yayınlamış oldukları muhasebe standartlarının IFRS'ye uyumu bu çalışmanın esas amacını oluşturmuştur. En çok uygulanan ve uygulanması gereken muhasebe standartlarından altı tanesi seçilmiş, benzerlik ve farklılıkları ortaya konmuştur.

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı açısından ortaya çıkan temel farklılıklar şoyledir:

Kapsam açısından IASC/IASB daha kapsamlıdır. Çünkü lkemizde dahil birçok ülkede faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. TMSK açısından ise TMS 1'i ülkemizde sunulan tüm genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmelerde uygulanması gerekmektedir. SPK'nın ise, diğerlerine nazaran kapsamı sınırlıdır. Çünkü SPK'nın konuya ilişkin düzenlemeleri IASC'deki güncel düzeltmeleri yansıtmemektedir.

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

Standartta; bilançonun hazırlanması kısmında temel farklılık olarak, cari ve cari olmayan varlıklar, kısa ve uzun vadeli kaynaklar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmakta, fakat böyle bir ayrımı uygulama konusunda ilgililer serbest bırakılmaktadır. Ülkemizde ise, bilançoda cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı, bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı yapılmaktadır. Öz sermaye değişim tablosuyla ilgili düzenlemeler üç standart açısından da aynıdır. Fakat, IASC/IASB ve SPK öz sermaye değişim tablosu, gelir tablosu ve bilanço ile ilgili tablo modellerini yayınlamıştır. Ancak TMSK tablo modellerini yayınlamamıştır.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından genel olarak birbiri ile örtüşmektedir. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında SPK LİFO yöntemine de yer vermiştir. IASC ve TMSK bu uygulamayı standartta kaldırmıştır. Tanımlar açısından, IASC ve TMSK'da; Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları verilmiştir. SPK'da; Stoklar ve Net Gerçekleşebilir Değerin tanımı yer almakta olup Gerçeğe Uygun Değerin tanımı yoktur. Ayrıca, TMSK ve SPK canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetine ilişkin hükümlere yer vermiştir. IASC, konuyla ilgili tebliğde açıklama yapmamıştır.

Nakit Akım Tablosuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından karşılaştırıldığında; işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarının raporlanmasında, dolaylı (net) ve dolaysız (brüt) yöntem uygulama seçenekleri verilmekte olup tek fark; TMSK'da brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği dolaysız (brüt) yöntem seçilmiştir. IASC ve SPK her iki yönteminde kullanımını isteğe bağlı bırakmıştır.

IASC/IASB; TMSK ve SPK muhasebe standartları nakit akım tablosunun düzenlenmesi ve hükümleri açısından birbiriyle büyük ölçüde örtüşmektedir. Bununla birlikte, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde, nakit akım tablosu, nakit girişleri ve çıkışlarını toplu olarak ayrı başlıklar halinde göstermekte olup; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak faaliyet bazında ayırmamaktadır. En önemli fark olarak da bu kısım gösterilebilir.

Hasılat İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı incelendiğinde genel olarak, hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ile ilgili herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı; IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından büyük ölçüde örtüşmektedir. Bununla birlikte bazı farklılıklar da ortaya çıkmıştır. IASC/IASB ve TMSK açısından ilişkili taraf açıklamalarında; ilişkili taraf açıklamalarının amacı yer almaktadır. SPK ise, ilişkili taraf açıklamalarının amacı konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir.

IASC/IASB, TMSK ve SPK açısından ilişkili taraf açıklamalarında; ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki tanımları yer almaktadır. Bunun yanı sıra, TMSK, tazminatın tanımına yer vermiştir. IASC/IASB ve SPK'da tazminatın tanımı yapılmamıştır. IASC/IASB ve TMSK kilit yönetici personelin tanımını yapmıştır. SPK'da kilit yönetici personelin tanımını yapılmamıştır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Muhasebe Standardı incelendiğinde genel olarak, hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ile ilgili herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

Çalışma kapsamına alınan standartlar TMS/TFRS ve SPK muhasebe standartlarının, IAS/IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni de, her ülkenin mevcut muhasebe uygulamalarının ve mali yapısının farklı olmasıdır.

Muhasebe de ortak dil oluşturma yolunda uluslar arası finansal raporlama standartlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tüm ülkelerde aynı biçimde uygulanması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır.

TMSK ve SPK'nın IFRS'ye büyük ölçüde uyumlu olduğu ortaya çıkmıştır. Uluslararası uyumun sağlanması büyük önem arz etmektedir. Ancak, ülkemizde hala çok başlı bir uygulama mevcuttur. Uluslararası uyumdan önce ulusal uyumun sağlanması gerekmektedir. SPK bilindiği üzere halka açık şirketleri kapsamına almaktadır. TMSK'da halka açık olsun olmasın tüm

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

işletmeleri kapsamaktadır. Ulusal açıdan asıl sorun burada başlamaktadır. Halka açık bir şirket TMSK'ya göre mi yoksa SPK'ya göre mi finansal tablolarını hazırlayacaktır? Her iki kuruluşta tebliğler yayınlamakta ancak işletmelerin hangi kuruluşu esas alacağı hala önemli bir sorun teşkil etmektedir.

Çalışma kapsamına alınan standartlar büyük ölçüde birbiriyle uyumlu olduğuna göre ülkemiz açısından çözülmesi gereken asıl problem standart koyucu ve yayınlayıcı kuruluşun hangisi olacaktır. İşletmelerin hem ulusal hem de uluslararası açıdan birbiriyle uyumlu finansal tablolar yayınlaması gerekmektedir. Tek başına uluslararası uyum yeterli değildir.

Bu anlamda, TMSK ve SPK'nın bu karmaşaya bir son vermesi ve aynı çatı altında toplanarak faaliyetine devam etmesinin gerektiği düşünülmektedir.

## KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Nalan, (2007), "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan, s.101-117
- AKDOĞAN, Nalan, (2006), "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uygulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart, s.1-28
- AKSOY, Tamer, (2005), "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran, s.182-199
- BAŞPINAR, Ahmet (2004), "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", s.42-57  
<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar>
- DEMİR, Volkan ve Ömür Süer Öztekin, (2006), "Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinin Türkiye'deki Muhasebe Eğitimine Etkileri", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim, s.31-44
- ÖZKÖK, Servet (2000), "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları", Sayı:2, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, s.87-94
- SAĞLAM, Necdet, (2004), "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, s.49-52
- SÖNMEZ, Feriştah (2003c), "9 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Amortisman Muhasebesi", Yaklaşım Dergisi, Mayıs, s.1-13  
<http://www.web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez>
- TETİK, Nilüfer ve Burcu Demirel, (2004), "2-4 ve 9 No'lu TMS'nin Konaklama İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, s.127-135
- TORAMAN, Cengiz ve M. F. Bayramoğlu (2006), "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, s.457-480
- ULUSAN, Hikmet (2005), "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, s.9-30
- ÜSTÜNDAĞ, Saim, (2000), "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, s.31-57
- ÜSTÜNEL, Bülent, (2003), "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

Dilek ŞAHİN – Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

- Mali Çözüm Dergisi, Sayı:6, Nisan, s.1-6
- YALKIN, Yüksel Koç, V. Demir ve D. Demir (2006), *“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”*, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Kasım, s.291-307
- YALKIN, Yüksel Koç (2002), *“Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran, s.1-8.