

**KKTC'deki Muhasebe Uygulamaları ile Uluslararası
Muhasebe Standartları Arasındaki Farklılıkların
Finansal Tabloların Sunumu, Stokların
Muhasebeleştirilmesi ve Hasılatların
Muhasebeleştirilmesi Açısından Kıyaslanması ve Bir
Ticaret İşletmesinde Örnek Olay Çalışması**

Ata Kalaycıoğlu

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsüne İşletme Yönetimi
dalında Yüksek Lisans Tezi olarak
sunulmuştur.

Doğu Akdeniz Üniversitesi
Aralık 2017
Gazimağusa, Kuzey Kıbrıs

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsü onayı

Doç. Dr. Ali Hakan Ulusoy
L.E.Ö.A. Enstitüsü Müdür Vekili

Bu tezin İşletme Bölümü dalında Yüksek Lisans gerekleri doğrultusunda hazırlandığını onaylarım.

Prof. Dr. Şule Melek Aker
İşletme Bölümü Başkanı

Bu tezi okuyup değerlendirdiğimiz, tezin nitelik bakımından İşletme Bölümü Yüksek Lisans gerekleri doğrultusunda hazırlandığını onaylarız.

Prof. Dr. Mustafa İlkan
Tez Danışmanı

Değerlendirme Komitesi

1. Prof. Dr. Mustafa İlkan

2. Doç. Dr. İlhan Dalcı

3. Doç. Dr. Rukiye Kilili

ÖZ

Bu çalışmanın amacı Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi arasında uyumlaştırma sonucu meydana gelen farklılıkları tespit etmektir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nin uyguladığı muhasebe sistemi açıklanmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile arasındaki kıyaslamaya yer verilmiştir. Belirlenen standartlar Finansal Tabloların Sunumu, Stokların Muhasebeleştirilmesi ve Hasılatın Muhasebeleştirilmesi standartlarıdır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ni oluşturan temel muhasebe kavram ve ilkelerine yer verilmiştir. Uyumlaştırmada Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde faaliyette olan örnek bir işletmenin, mali tabloları işletmeden alınarak uyumlaşma sonucu meydana gelen farklılıkların analizi yapılmış ve yorumlanmıştır. Takiben Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgiler verilip, örnekli anlatım yapılmıştır. Küreselleşmeyle birlikte, finansal tabloların bütün kullanıcıların anlayabileceği bir şekilde düzenlenmesi ihtiyacı, ortaya çıkmıştır.. UFRS'nin kullanılmasıyla, finansal tablolar sadece anlaşılır ve kullanışlı değil aynı zamanda daha şeffaf hale gelmişlerdir. Bu çalışmada Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) göre hazırlanan temel finansal tablolar, düzeltme kayıtları yapılarak, UFRS'ye uygun hale getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe Standartları, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Envanter, Finansal Raporlar.

ABSTRACT

The aim of this study is to identify the differences between the International Accounting Standards and the Uniform Accounting System applied in the Turkish Republic of Northern Cyprus. The accounting system applied by the Turkish Republic of Northern Cyprus has been explained and the comparison with International Accounting Standards has been included. Specified standards, Presentation of Financial Statements, Inventory Accounting and Revenue Recognition. Basic accounting concepts and principles that make up TDMS are included. In the harmonization, an example of operating company operations in the Turkish Republic of Northern Cyprus was analyzed and interpreted as a result of the harmonization of the financial tables. Subsequently, information on International Financial Reporting Standards was given and a sample presentation was made. Need for financial statements prepared to be comprehensible by all of the users were arisen as a result of globalization. International Financial Reporting Standards (IFRS) has become more spread to meet this need. IFRS made financial statements not only comprehensible and useful but also more transparent. In this study, financial statements based on Turkish Uniform Chart of Accounts are harmonized with IFRS.

Keywords: International Accounting Standarts, Turkish Repuclic of North Cyprus, Inventory, Financial Statements.

TEŞEKKÜR

Çalışmanın planlanmasında ve yürütülmesinde bilgi ve deneyimlerini bana aktaran ve her daim yanımda olan tez danışmanım Prof. Dr. Mustafa İlkan'a, çalışmam boyunca yardımlarını esirgemeyen Doç. Dr. İlhan Dalcı ve Prof. Dr. Sami Fethi'ye,yaşamım boyunca her zaman yanımda olduğu gibi çalışmam süresince de yanımda olan, maddi ve manevi desteğini esirgemeyen aileme ve niőanlıma,

Sonsuz Teőekkürler.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
TEŞEKKÜR	v
KISALTMALAR	xii
TABLO LİSTESİ	xiii
1. GİRİŞ	1
1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi Tarihsel Gelişimi	1
1.2 KKTC’de Kullanılan Muhasebe Sistem	4
1.3 Araştırmanın Amacı ve Önemi	5
1.4 Araştırmada Kullanılan Yöntem	6
1.5 Araştırmanın Sınırlılıkları	6
2 TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	8
2.2 Muhasebenin Temel Kavramları	8
2.2.1 Sosyal Sorumluluk	8
2.2.2 Süreklilik	9
2.2.3 Dönemsellik	9
2.2.4 Parayla Ölçülme	9
2.2.5 Maliyet Hesabı	9
2.2.6 Belgelendirme	9
2.2.7 Tutarlılık	9
2.2.8 Tam Açıklama	10

2.2.9 Önemlilik.....	10
2.2.10 İhtiyatlılık.....	10
2.2.11 Özün Önceliği.....	10
2.3 Mali Tabloların Biçimi ve Düzenleme İlkeleri.....	10
2.4 Temel Mali Tablolar.....	11
2.4.1 Gelir Tablosu İlkeleri.....	11
2.4.2 Bilanço İlkeleri.....	11
2.4.3 Varlıklara İlişkin İlkeler.....	12
2.4.4 Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	12
2.4.5 Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	12
2.5 Ek Mali Tablolar.....	12
2.5.1 Satışların Maliyet Tablosu.....	12
2.5.2 Fon Akım Tablosu.....	13
2.5.3 Nakit Akım Tablosu.....	13
2.5.4 Kar Dağıtım Tablosu.....	13
2.5.5 Öz Sermaye Tablosu.....	13
2.6 Hesap Çerçevesi.....	13
2.7 Hesap Planı.....	14
2.7.1 Tek Düzen Hesap Planı.....	14
2.7.1.1 Bilanço Hesapları.....	14
3 KKTC’de UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ’nde FİNANSAL TABLO AÇISINDAN TMS 1’in UYGULANMASI.....	17
3.2 UMS’ye Göre Finansal Durumablosunda Olması Gereken Bilgiler.....	18
3.3 Gelir Tablosu ve Ek Olarak Sunulması Gereken Bilgiler.....	19
3.4 Öz Kaynak Değişim Tablosunda Bulunması Gereken Bilgiler.....	20
3.5 Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar.....	20

3.6 TMS 1 ile TDMS Arasında Mali Tabloların Düzenlenmesinden Dolayı Oluşan Farklar.....	21
4 STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'nın KARŞILAŞTIRILMASI.....	26
4.1 TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	27
4.2 Stokların Değerlendirilmesi.....	28
4.3 Stokların Dönüşüm Maliyetleri.....	28
4.4 Diğer Maliyetler.....	29
4.5 İşletmelerin Hizmeti Kapsayan Stok Maliyetleri.....	29
4.6 Maliyetin Ölçümü.....	30
4.7 Stok Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Hesaplama Yöntemleri.....	32
4.8 Stokların Tahmini Satış Değerinden Düşürülen Tahmini Giderlerin Hesaplanması.....	31
4.9 Stok Satışlarının Gider Olarak Yansıtılması.....	31
4.10 Sunulan Finansal Tablolarda Yer Alan Dipnotlarının Açıklandığı Hususlar.....	31
4.11 Mevcut Dönem Sürecinde Gider Olarak Yansıtılan Stoklar.....	32
5 HASILATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'nın KARŞILAŞTIRILMASI.....	33
5.1 Vadeli Satışlar.....	33
5.1.1 Riskin Oluşumuna Dayalı Satışlar.....	34
6 OLAY ÇALIŞMASI ve METODOLOJİSİ	38
6.1 Nicel Araştırma ve Modelleri.....	38
6.2 Nitel Araştırma ve Modelleri.....	38

6.3 Araştırmada Kullanılan Yöntem (Örnek Olay Çalışası).....	39
6.4 Veri Toplama Tekniği (Birincil Veri veya İkincil Veri Toplama) Gerçekleri ve Seçilen Konu İçin Kullanılan Yöntem.....	40
6.4.1 Birincil Veriler.....	40
6.4.2 İkincil Veriler.....	41
7 KKTC’de FAALİYET GÖSTEREN BİR ŞİRKETİN OLAY ÇALIŞMASI ve OLUŞAN MALİ TABLOLARIN ANALİZİ.....	43
7.1 KKTC’de Uygulanan Muhasebe Kuralları ve TMS 1’e Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosu’nun Biçimsel Yapısı ve İçeriğinin Karşılaştırılmalı Analizi.....	46
7.2 KKTC’de Uygulanan Muhasebe Standardı ve Stokların Muhasebeleştirilmesi Standardı’nın Karşılaştırılmalı Analizi.....	49
7.3 KKTC’de Uygulanan Muhasebe Standardı ve Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Standartları’nın Karşılaştırılmalı Analizi.....	51
8 SONUÇ ve ÖNERİLER.....	55
KAYNAKLAR.....	58

KISALTMALAR

KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KVYK	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 1	Finansal Tabloların Sunumu
TMS 2	Stokların Muhasebeleştirilmesi
TMS 18	Hasılatların Muhasebeleştirilmesi
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Denetimi Standartları Kurulu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UVYK	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Sunulan Bilanço ile Türkiye Muhasebe Standardı 1'e Göre Sunulan Finansal Durum Tablosu'nun Uygulama Açısından Kıyaslanması.....	23
Tablo 2: Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Sunulan Gelir Tablosu ile Türkiye Muhasebe Standartı 1'e Göre Sunulan Gelir Tablosu'nun Uygulama Açısından Kıyaslanması.....	24
Tablo 3: TDMS'ye Göre Düzenlenmiş Bilanço.....	44
Tablo 4: TDMS'ye Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu.....	45
Tablo 5: TMS'ye Göre Uyarlanmış Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	47
Tablo 6: TMS'ye Göre Uyarlanmış Gelir Tablosu.....	48
Tablo 7: Örnek İşletme'ye Ait TDMS ve TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi Standardı Arasında Meydana Gelen Farklılıklar	51
Tablo 8: Örnek İşletme'ye ait TDMS ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Arasında Meydana Gelen Farklılıklar Gelir Tablosu Farklılıkları.....	52
Tablo 9: Örnek İşletme TMS'ye Uyumlaştırılmış Finansal Durum Tablosu.....	53
Tablo 10: Örnek İşletme TMS'ye Uyumlaştırılmış Gelir Tablosu.....	54

Bölüm 1

GİRİŞ

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi

Teknolojinin sürekli gelişimi ve teknoloji yanında sanayinin de gelişmesi, işletmelerin hacim ve faaliyetlerinin artmasını sağlamıştır. Gerçekleşen faaliyetin sürekli büyümesi ülkelere ödenecek vergi gelirini artırmaktadır. Şirketlerin faaliyetleri sonucu artan sermayelerinin etkisiyle, farklı ülkelerde gerçekleşen faaliyetlerde (çok uluslu şirketler) ve finansal raporların hazırlanmasında, ülke sınırları haricinde de geçerli muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç artmıştır (Evcı S., 2008:11-14).

2000 yılında Türkiye Muhasebe Denetimi Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından başlatılan uyumlaştırma çalışmaları sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) diğer ülkelerde geçerliliğinin sağlanması için ortaya çıkan uyumlaşma çalışmalarının başlıcaları aşağıda belirtilmiştir (Evcı S.,2008:11-15).

- Faaliyetleri ile birlikte artan sermayelerin uluslararasılaşması süreci.
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren aynı şirketlerin yapılanması.
- TMUDESK tarafından belirlenmiş finansal raporlama standartlarının uygunluğu ve doğruluğunun belirlenen kriterlere göre denetleyen şirketlerin oluşumu.
- Ortak pazarda faaliyetini sürdüren ülkelerin para, maliye ve vergi politikalarını gerçekleştirmeyi hedefleyen çalışmalar.
- Gerçekleşen uluslararası düzenlemelerde sağlanan gelişmeleri değerlendirmek ve

ve gereken tedbirleri almak.

- Gelişme gösteren ülkelerin uyumlaşma sonucu elde edeceği farklılıklarının belirlenmesi.

UMS'nin oluşumu ve geliştirilip uygulanmasını T穆DESK sonrası kurulan Uluslararası Muhasebe Komitesi 1973-2001 yılları arasında sürdürmüştür. Fakat uzun yıllarca yürütülen bu oluşum çalışması başarılı olmamış ve alınan tepkiler sonucu UMSK bu görevi üstlenmiştir (Evcı S.,2008:11-15). Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal tabloların, tüm ülkelerde aynı anlamı içeren bilgileri içermesini öngörmesi ve bununla birlikte oluşan farkı en aza indirgeyen bir uygulama olacağına inanılmaktadır (Erdem, 2012).

Bu yönde, geliştirilen ve geliştirmeye devam edilen Uluslararası Muhasebe Standartları, ortak bir lisan, güvenilir ve ülkelerce anlaşılır bir standart olarak sürekli yenilenmektedir.(Ercan, 2016: 49-56).

Muhasebe mesleğini icra eden kişilerin en önemli amacı ödenecek verginin tespit edilmesidir. Muhasebe standartlarının amacı ise gerçeği yansıtan ve dürüst finansal raporlamaları içermesidir. Muhasebe standartları, halka açık hisseleri içeren şirketleri ve küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) finansal tablolarının hazırlanıp sorumlu mercilere sunulması için yenilikler meydana getirmektedir. Türkiye Cumhuriyeti'ne muhasebe standartlarını dahil eden mevzuat, halkın iktisadi yatırımlarını artırmayı hedefleyen Sermaye Piyasa Kurulu (SPK) tarafından geliştirilmiştir. Daha sonra işletmelerin ve KOBİ'lerin sunduğu finansal raporlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'dan (UFRS) tercüme edilerek Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak adlandırılmış ve resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Avrupa Birliği'nin öngördüğü muhasebe standartlarına uyumlaştırmak amacıyla Türkiye Muhasebe Ve Denetimi Standartları

Kurulu (TMUDESK) yeniden oluşturulmuştur (Yalkın,1997:13). Ayrıca bağımsız denetim yapan kişilerin denetim standartları da bu kurul tarafından belirlenmiştir. TMUDESK'ten sonra yapılan uyumlaştırma çalışmalarını Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) devralmıştır. 2011 yılında TMSK kapanmış ve yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) görevi devralmıştır(Karasu R.,2014:90-93).

TMS, Avrupa Birliği muhasebe standartları olan UFRS'nin Türkiye Cumhuriyeti muhasebe uygulamalarına uyarlanmış şeklidir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde (KKTC) kullanılan muhasebe sisteminde şirketler yasası ve vergi usul yasası ile güçlendirilen tek düzen muhasebe sistemi kullanılmakta olup muhasebe standardı yasası yer almamaktadır (khk.kamunet.net). TDMS'nin amacı bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin faaliyetleri sonucu meydana gelen işlemlerin, güvenilir ve anlaşılır bir şekilde mali tabloların tek düzen hesap planı çerçevesinde sunulmasını sağlamaktır. Sunulan bilgilerin açık ve anlaşılır olması, işletmelerin aynı sektör dahilinde olmaları şartı ile birbirleri arasındaki kıyaslanmanın daha kolay yapılmasına olanak vermektedir. İşletmelerin farklı dönemlerdeki mali tabloları aracılığı ile yapılan karşılaştırmalarında da aynı ifadelerin yer alması işletmelere ilgililer tarafından güven duyulmasını sağlamaktadır. TDMS'de tek işletme dilinin kullanılması hedeflenmiştir. TDMS'de uygulanan standartlarda farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe kavramı,muhasebe politikaları ve mali tabloları içeren ilkelere uyması zorunludur.

TDMS uygulayan ülkelerin Maliye Bakanlıkları tarafından belirlenen tutarı aşmayan işletmeler bilanço ve gelir tablosunu sunmak zorundadırlar.

Ek mali tabloların sunumu ise isteğe bağlı olarak sunulmaktadır. (Yalkın Koç Y., 2012:23-41).

İşletmelerin sürdürdükleri faaliyetler için sermaye artırımlarının hangi amaçlar için kullanıldığını, yönetimini ve faaliyetler sonucu oluşturulan finansal raporların bağımsız kişi veya uzman şirketler tarafından denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. TDMS’de sermaye sahipleri yatırımlarının işletme faaliyetlerinde hangi amaçlar için kullanıldığını görebilmektedirler. Bununla birlikte faaliyetler sonucu oluşturulan raporlar ile şirketin mevcut durumu hakkında bilgi sahibi de olabilmektedirler.

1.2 Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde Kullanılan Muhasebe Sistemi

KKTC’deki şirketler yasası, şirket hisselerine sahip kişi veya kişilerin sahip olduğu haklarını, direktörlerin görevlerini, yapılması öngörülen işlemleri, mali tabloların hazırlanması ve denetimi ile şirket faaliyetlerinin bir sistem çerçevesinde yürütülmesi ile ilgili kuralları içermektedir. KKTC’de uygulanan muhasebe sistemi ve sonrasında yapılan denetimler Şirketler Yasası’nın öngördüğü şekilde uygulanır (<http://www.rkmmd.gov.ct.tr>).

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ilan edildikten bir süre sonrasına kadar Kıbrıs Cumhuriyeti’nde uygulanan muhasebe standartlarını uygulamış ve aynı kuralları içeren Şirketler Yasası’nın öngördüğü kurallar çerçevesinde hesaplar hazırlanmıştır. Gerçekleşen faaliyetlerin (mal ve hizmet alım-satımı) muhasebe defterlerine kayıt edilmesi ve bu defterlerin denetimi Şirketler Yasası’nın öngördüğü yasalar ile yapılmaktadır.

2001 yılından itibaren bankalarda da tek düzen hesap planı yasal olarak yürürlüğe girmiştir.

Maliye Bakanlığı, denetim yapan kişilere Şirketler Yasasına (Fasıl 113) dayanarak denetim yetkisini vermektedir.(Fasıl 113 Şirketler 28/74, 7/77, 30/83, 28/87, 65/89, 56/91, 42/97, 29/2003 ve 35/2007 sayılı Yasalarla değiştirilmiş şekliyle).

2001 yılında KKTC’de faaliyette bulunan şirketlerin hesaplarını bilanço esasına dayalı tutan işletmelerin hesaplarının düzenlenmesi ve vergi dairesine sunulması resmi gazetede yayınlanarak yasal çerçeveye dahil edilmiştir. İşletmenin faaliyetleri sonucu devlete ödemeleri gereken vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlayan Vergi Usul Yasası güçlendirilmiştir (Burkay H.,2016:33-40).

Şirketler Yasası (Fasıl 113), şirket kuruluşu, hesapların tutuluş ve yönetimini belirlerken, devlet tarafında yasal olarak muhasebe ve denetimin şeklini, Vergi Usul Yasası belirlemektedir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde muhasebe standardı yasası bulunmamaktadır. Yürürlükte olan tek düzen muhasebe sistemi bir standart getirmiştir. İşletme tarafından üretilen veya satın alınan mal veya hizmetin işletmeye kazandırılana kadar yapılan tüm harcamaların toplanarak maliyetinin bulunduğu esasa göre (mal oluş bedeli esası) ve borç ve alacak taraflarının eşitliğini gösteren sistem kullanılmaktadır (Çapkıner Tosun E., Atai G.,2015:56-57).

1.3 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Avrupa Birliği’nde uygulanan UFRS’nin uyarlanması olan Türkiye Muhasebe Standartlarının, uluslararası piyasada yer almak ve bu standartları kullanan işletmelerin uluslararası şirketler ile mukayesesini yapabilmek için KKTC’de kullanılan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırmalı bir çalışma yapılması ve sonuçlarının ortaya çıkarılması, bu çalışmanın en önde gelen amacı olup, uluslararası ilişkilerde KKTC’nin uluslararası muhasebe sistemlerine uyumluluğu açısından da bu çalışma önem taşımaktadır.

Mali tablolardaki bilgilerin tutarlılığı ve karşılaştırılmalı çalışmalar yapılabilmesi konusunda olumsuzluklara yol açan farklılıkları ortadan kaldırmak için muhasebe tekniklerinin hem yerel hem de uluslararası olarak standartlaştırılması

önemli bir ihtiyaçtır. İleride yapılacak çalışmalarda TMS standartlarının tek düzen muhasebe sistemi'nde oluşan farklılıkları giderecek uygulamalara geçildiği takdirde ülke ekonomisine katkısı da olacaktır.

1.4 Araştırmada Kullanılan Yöntem

Araştırmada, örnek olay çalışması yapılmıştır. Bu araştırma yönteminde Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren bir işletmenin tek düzen muhasebe sisteminde sunulan mali tabloları ele alınmıştır. Tecrübeli muhasepler ile birebir görüşme (mülakat) tekniği ile elde edilen veriler ışığında Uluslararası Muhasebe Standartları'na (UMS) uyumlaştırılmıştır. Elde edilen verilerden yararlanılmış ve yorumlama yapılmıştır.

Araştırmada yöntem olarak, yüz yüze görüşme yöntemi ile KKTC'de faaliyet gösteren bir işletmenin mali tabloları örnek olarak alınıp Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları/ Uluslararası Muhasebe Standartları'nın karşılaştırmalı analizi yapılmış ve bununla birlikte yorumlanmıştır.

1.5 Araştırmanın Sınırlılıkları

KKTC'de kullanılan Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nden, TMS standartlarına uyumlaştırılmış bulunan standart sayısı çok fazla olduğundan, araştırma belirli uygulamalar ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamalar çerçevesinde bilanço ve gelir tablosundaki yapısal farklılıklar, hasılat ve stokların muhasebeleştirilmesinin karşılaştırmalı analizi, kapsam ve muhasebe işlemlerinin nasıl yansıtıldığı incelenmiştir. Çalışmaya ait ilk sınırlılık, çalışmada kullanılan örneklem büyüklüğüdür. Çalışmada, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren bir ticari işletme baz alınmıştır. Bu ticari işletmeye ait bilanço ve gelir tablosu kullanılmıştır. Bir diğeri sınırlılık ise, Uluslararası Muhasebe Standartları'na ait standart sayısı fazla olduğundan bu çalışma TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu,

TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile ilgili üç standart ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamalar doğrultusunda karşılaştırılmalı analiz gerçekleştirilmektedir.

Bölüm 2

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TDMS)

Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS), gerçekleşen muhasebe uygulamalarında, muhasebe kavramlarının prensip edinilerek aynı ilkeleri benimsemiş, tek hesap planının kullanıldığı ve aynı içerikten oluşan mali tablolar ile aynı içerikli raporları gerekli mercilere sunar. Bu sistem, birçok ülkede kullanıldığı ve uygulama alanının geniş olmasından dolayı kavram ve ilkeleri genel kabul görmüştür. TDMS'nin esasları olarak adlandırılan muhasebe kavramları, mali tabloların biçimi, muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı olarak üç kısımda incelenmektedir (Yalkın K.Y., 2012: 23-34)..

2.1 Muhasebenin Temel Kavramları

Hukukta yer alan yasalar anayasaya aykırı olamaz. Muhasebenin de anayasası temel kavramlar olduğu için muhasebe de hiçbir işlem temel kavramlara dayandırılmadan yapılamaz.

Muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibidir;

2.1.1 Sosyal Sorumluluk

Muhasebe faaliyetlerinin sosyal sorumluluk kapsamında sürdürülmesi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte muhasebenin sınırlarını, amacını ve önemini belirtmektedir. Bu ifade, muhasebe organizasyonun ve muhasebe uygulamalarının; koordineli, bir biçimde yürütülmesinde, mali tabloların oluşturulmasında, yetkili mercilere takdim edilmesinde, seçilmiş kişilere veya gruplara özel olmamakla

birlikte tüm çıkarları gözeterek, bilgiye erişmede, gerçek, objektif ve adil davranılması ilkesine bağlıdır (Akdoğan N., Sevilengül O., 1999:6).

2.1.2 Süreklilik

Örgütlerin faaliyet alanlarına dair uygulamaları mutlak bir zaman çerçevesinde değil, mutlak süre olmadan devam ettirmesidir.

2.1.3 Dönemsellik

Örgütün varlığını sürdürebilmesi için devam ettirdiği faaliyet dönemi, diğer faaliyet dönemlerinden bağımsız olarak kayda geçirilir. Belirlenen döneme özgü neticeler incelenerek bir önceki dönemden ayrı ya da yalnızca içinde olunan dönem faaliyeti belirlenmektedir (Akdoğan N.,Sevilengül O.,1999:6-7).

2.1.4 Parayla Ölçülme

Ürün ve hizmet alışverişleri neticesi oluşturulan raporlamada, para birimi TL olarak belirtilir.

2.1.5 Maliyet Hesabı

Yasada belirtildiği gibi, örgütün elinde bulundurduğu para, örgüte olan borçların alınması ve uygulanan fiyatların oluşturulması veya uygun görülmeyen kalemler dışında, sahip olunan varlıklar, sahip olunurken harcanan değer ile muhasebeleştirilmektedir. Üretim değerinin tespit edilememesi sonucunda bu uygulanan işlemler gizli kalmaktadır (Akdoğan N.,Sevilengül O.,1999:8-9)

2.1.6 Belgelendirme

İşletmelerin sunduğu raporlar, ilgili tarafın anlayacağı şekilde ve işletmenin faaliyet durumunu plan çerçevesinde gösteren belgelerdir (Küçüksavaş, 2016: 20).

2.1.7 Tutarlılık

İşletmelerin bir dönem boyunca sunduğu raporlar ile, bu dönem zarfında işletmenin sürdürdüğü faaliyetlerin birbirleriyle bağdaşması ve karşılaştırıldığında,

aynı sonuçları vermesi zorunluluğu vardır. İşletme politikasında değişim söz konusu ise bunun etkileride dipnotlarda belirtilmelidir.

2.1.8 Tam Açıklama

İşletmelerce sunulan tabloların, ilgili kişi veya kurumlar tarafından anlaşılır bir dilde olması gerekmektedir.

2.1.9 Önemlilik

Yapılan bir işlemin, işletmeye mal olduğu bedelin veya kazandırdığı değerinin belirtilmesi, sunulan tablolar açısından önem arz etmektedir (Kalenderoğlu, 2009).

2.1.10 İhtiyatlılık

İşletmenin faaliyetleri ile alakalı risk taşıyan durumlarda, işletmenin bu risklere karşı karşılık ayırmasıdır. Risk değeri ne ise o değer kayıt altına alınmaktadır (Küçüksavaş, 2016).

2.1.11 Özün Önceliği

İşletmenin muhasebe kayıtları yapılırken, biçimden ziyade özlerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, bir sonraki yıla vadeli bir çekin yıl sonu bilançosunda alacak senetleri hesabına atılıp, diğer yılın bilançosunda, alınan çekler hesabında (özü gereği çekte vade olmaması nedeniyle) izlenmesi gerekmektedir (Arıkan, 2005).

2.2 Mali Tabloların Biçimi ve Düzenleme İlkeleri

Mali tablolar temel ve ek mali tablolar olmak üzere iki grupta incelenmekte ve temel mali tablolar ile ek mali tabloların işletmelerde raporlanma şeklini incelemektedir.

Gelir tablosu ve bilanço temel mali tabloları oluşturulurken, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve ek mali tablolar oluşturulmaktadır. Yatırım yapmak

isteyen kişilerin ve işletmelerin kredi ihtiyaçlarını gidermek, gelecekte gerçekleşecek nakit akımları ile ilgili değerlendirmeleri, işletmenin mevcut varlıkları ve kaynakları ile ilgili bilgilere ulaşmalarını sağlamak, mali tabloların amaçlarını oluşturmaktadır (Küçüksavaş,2016).

2.3 Temel Mali Tablolar

Temel mali tablolar, gelir tablosu ve bilançodan oluşmaktadır.

2.3.1 Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir Tablosu, bir işletmenin bir yıl zarfında elde ettiği gelir, bünyesinden ödemiş olduğu gider ile bunların oluşturduğu maliyet değerleri sonucunda kar veya zarar mı? yaptığını gösteren tablodur (Mourtsen ve diğerleri, 2009:87).

Uzun dönemde işletme bünyesinde yer alan ve bir yıllık süre zarfında satılmayan varlıkların izlendiği hesaplar, fiziksel olarak yer almayan varlıkların izlendiği hesaplardır. Maliyet hesapları, gider olarak farklı hesaplarda gösterilir (Kurt, 2003:67).

Beklenmeyen gelir veya giderler gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmektedir. Öngörülen karşılık değerleri karı daha düşük göstermek için kullanılamaz (Akdoğan ve Sevilengül, 1998:56). Belirsizlik gösteren durumlar ve koşul ile ilişkili maliyet, işletmenin yapmış olduğu satış ve bünyesinden harcanan giderlerde bu tabloda yansıtılmaktadır. Kar ise ayrı olarak dipnotlarda gösterilmektedir (Bozdemir, 2012:34).

2.3.2 Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin oluşturulmasındaki esas amaç, örgüte sermaye yatıran ya da elde edilen karı örgüt sermayesinde bırakanların, etkinlik gösteren örgüte sağladıkları kaynaklar ile örgüt yapısına giren varlıkların muhasebe kayıtlarının belirlenmesi ve mevcut pozisyonun gerçeğe yansıtılmasıdır. Bilançonun aktif kısmında varlıklar,

pasif kısmında yabancı kaynaklar ile özkaynaklar yer almaktadır (<https://tr.wikipedia.org>).

2.3.3 Varlıklara İlişkin İlkeler

İşletmenin mali tablolarını sunduğu zaman zarfında nakite dönüştürebileceği varlıklar borç tarafında yer almaktadır. Bir dönemi aşan zamanda tutulan varlıklar duran varlıklar adını almaktadır (Poroy, 2008:43).

2.3.4 Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Bir dönem zarfında veya daha fazla sürede ödenmesi gereken borç miktarları bu hesap grubunda yer almaktadır (Bozdemir, 2012:43).

Bu süre zarfına göre kısa ve uzun dönemde ödenecek hesaplar olarak sınıflandırılmaktadır. On iki ayı aşan borçlar uzun, aşmayan borçlar ise kısa vadeli olarak adlandırılmaktadır (Nalbantoğlu, 2003:54).

İleri bir tarihte alınacak tahsilatlar ile ilgili erken ödeme alınmışsa ayrıca belirtilmelidir. Personele önceden ödenen miktarlar ve maaşlar ayrı bir hesaba yansıtılmaktadır (Örten ve Karapınar, 2009:87).

2.3.5 Öz kaynaklara İlişkin İlkeler

İşletmeye ortaklar tarafından yatırılan değerler bilançonun bu hesap grubunda yer almaktadır. Ek olarak raporların sunum döneminde kazanılan karlar veya zararlar bilançoda bu hesap grubunda gösterilmelidir (Özkan, 2009:90). Geçmiş dönemde meydana gelen zararlar, eksi hesap olarak gösterilmekte ve sunulan mali tablolarda belirtilmektedir (Poroy, 2008:67).

2.4 Ek Mali Tablolar

Bilançolarda yer alan diğer mali tablolar aşağıdaki gibidir:

2.4.1 Satışların Maliyet Tablosu

İşletmenin sorumlu tutulduğu dönem zarfında stok değişimlerindeki

farklılıkları, satılan mamulün işletmeye kazandırıldığı maliyetini ve üretilen malın hizmet maliyetlerini gösteren tablodur. Gelir tablosunun bir bölümünü bu tablo oluşturmaktadır (Akdoğan N.,Sevilengül O.,1999:20).

2.4.2 Fon Akım Tablosu

İşletme faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan finansal kaynakların, borçlanma (öz kaynak, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar) ile işletmeye kazandırıldığını gösteren tablolardır (Akdoğan N.,Tenker N.,2007:287).

2.4.3 Nakit Akım Tablosu

İşletmelerin faaliyetleri sebebiyle hesap döneminde gerçekleşen nakit değişimlerini (para mevcudu ve banka mevduatı) ve kullanılan yerlerini gösteren tablolardır.

2.4.4 Kar Dağıtım Tablosu:

İşletmelerde dönem sonunda elde edilen dönem karından ödenecek vergilerin, ileride meydana gelebilecek zararlar için ayrılan yedek bütçelere ve elde edilen karın ortaklara dağıtılan kısmını gösteren tablolardır

2.4.5 Öz Sermaye Dağıtım Tablosu

İşletme direktörleri ve ortaklarının, işletmeye yaptıkları ek yatırımlar sonucu değişen sermaye, yedek, fon ve kar kalemlerindeki değişikliği gösteren tablolardır.

2.5 Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesi, işletmenin sektörüne bağlı olarak değişen ve kullanabileceği hesapların sıra numarası ile gösterildiği sistematik bir modeldir. Hesap çerçevesi farklı sektörlerdeki işletmelerin, aynı esaslar dahilinde kaydının yapılmasını sağlamaktadır. İşletmeler farklı sektörlerde faaliyetlerini sürdürürken kullanması gereken hesaplar ile hesap çerçevesi aracılığıyla hesap planı oluşturularak yapılmaktadır.

2.6 Hesap Planı

İşletme faaliyetleri sonucu oluşan muhasebenin ürettiği bilgilerin sistemli bir şekilde sunulması hesap planı ile gerçekleşmektedir. İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü sektöre göre hesap çerçevesinden yararlanılarak hesap planı oluşturulmaktadır.

İşletmenin sürdürdüğü faaliyetlerden dolayı birçok hesap açılırken, bu hesapların başında gider hesapları yer almaktadır. İşletmenin birim maliyet değerlerinin belirlenebilmesi için gider hesaplarının sistem dahilinde tespit edilmesi gerekir. Hesap planının ayrıntılı bir şekilde oluşturulması, gerçekleşen muhasebenin açık bir şekilde ifadesini oluşturur. İki farklı işletmede gerçekleşen aynı giderin farklı hesaplara eklenmesi dönem sonu kıyaslamalarını engelleyeceği gibi bu ifade aynı işletmenin farklı dönemlerinde meydana gelen mukayesesini de engellemektedir. İşletme, gerçekleşen faaliyetler haricindeki hesapları, hesap planlarında gerçekleştirilmiş gibi gösteremez.

2.6.1 Tek Düzen Hesap Planı

Tek düzen hesap planının yapısı dokuz kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; bilançoyu oluşturan hesaplar, gelir tablosu hesapları, maliyet hesapları, serbest ve nazım hesaplarının oluşturduğu bir yapıdır.

2.6.1.1 Bilanço Hesapları

Bilanço hesapları, aktif hesapları oluşturan dönen varlıklar ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynakların oluşturduğu pasif hesapları oluşturmaktadır (Küçüksavaş, 2016:105)

- Dönen varlıklar

Fiziki ortamda, kasada ve bankada yer alan değerlerle, bir yıl ya da bir yılı içeren dönem zarfında paraya çevrilebilen veya tehsil edilmesi gereken alacakları

kapsamaktadır. Dönen varlıkların hesap kodları “1” ile başlamaktadır. Hisse senetleri, tahvil ve bonoları kapsayan menkul değerler, mal satışından meydana gelen alacaklar, ticari alacaklar, kasa ve bankada yer alan nakit para ile aynı değerde paraya çevrilebilen değerleri kapsayan hazır değerler, işletmenin satmak amacıyla bulundurduğu malları kapsayan stoklar, işletmenin üstlendiği inşaat ve onarım hesapları, gelecek aylarda oluşacak gelir ve gider hesabı dönen varlıklar kapsamındadır (Harunoğlu ve diğerleri, 2013:109).

- Duran Varlıklar

Duran varlıklar, işletmenin bir yıldan daha uzun sürede alacağını kapsayan ticari alacaklar, yasal prosedür nedeniyle elde tutma mecburiyeti olan mali duran varlıklar, işletmede bir yıldan fazla kullanım süresi olan varlıkları kapsayan maddi duran varlıklar, gelecek yıllara ait giderler, özel tükenmeye ait varlıklar, gelir tahakkukları ve diğer duran varlıklar, duran varlıkları grubunu oluşturmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül,1998:67).

- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, mevcut dönemde ödenmesi gereken borcu kapsamaktadır. İşletmenin kısa vadeli finansal borçlarını oluşturan mali borçlar, işletmenin kısa vadeli senetli ve senetsiz borçlarını oluşturan ticari borçlar, ticari faaliyetten dolayı oluşmayan diğer borçlar, işletmenin faaliyetinden dolayı önceden almış olduğu avanslar, işletme üstlendiği inşaat ve onarım hakedişleri ve kısa vadeli yabancı kaynakları kapsamaktadır (<https://tr.wikipedia.org>).

- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin bir yılı aşan borcunu kapsamaktadır. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasındaki fark, uzun vadeli yabancı kaynakların aynı hesapların bir yılı aşan sürede gerçekleşmesidir

(Kurt,2003).

- Öz Kaynaklar Hesabı

Öz kaynaklar hesabı, işletme ortaklarının işletmeye yatırdıkları değerler ile işletmelerin faaliyetleri sonucu elde edilen kardan oluşan hesapları kapsamaktadır

- Gelir Tablosu

İşletmenin belli bir hesap döneminde elde ettiği gelir ve yaptığı giderleri sıralı bir şekilde gösteren, mevcut dönemde gerçekleşen faaliyetlerin sonucunda, işletmenin kar veya zararını gösteren tablodur. Hesap kodu “6” ile başlayan hesaplar gelir tablosunu oluşturmaktadır (Gökçen, 2006:107).

- Maliyet Hesabı

Maliyet hesaplaması, stok değer toplamalarının, birim stok değerine bölünmesiyle tespit edilmektedir (Güngörmüş ve Bayer, 2008:98).

- Nazım Hesapları

Nazım hesabı, işletmelerin şarta bağlı olarak bazı işlemlerinin izlenmesi için ilgililerin izlediği hesaptır. Nazım hesapları, işletmenin aktif ve pasif tarafındaki hesapları ile ilgilenmemektedir. Bu hesap ile ilgili, hangi hesapların yer alması gerektiği ile ilgili bir genel tebliği yer almamaktadır. İşletmelerin sahip oldukları gayri menkulleri ipotek olarak göstermesi ve karşılığında kredi alması, müşterilerden alınan emanet kıymetler (senet vs.), ihaleye girmek isteyen bir işletme bankanın verdiği teminat mektubu ile ihaleye girebilmektedir. Bu hesaplar nazım hesapları ile izlenmektedir (Güneş, 2009:1-5).

Bölüm 3

KKTC’de UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ’nde FİNANSAL TABLO AÇISINDAN TMS 1’in UYGULANMASI

TMS 1, 2005 yılından sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanma kararı resmi gazetede yayınlanıp yürürlüğe girmiştir (Şaylı H.,2016).

TMS 1, diğer standartlar ile ilişki içinde olduğu için en fazla değişiklik gösteren standart olarak bilinmektedir. Diğer standartların değişmesi ile bu standartta da paralel olarak değişiklik yapılması gerekmektedir. TMS 1, finansal tabloların nasıl sunulması gerektiği ile ilgili Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ndan TMS’ye uyarlanmış olarak TMS 1 adı altında yayınlanmıştır. TMS1, işletmenin diğer hesap dönemleri ile ilgili mali tabloların kıyaslanmasını sağlamakla birlikte, işletmelerin diğer şirketleri ile mukayesesinin yapılmasına da olanak sağlamaktadır. TMS 1 standardı, işletmenin dönem içinde nasıl bir performans sergilediği ile ilgili finansal durumunu gösteren uygulamadır. Bu standartta yer alan finansal tabloların amacı, ilgili kişileri kapsayan ekonomik kararlar daha net verilirken, nakit akışları ve performans ile ilgili bilgi edinilmektedir. İşletme yöneticilerinin himayesinde olan kaynaklar ile ilgili nasıl ve ne denli doğru karar verdikleri ya da kararlarını nasıl vermeleri gerektiği TMS’de yer almaktadır.

TMS 1’in amacna ulaşması için sunulması gereken bilgiler, işletmenin varlıkları, borçları, işletmenin gelir ve giderleri bununla birlikte ortak olmak için

yapılan yatırımlar ve ortaklara kardan pay verilmesi, işletmenin nakit akışları ile ilgili tabloların sunulması gerekmektedir. Sunulan finansal tablolarla işletmenin gelecek yıllardaki nakit akışlarını gerçeğe daha yakın tahmin etmek mümkün olabilmektedir.

Tam anlamıyla bir finansal tablo seti, durum tablosu, kar veya gerçekleşebilecek zarar dahil gelir tablosu, özkaynaklara ait değişimleri gösteren değişim tablosu, işletmelerin nakit değişimlerini gösteren akış tablosu, işletmenin finansal raporlarında yer almadığı, fakat dipnotlarında yer alan açıklamalar bu seti oluşturmaktadır.

3.1 UMS'ye göre Finansal Durum Tablosunda Olması Gereken Bilgiler

İşletmelerin finansal durum tablolarında (bilanço) bulunması gereken bilgiler aşağıda gösterildiği gibidir: (Örten R., Kaval H., Karapınar A., 2012:18-23).

- İşletmenin bir yılı aşan sürede kullandığı duran varlıkları,
- İşletmenin satmak amacıyla elde tuttuğu taşınmaz malları (arsa, bina),
- İşletmenin sahip olduğu lisans, telif hakkı, patent gibi varlıkları,
- Finansal varlıklar, fon karşılığı elde edilen belgeler,
- Ortakların iştirak yatırımı sonucu paylarının hesaplara yansıtılması, (yatırımlar için özkaynakların hesap dönemine ait muhasebeleştirilmesi),
- İşletmenin sahip olduğu ve satılmak için işletme bünyesinde tutulan canlı bitki veya hayvanlar, canlı varlıklar adı altında dönen varlıklarda gösterilir,
- Satışa hazır hale getirilen depoda tutulan mallar, stoklar olarak yansıtılır,
- Satılmak için işletmede tutulan varlıklar ile TFRS'ye göre satılmak için alınan mallar ve satılıp işletmede yer alan ve alıcılara teslim edilecek malların toplamı,
- İşletmenin faaliyetleri dolayısı ile ödemesi gerektiği ticari borç ve herhangi ticari

faaliyetten doğmayan diğer borçlar,

- İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu oluşabilecek zarara karşı gösterilmesi gereken karşılıklar,
- Gelir vergisi TMS standartı ile aynı tabloyu içermektedir.
- Finansal borçlar, işletmenin kredi alması ve menkul kıymetlerine olan borçları,
- Varlıkların maliyet değeri ile mevcut değeri arasındaki farktan oluşan ertelenmiş vergi veya bu farktan dolayı oluşan indirim tabii tutulacak ertelenmiş varlıklar,
- Alıcıya teslim edilmesi gereken varlıkların, işletme hesabında işletmenin borçlu olarak yansıtılması,
- Öz kaynaklarda yer alan paylar ile şirketin daha fazla hissedarı olan ana ortaklara ayrılan sermaye ve ayrılan yedekleri gösteren tablolar bu seti oluşturmaktadır.

3.2 Gelir Tablosu ve Ek Olarak Sunulması Gereken Bilgiler

UMS'ye göre işletmenin gelir tablosu ve ek olarak UMS'de sunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir (Örtten R., Kaval H., Karapınar A., 2012,22-23).

- Kar veya işletmenin faaliyetleri sonucu giderinin gelirinden fazla olduğunu gösteren zarar,
- İşletmenin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelir,
- Kapsamlı gelir tablosu, (kar/ zararın dahil edilerek gösterilmeli),
- Kapsamlı gelir tablosu, (kar/zararın dahil edilerek gösterilmeli),
- İşletme ayrı olarak kar/zarar tablosu sunarsa, kapsamlı gelirden bu tablo yer almaz.
- İşletmenin hesap dönemine ait muhasebe işlemlerinde belirlenen kar/zarar ile kapsamlı gelirin sınıflandırılmasını şu kalemler ile belirtmektedir.
- Dönem Karı/ Zararın: İşletmenin kontrolünde etkin olmayan paylara ve kontrolünde etkin olan payların ayrı bir şekilde sunulmasıdır.

- Dönemi Kapsayan Gelir: İşletmenin kontrolünde etkin olmayan paylara ve kontrolde etkin olmayan payların ayrı bir şekilde sunulmasıdır.

İşletmenin ayrı kar/zararını gösteren bir tablo olması durumunda, ortaklara ait paylarında birlikte sunulması gerekmektedir (Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.,2012:13-15).

3.3 Öz Kaynak Değişim Tablosunda Bulunması Gereken Bilgiler

UMS'ye göre işletmelerin öz kaynak değişim tablosunda bulunması gereken bilgiler aşağıda gösterildiği gibidir: (Akdoğan N., Tenker N., 2007:60-80).

- İşletme'nin kontrolünde etkin olan kişi payları (ana ortaklık) ile işletme kontrolünde etkin olmayan payların, dönem toplamını içeren kapsamlı gelirleri,
- Öz kaynaklar için, TMS 18'de yer alan muhasebeleştirme standardı ile, geçmiş dönemleri içeren uygulama ve düzeltmelerin getirmiş olduğu etkiler;
- Ayrı ayrı öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimleri göstererek, defter değerleri arasındaki kıyaslamalar,

Kar veya zarara ilişkin, ortakların yaptığı yatırımlar ve ortaklara yapılan dağıtımları, anlaşılacak şekilde ve ortaklık sonucu oluşan işlemler ve bununla birlikte ana ortaklığı değiştirmeyen fakat paylarda meydana gelen değişimler gösterilmektedir (Örten R., Kaval H., 2012: 31-32).

3.4 Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar

Türkiye Cumhuriyeti Standartları Muhasebe Standardı Genel Uygulama Tebliği (MSGUT) ile mali tabloların düzenlenmesini içeren usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu esaslar çerçevesinde temel finansal tablo olarak kabul edilen Bilanço ve Gelir Tablosu Hesapları kurumlar vergisi yükümlünün sunduğu beyannamede zorunlu kılınmıştır.

Bilanço, işletmenin bir dönem zarfında maliyet değerleriyle elde ettiği varlıklar

ile kaynaklara ait değerleri sistemli bir Şekilde gösteren tablodur. Varlıkların, mevcut kaynaklar ile elde edilmesi sistemli olarak gösterir.

Gelir Tablosu, işletme faaliyet döneminde elde edilmiş olan toplam gelir ve bu dönem zarfındaki tüm maliyetleri, giderleri ile birlikte sistemli bir Şekilde hesaplayan ve işletmenin dönem karı veya zararını gösteren temel bir finansal tablodur.

Ek finansal tablolarda ise kar dağıtım tablosu mevcut ise satışların maliyeti ve işletmenin nakit değişimlerini gösteren tablonun (nakit akış) sunulmasına gerek olmaz (Yalkın K. Y.,2012: 31-32).

3.5 TDMS ve TMS 1 Arasında Mali Tabloların Düzenlenmesinden Dolayı Oluşan Farklar

TMS ve TDMS arasında mali tablo düzenlemelerinden dolayı oluşan farklar ve önemli unsurlar aşağıdaki gibidir: (Zaif F.,Ayanoğlu Y., 2006:3-5).

- TDMS’de bilanço, TMS 1’de finansal durum tablosu olarak isimlendirilir.
- TMS 1’de hazır değerler hesap grubu nakit ve nakit benzeri varlıklar adı altında yer almaktadır. Bununla birlikte TDMS’de yer alan hazır değerler grubundaki kredi kullanımları TMS uyarlamasında nakit benzeri yatırımlar olarak belirtilmiştir. TMS standartları çerçevesinde değeri yüksek ve paraya dönüŐtürülmesinde herhangi bir değişim gerçekleŐmeyeceęi tespit edilmiŐse nakit benzeri varlıklar grubunda yer alması gerekmektedir.

Tek düzen muhasebe sisteminde finansal tablolar olarak varlıkları ve kaynakları sistemli bir Şekilde gösteren bilanço ve dönem net kar/zararı belirten gelir tablosu sunulurken, standardın öngördüğü finansal durum ve gelir tablosu ile işletmenin nakit deęiŐimini gösteren akım tablosu, işletmenin öz kaynak kalemlerindeki deęiŐimi gösteren tablo ile tablolara ait dipnotlar yer almaktadır.

- TMS 1’de menkul kıymetler isim deęiŐiklięine uęramıŐ ve finansal varlıklar

olarak değişmiştir.

- TMS’de yer alan ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar ve diğer alacaklar hesap gruplarında incelenebilmektedir. Bununla birlikte mali tabloların TMS standartları uyarlamasında, TDMS’de yer alan ortaklardan alacaklar, bağlı ortaklardan alacaklar ve iştiraklerden alacaklar olarak iki kısımda yansıtılmaktadır. Buna ilaveten ilişkili taraflardan alacaklar, ortaklardan alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar ve karşılığı (-) ile ilişkili taraflardan alacak reeskontları (-) TMS standartında ticari alacaklar, ticari alacaklar reeskontu ile belirtilirken, TDMS’de reeskont sadece alacak senetleri için açılmaktadır.

- TMS’de büyüklüğü belirtilmiş şirketlerin ertelenmiş vergi ile ilgili değer hesaplamaları ve bu değerlerin finansal tablolarda yer alması bu standartta yer almalıdır.

- TMS’de olağan dışı gelir veya gider adı altındaki kalemler yer almazken, TDMS’de bu kalemler yer almaktadır.

- Cari varlıklar hesap grubu altına, satış amacıyla tutulan cari olmayan varlıklar hesabı yansıtılırken, cari olmayan varlıklar hesap grubu altına yansıtılacak hesaplar ise, maddi varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan varlıklar ve satış amacı güden diğer cari olmayan varlıklar hesaplarına yansıtılmaktadır.

Tablo 1’de TDMS Bilançosu’nun TMS Finansal Durum Tablosu’na uyumlaştırılmasından oluşan yapısal farklılıklar karşılaştırılmalı olarak gösterilmektedir. Aşağıdaki tabloda gösterilen yapısal farklılıklarda, TDMS’de yer alan hesap kalemlerinin TMS 1 uyumlaşması sonucunda farklı hesap isimlerinde yansıtıldığı veya ek olarak hesap kalemleri olduğu gösterilmektedir.

Tablo 1: Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Sunulan Bilanço İle Türkiye Muhasebe Standartı 1'e Göre Sunulan Finansal Durum Tablo'su (Bilanço) Uygulama Açısından Kıyaslanması

TDMS (BİLANÇO)		TMS FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)	
AKTİF	PASİF	AKTİF	PASİF
DÖNEN VARLIKLAR	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (KVYK)	CARİ VARLIKLAR	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (KVYK)
Hazır Değerler	Mali Borçlar	Hazır Değerler	Finansal Borçlar
Menkul Kıymetler	Ticari Borçlar	Finansal Varlıklar (Menkul Kıymetler)	Ticari Borçlar (NET)
Ticari Alacaklar	Diğer Borçlar	Ticari Alacaklar	İlişkili Taraflardan Borçlar (NET)
Diğer Alacaklar	Alınan Avanslar	İlişkili Taraflardan Alacaklar	Diğer Borçlar(NET)
Stoklar	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri	Diğer Alacaklar	Alınan Avanslar
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler	Stoklar	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	Borç Ve Gider Karşılıkları	Canlı Varlıklar	Borç Ve Gider Karşılıkları
Diğer Dönen Varlıklar	Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar	Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
DURAN VARLIKLAR	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Ticari Alacaklar	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Diğer Dönen Varlıklar	Satış Amaçlı Duran Varlıklara Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar
Diğer Alacaklar	Mali Borçlar	Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
Mali Duran Varlıklar	Ticari Boçlar	DURAN VARLIKLAR	Finansal Borçlar
Maddi Duran Varlıklar	Diğer Borçlar	Ticari Alacaklar (NET)	Ticari Borçlar
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Alınan Avanslar	İlişkili Taraflardan Alacaklar (NET)	İlişkili Taraflardan Borçlar
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Borç Ve Gider Karşılıkları	Diğer Alacaklar (NET)	Diğer Borçlar
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları	Finansal Duran Varlıklar(NET)	Alınan Avanslar

Diğer Duran Varlıklar	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Canlı Varlıklar	Borç Ve Gider Karşılıkları
	ÖZ KAYNAKLAR	Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller	Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
	Ödenmiş Sermaye	Cari Olmayan Varlıklar (NET)	Ertelenmiş Vergi Borcu
	Sermaye Yedekleri	Şerefiye	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	Kar Yedekleri	Cari Olmayan Duran Varlıklar (NET)	ÖZ KAYNAKLAR
	Geçmiş Yıllar Karları	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (NET)	Ödenmiş Sermaye
	Geçmiş Yıllar Zararları	Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları	Sermaye Yedekleri
	Dönem Net Karı (Zarar)	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Kar Yedekleri
		Diğer Duran Varlıklar	Geçmiş Yıllar Karları
			Geçmiş Yıllar Zararları (-)
			Dönem Net Karı (Zararı)

(Akdoğan N., Tenker N., 2007:84-86).

Tablo 2’de TDMS Gelir Tablosu TMS 1 uyumlaştırılmasından oluşan yapısal farklılıklar karşılaştırılmalı olarak gösterilmektedir. Aşağıdaki tabloda gösterilen yapısal farklılıklarda, TDMS’de yer alan hesap kalemlerinin TMS 1 uyumlaşması sonucunda farklı hesap isimlerinde yansıtıldığı veya ek olarak hesap kalemleri olduğu gösterilmektedir.

Tablo 2: Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Sunulan Gelir Tablosu ile Türkiye Muhasebe Standardı 1’e Göre Sunulan Gelir Tablosu’nun Uygulama Açısından Kıyaslanması

TDMS GELİR TABLOSU	TMS 1 GELİR TABLOSU
Brüt Satışlar	Brüt Esas Faaliyet Gelirleri
Satış İndirimleri (-)	İndirimleri (-)
Net Satışlar	Net Esas Faaliyet Gelirleri
Satışların Maliyeti (-)	Satışların Maliyeti (-)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	BRÜT KARI VEYA ZARARI
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Zararları	Faaliyet Giderleri (-)
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve	FAALİYET KARI VEYA ZARARI

Zararlar (-)	
Finansman Giderleri (-)	Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar (+)
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar (-)
Olağandışı Gelir Ve Karlar	Finansman Giderleri (-)
Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	Sürdürülen Faaliyetler Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	- Yasal Vergi Karşılığı (-) - Ertelemiş Vergi Gider Etkisi (-) - Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi (-)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)
DİPNOTLAR ...	DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI(+)
	Durdurulan Faaliyetler Gider Ve Zararlar (-)
	Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı (Zararı)
	DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
	- Yasal Vergi Karşılığı (+) - Ertelemiş Vergi Gider Etkisi (+) - Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi (-)
	DURDURULAN FAALİYET DÖNEM NET KARI
	DÖNEM NET KARI

(Akdoğan N., Tenker N., 2007:189-190).

Bölüm 4

STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'nın KARŞILAŞTIRILMASI

Stoğun tanımı, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan emtia tanımı ile uyuşmaktadır. Maliyet bedeli ile yansıtılır. Fakat, işlem sürecinde gerçekleşmesi, tahminler ile saptanmaya çalışılan değer veya ham madde ve üretimde kullanılan her türlü malzemelerin maliyet değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Tahmin edilen üretimin, tahmin edilenden düşük gerçekleştiği dönemde ve işletmede belirlenen, fakat kullanılmayan kapasitenin yapılan üretim maliyetine eklenmez. TDMS'de ise gerçekleşen üretime bakılmaksızın bu giderler üretim maliyetine yansıtılmaktadır.

Araştırma giderleri, satmak için ödenen pazarlama giderleri ve stokların teslimi için ödenen giderler tek kalemde yer alır. TDMS'de ise bu karar mükelleflere bırakılmıştır.

TDMS, değerlendirilecek stoğun maliyetini dikkate alırken, bunun yanında ilk giren ilk çıkar yöntemi ve ağırlıklı ortalamayı kullanmaktadır. TMS 2 ise ilk giren ilk çıkar ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemini benimsemiştir (<http://www.tmsk.org.tr/>). Farklı özellikleri içeren ve farklı yerlerde kullanılan stoklarda farklı hesaplama yöntemi uygulayabilmektedir. TDMS'de stokları içeren

işletme borcunda kur değişimleri, varlığın maliyetine yansıtılmakta veya gider olarak yansıtılabilmektedir. TMS 2’de kur değişimleri özellikli varlıklar (gayrimenkul, enerji üretimi için kurulan tesisler) için TDMS’deki gibi yansıtılmaktadır.

TDMS’de kredi alımından sonra meydana gelen faiz giderlerinden dönem sonunda mevcut stoklar pay verilmesi ile ilgili bir zorunluluk bulunmaktadır. Bununla birlikte sunulan raporlara gider olarak yansıtılmaktadır. TMS 2’de gelir tablosunda yer almaktadır. Vadeli alımlarda, peşin fiyat ile vadeden dolayı üzerine eklenen değer birbirinden çıkartılır ve finansman giderine yansıtılır. TDMS’de ise bu değer maliyet bedeline yansıtılmaktadır.

TDMS’de stokların herhangi bir neden ile değerinin düşmesi sonucu, emsal bedeli değerlemesi uygulanmaktadır. TMS 2’de tahmini gerçekleşecek değer uygulanmaktadır (Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.,2012:41-45)

4.1 TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi

Stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak ve birçok ülkede olduğu gibi UFRS’ye uyum sağlamak adına uygulanan standartlardan biridir. Stokların muhasebeleştirilmesinde, işletme faaliyetleri için kullanılmasında ve satılması sonucu değişen stok durumu açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilir. Başka bir ifade ile TMS stok maliyetlerinin, hesaplama formülü ile net gerçekleşebilir stok fiyatının muhasebe kayıtlarına yansımalarını göstermektedir.

İşletmenin, faaliyet alanı dahilinde bulundurduğu stoklar, satmak amacıyla elde tuttuğu varlıklar, satmak amacıyla üretilen ve üretimde yer alan varlıklar stok belirlenmesinde ilk sıralarda yer alır.Tekrar satılmak amacı ile satın alınan ticari mallar da (arsa, bina), stok kapsamında yer alır (www.kgk.gov.tr)

İşletmeler, nakit sermayesini bu stoklara bağlarlar. Satışların ekonomik

dalgalanmalardan dolayı düşük veya yüksek olması durumunda da işletme zarara girebilir veya üretim geçici süre ile durdurulabilir. İşletmeler, bunu önlemek için ihtiyaç duyulan stokların bazı hesaplama yöntemleri ile yeterli miktarda stok tutulmasını saptamaya çalışır.

Bu standardın kullanılmadığı stoklar arasında, tahmini gerçek değeri ile ölçülen, tarım ve hasat zamanından işletme bünyesinde mevcut olan tarımsal ürün stokları, faaliyet alanı içerisinde mineral ürün üreten şirketler, saptanan tahmini değer yöntemi ile ölçümünden dolayı değişen değer, kar/ zarar olarak yansıtılır (Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.,2012:62-63)

4.2 Stokların Değerlemesi

Stok değerlendirme, işletmenin stok maliyeti ile tahmini maliyetlerin oluşturduğu fiyatların düşük olanının yansıtılmasıdır. Stokların maliyeti, stokların oluşturulması sürecinde gerçekleşen tüm değerleri içermektedir. Satın alma maliyeti, işletme bünyesine girene kadar, işletmenin satın almak için ödeyeceği fiyat ile vergi, taşıma ve yükleme maliyetleri, bunlar ile bağlantılı olan indirimler, bu maliyet dahilinde yer almaktadır. Aracıların tahmini değer yöntemi ile değerlediği stoklar kar/ zarara yansıtılır (<http://www.vergivekanunlar.com>).

4.3 Stokların Dönüşüm Maliyetleri

Dönüşüm maliyeti, stokların, faaliyeti gerçekleştirmek için kullanıldığı işçilik giderlerinin de eklendiği maliyetleri oluşturmaktadır. Üretimi gerçekleştirmek için eklenen giderler ayrı kalemlerde gösterilmektedir. Üretim faaliyetlerinin bir veya daha fazla dönem zarfında üretilmesi, hedeflenen ortalama üretim miktarını varsayım olarak benimsemiştir. Örneğin, işletme ne kadar üretirse üretsün aynı giderlerin gerçekleştiği durumdur. Üretimin normal kapasitenin altında ve talebin yetersiz olduğu durumlarda bu tür sabit genel giderlerde bir artış olmamaktadır.

Yüksek üretim gerçekleşen dönemlerde, gider payları farklı kalemlerdeki giderlere yansıtıldığından sabit gider payının düşmesine sebep olur. Böylelikle stokların edinildiği maliyet yüksek bir değere sahip olmayacaktır. Birden fazla ürün aynı zamanda üretilebilmektedir. Bu ürünler aynı üretim giderleri ile üretilen ortak ürün, ve üretilen ana ürün ile birlikte oluşan yan ürünlerdir. Genelde yan ürünler bir yapı itibari ile önemsizdirler. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, yan ürünler tahmini gerçek değerinden, ana ürünün üretim maliyetinden tahmini gerçek değer çıkartılarak defter değeri olarak yansır. Bu durumda büyük bir değer farkı oluşmamaktadır (Boyar E., Güngörmüş H. A., 2006, 7(16): 85-90).

4.4 Diğer Maliyetler

Özel üretim için alınan siparişe ait ürünlerin, isteğe göre tasarımı, geliştirme maliyetlerine yansıtılması buna örnek olabilir. Stokların maliyetine dahil edilmeyen ve üretilen dönemde gider olarak yansıtılan örnekler; normal fiyatın üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri, yapılacak üretim için zorunlu olmayan depolama giderleri, varlıklara dahil olan ve satılmaya hazır hale getirilmesinin uzun zaman zarfında gerçekleştirilen stoklar için edinilen borçlanma maliyetleri, stok maliyetlerine yansıtılabilir. Vadeli stok alımlarında yapılan peşin ödeme ile ilerleyen zaman diliminde ödenen fiyat arasındaki fark, faiz gideri olarak yansıtılmaktadır (Boyar E., Güngörmüş H. A., 2006, 7(16): 85-90).

4.5 İşletmelerin Hizmeti Kapsayan Stok Maliyetleri

Hizmeti kapsayan stok maliyeti işletmelerde kontrolü yürüten personel, hizmeti doğrudan sunan personel, işçilik ücretlerini ve bununla birlikte diğer maliyetleri dahil eden genel giderleri kapsamaktadır. İşletmenin hasat sonrası elde ettiği tarımsal ürünlerin mal oluş değeri, hasat noktasındaki piyasa değerinden hasılatın satış noktasında ödenecek maliyetlerin düşülmesi sonucu net değeri ile

yansıtılmaktadır (Tuğay O., 2013: 210-215).

4.6 Maliyetin Ölçümü

Standart maliyetin tahmininde kullanılan kapasite, üretimdeki işçilik, ilk madde ve kullanılan malzemeler ile verimlilik normal düzeyde tespit edilir. Oluşan maliyette gerek görülürse tekrar mevcut koşul göz önünde bulundurularak hesaplanabilir.

Perakende satış yapan işletmeler tarafından kullanılan maliyet yöntemine, perakende yöntemi denir. Birçok kalem değişim göstererek, stok değerlemesine dahil edilir. Stokların belirlenmiş satış değerinden işletmenin yapmış olduğu faaliyet ve finansman giderinin belirlenen oranda düşülmesiyle tespit edilir. Oranın belirlenmesinde piyasa değeri altında değere sahip stoklar göz önünde bulundurulur (Tuğay O., 2013:210-215).

4.7 Stok Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Hesaplama Yöntemleri

Özel projeler nedeniyle üretimi gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin satın alınan maliyeti, üretilen mal ve hizmetin özel maliyeti göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu maliyetin hesaplanması, büyük miktarlarda belirlenen kalemler için uygun görülmemektedir. Bu durumda, dönemde elde edilen karın veya oluşan zararın üzerinde göstereceği etkiyi saptamak için kullanılır.

Benzer özellik ve kullanım gösteren stoklar için ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmaktadır. Farklı bir maliyet hesaplama, diğer ülkelerde yürütülen vergi sisteminden doğan farklılıklar, bu yöntemin dışında başka bir yöntemin kullanılmasını ifade etmemektedir.

Birbirinden farklı stok kalemlerinde, işletmede dönem başında yer alan ve benzer stok olarak belirlenen stokların, mevcut dönem içinde işletme tarafından

satın alınan benzer stokların maliyetlerinin ağırlık ortalaması ile hesaplanır Mevcut dönem sonunda veya dönem içi alımları için kullanılan Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyeti kullanılmaktadır (Güngörmüş H.A., Boyar E.,2010:110-112).

4.8 Stokların Tahmini Satış Değerinden Düşürülen Tahmini Giderlerin Hesaplaması

Maliyetlerin satış fiyatından yüksek olması halinde tespit edilen fark, karşılık hesabına yansıtılır. Maliyetin satış fiyatından yüksek olması durumunda maliyetin her kalem için tahmin edilen değeri ile belirtilir ve belirlenen değer ile karşılık olarak yansıtılır. Bu uygulama aynı ürün grubuna dahil stokları kapsamaktadır.

Mamül satış fiyatının, üretilen hammadde (ilk madde), yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesabın maliyetinden yüksek olacağı olasılık dahilinde ise bu maddeler düşük değeri ile belirlenemez. Fakat üretilen ilk madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemesi olarak nitelendirilen ürün fiyatlarındaki azalış, üretimde kullanılan mamülün tahmini gerçek değerinden yüksek ise tahmini gerçek değer düşürülebilir (Tuğay O., 2013:210-215).

4.9 Stok Satışlarının Gider Olarak Yansıtılması

Stokların daha önce belirtilen tahmini değere indirgenmesi durumunda yansıtılan karşılıklar, stokların kullanılmayacak durumda olmaları sonucunda gider olarak muhasebede yer alır. Buna ek olarak işletmede mevcut olan varlıkların yapımında kullanılan stoklar, varlıklar hizmete sunulduktan sonra bu süreçte gider olarak yansıtılır (Tuğay O., 2013:210-215).

4.10 Sunulan Finansal Tablolarda Yer Alan Dipnotlarının Açıklandığı Hususlar

Stokların değerlemesinde izlenen politikalar ve hesaplanırken kullanılan

maliyet metodları dipnotlarda yer alır. Stoklar işletmenin faaliyeti çerçevesinde stok kalemleri sistemli şekilde tutarları ile birlikte yer alır. Stokların piyasa değerinden, yapacağı satış maliyetlerinin düşülmesinden sonra bulunan değerleri ile tablolarda yer almaktadır (Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.,2012:56-58).

4.11 Mevcut Dönem Sürecinde Gider Olarak Yansıtılan Stoklar

Ulusal stok dahilinde teminat olarak belirtilen ve finansal tablolarda yer alan değerler yer almaktadır. Farklı kalemlerde yer alan stokların belirtilen değeri ile bu stoklarda meydana gelen değişim, ilgililer için bilgi sağlamaktadır.

Mevcut dönem dahilinde yansıtılan stok değerleri, stok maliyetine eklenen giderler, üretim maliyetleri, farklı kalemlerde maliyet olarak gösterilmeyen ve gider olarak yansıtılan üretim giderleri maliyete dahildir. Yapılan giderler farklı kalemlerde belirtilerek sunulur ve stok maliyeti için ödenen giderler de dipnotlarında yer alır (Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.,2012:56-58).

Bölüm 5

HASILATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'nn KARŞILAŞTIRILMASI

Hasılat tutarı, TMS ve TDMS'de birbirinden farklı değer ile ifade edilmektedir. Hasılat işlemleri, benzer işlemlerden ayrı olarak belirtilmektedir. Aynı kalemlerde belirtilen değerler, işlemin niteliği açısından gereklidir. TMS 18'de hasılat net tutar üzerinden yansıtılırken, TDMS'de brüt değer ile yansıtılmaktadır.

Bu standartın gerçekleşmesi için,

- Mallara ilgili yükümlülüğün alıcı tarafına geçmesi
- Malların hareketi ve yönetimi ile ilgili kararların devam etmemesi
- Hasılat değerinin gerçeğe yakın ölçülmesi
- Satış sonrası veya satış aşamasındaki maliyetlerin gerçeğe yakın ölçülmesi

gerekir (Kalmış H., Dereköy F., 2010: 126-127).

5.1 Vadeli Satışlar

TMS 18 ile TDMS arasında farklılıklar söz konusudur. Faizlerin hesaplanması ve yansıtılması ile birlikte raporlama şeklini de içermektedir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde satış işlemi gerçekleştiği ve daha sonra ödeme yapılacağı sözleşme veya kanunen belirtilmiş ise oluşan fark, satış işlemi olarak görülmekte ve 60'lı hesap kodlarını içeren satışlara yansıtılmaktadır.

Reeskont işlemi uygulaması ise zorunlu tutulmamaktadır. Reeskont işleminde, işletme gerçekleşmemiş faizi gider olarak yansıtıp, karı azaltmaktadır.

Senetsiz alacaklarda, reeskont işlemi uygulaması bulunmamaktadır. Buna ek olarak 2013'te satış dolayısıyla alınan çeklerde bu uygulama kabul edilmiştir.

TMS'de ise satış değerine vade farkı eklenmesi dönemsellik ilkesi ile bağdaşmadığından, satış bedelinin piyasa değeri tespit edildikten sonra satış tarihindeki piyasa fiyatı ile vadeli fiyatın farkı faiz gelirleri hesabına yansıtılmaktadır (Özyürek H., 2012:132-135).

5.1.1 Riskin Oluşumuna Dayalı Satışlar

Sahiplikle alakalı risk ve yararları taşıyabilme ile ilişkilendirilen durumlar aşağıdaki gibidir,

a- Alıcının İade Hükümü

TMS'de gelecekte gerçekleşebilecek iadelerin finansal tablolarda yer alıp almayacağı konusunda belirsizlikler yaşanmaktadır. Bu işlem, daha önce yapılan iş tecrübelerinden yararlanılarak, karşılık ayrılarak, finansal tablolara satış tarihi göz önünde bulundurularak yansıtılmaktadır.

TDMS'de alıcı malı teslim aldığı zaman finansal tabloya yansıtılmaktadır. Gelecekte gerçekleşebilecek iadeler için bir işlem yapılmamaktadır (Kalmış H., Dereköy F., 2010, 12(1):129).

b- Yapılan Sözleşmeye Uymayan Malların İadesi

TDMS, gelecekte yapılacak iade ile ilgili aynı işlemi yansıtmaktadır. TMS 18'e göre ise, iade hakkı olarak verilen süre dolana kadar beklemeli veya satış değeri hasılat olarak yansıtılmalı, yapılacak tahmin için ise karşılık ayrılmalıdır((Kalmış H., Dereköy F., 2010, 12(1):130-132).

c- Alıcının Sebep Sunmadan Yaptığı İade

Alıcı yapılan sözleşme çerçevesinde kendisine tanınan sürede, sebep sunmadan malı iade edebilmektedir. TDMS'de bu işlem, malın teslimi ile

gerçekleşmekte ve raporlarda yer almaktadır. Gelecekte yapılması muhtemel iadeler için muhasebeleştirme işlemi gerçekleşmemektedir.

TMS 18’de ise karşılık ayrılmakta ve satış tarihi itibarı ile finansal tablolarda yerini almaktadır. İade konusunda gerçeğe yakın tahmin yapılamaz ise muhasebeleştirme ertelenmelidir (Kalmış H., Dereköy F., 2010, 12(1):129).

d- Malların Satış Amacıyla Denenmesi ve Memnuniyet Oranı

Denenme veya memnuniyet oranının belirlenmesi süresince TDMS’de satışın yapıldığına dair bir anlaşma yapıldığı zamana kadar yapılacak işlem bekletilmelidir.

TMS 18’de malın yapılacak iadede kesin bir sonuç yapılmamakla birlikte mala ilişkin riski ya da denenmesi için verilen malın getirisi de yansıtılmamaktadır (Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., 2016, 9(4):146)..

e- Konsinye Satışlar

Konsinye satışlarda, satılan mal, alıcıya teslim edilir. Fakat, satış değeri satıcıya ödendiği zaman veya mal kullanıldığı zaman bu satış gerçekleşir. TDMS’de malların kullanılması ile tekrar bir başka müşteriye satılmasına kadar bekletilir.

TMS 18’de ise satıcı işletme burada malın sorumluluğunu taşımaktadır. Bu yüzden, satış tutarı satıcıya ödeyene kadar veya malı kullanmaya başlaması ile finansal tabloya eklenmelidir (Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., 2016, 9(4):147).

f- Hasılataya Dahil Edilen Hizmet Bedeli

Satışta yer alan varlık ile ilgili montaj söz konusu ise TDMS’nde, yapılacak montaj satış işlemi ile birlikte yansıtılmaktadır. Satışa ait işlemler yapılacak montaj işlemi gerçekleşince yansımaktadır.

TMS 18’e göre satılan malda uygulanan hizmet bedelinde, örneğin mal satışında malın servisi de, satış fiyatında ayrıca belirtilerek dahil ediliyorsa, bu hizmet servis yapıldığı zaman finansal tablolarda belirtilir (Yıkılmaz S., Deran A.,

Erduru İ., 2016, 9(4):147).

g- Sonucu Tespit Edilemeyen Hizmet Satışları

TDMS’de, kesin bir tarih belirlendiği zaman bu hizmet ile ilgili gelir ve hizmete ilişkin maliyeti muhasebeleştirme belirlenen tarihe kadar ertelenmelidir.

TMS 18’de ise hizmet satışının tespit edilemediği durumlarda, geriye kalan maliyetin ne kadarı geri kazanıldıysa, o kazanılan değer tablolara yansıtılır (Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., 2016, 9(4):147).

h- Takas İle Oluşan Hasılat

TDMS’ye göre vadeli yapılan satış veya mal takası işlemleri hasılatı dahil edilmektedir. Sağlanan tutar ise rayiç bedeli (arz ve talep ilişkisi sonucu piyasa değeri) ile muhasebeleştirilir.

TMS 18’de ise değişim veya vadeli takaslarda, hasılatı getiren işleme tabi tutulmaktadır (Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., 2016, 9(4):148).

i-İhracattan Doğan Kur Farkları

Tek düzen muhasebe sisteminde kur değişim sebebi ile olumlu farklar yurt dışı hesabına yansıtılmaktadır. TMS 18’de ise parayı ifade eden senetler hesabı kambiyo karlarına yansıtılmaktadır (Özyürek H., 2012:135-137)..

j-İnşaat Sözleşmelerinde Doğan Hasılat

TMS 18’de yapılacak hizmet sunumu ile ilgili gerçeğe yakın tahmin yapılabiliriyorsa, işlemin gerçekleşme süresi de dikkate alınarak finansal tablolarda yer alır.TDMS’de ise işlemin tamamlanması ile finansal tablolarda yer almaktadır. İnşaat sözleşmelerinde oluşan hasılat, hizmet sonucu oluşan satış hasılatı ile aynı işlemi yansıtmaktadır. TMS 11’de yer alan inşaat sözleşmesi hasılatında, yapılan ilerlemeye göre hasılat yansımaktadır. TDMS’de ise sözleşmede yer alan inşaatın bitmesi ile yansımaktadır (Özyürek H., 2012:135-137).

k- Faiz, Temettüler ve İsimden doğan Hasılat

İşletmeye ekonomik açıdan yararlı olan faiz,temettüler ve isimden doğan hasılat işlemleri hasılat olarak yansıtılır. Birleşik faiz hesaplaması ile yansıtılmaktadır. Temettülerde ise ortaklara pay dağıtımı yapıldığı zaman işleme yansımalıdır. İsim hakkı ise sözleşmenin yapıldığı zamanda yansıtılmaktadır. TDMS ile TMS 18 bu hasılatın oluşumunda uyumluluk göstermektedir (Yıkılmaz S. ,Deran A. ,Erduru İ. ,Ekim 2016,144-149).

Bölüm 6

OLAY ÇALIŞMASI ve METODOLOJİSİ

Seçilen yöntem elde edilen verilerin nasıl sağlandığını, çözümünün nasıl gerçekleşmesi gerektiğini ve yorumlamasını belirlemesi açısından önem teşkil etmektedir. Çalışmalarda seçilen yöntem araştırmancının bakış açısına, problemine ve kullanılacak kaynaklara göre belirlenir.

Araştırma yöntemleri nicel ve nitel olmak üzere iki grupta incelenir. Nicel araştırmalarda sayısal veriler kullanılır ve kullanılan sayısal değerlerin analizi yapılır. Nitel araştırmalarda ise sözcükler veri olarak kullanılır ve nicel araştırmada olduğu gibi sayı içermeden yorumlamaya dayanır (Türnüklü A., 2001, 26(120): 9-11).

6.1 Nicel Araştırma ve Modelleri

Nicel Araştırma, olayları ölçmeye tabi tutacak şekilde ve sayı ile ifade edecek şekilde okuyucuya sunan bir yöntemdir. Araştırılan konuda evren çok geniş bir alana sahipse sınırlandırmak amacı ile örneklem seçilmektedir. Seçilen örneklem ile sayısal sonuçlar meydana getirilir. Bu yönetime niceliksel araştırma denir. Sayısal sonuçlara dayanan bir yöntem olduğu için doğru ve anlaşılır sorular sorulup, sağlıklı cevaplar alınması hedeflenmelidir. Yapılan araştırma sonuçları daha sonra incelemeye tabi tutulabilir. Bu araştırma yönteminin amacı olayları nesnel bir şekilde gözleme dayalı ve yapılan test yolu ile tespit etmektir (Şaban A.,2006: 471-472).

6.2 Nitel Araştırma ve Modelleri

Araştırmacı yaptığı gözlem, bireyler ile yaptığı görüşmelerle bununla birlikte doküman analizi ile olayları ortaya koyan araştırma türüdür. Gözlem ve görüşmeye

dayalı bir modeldir. Araştırmada kullanılan yöntem örnek olay çalışmasıdır (Şaban A.,2006: 471).

6.3 Araştırmada Kullanılan Yöntem (Örnek Olay Çalışması)

Verilere ulaşmada, analiz etmede ve karşılaştırma yapımında bazı muhasebe ofisleri ile yüz yüze görüşme yapılarak nitel bir araştırma yöntemi takip edilmiştir. Çalışmada örnek olay yöntemi kullanılmış olup KKTC’de faaliyet gösteren bir ticari şirket örneklili olarak değerlendirilmiştir.

Yapılan araştırmada Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde faaliyet gösteren ticaret işletmesinin TDMS’nin öngördüğü şekilde hazırlanan mali tabloları ile TMS’ye uyarlanması sonucu oluşan farklılıkların gerek mali tablolara yansıtılması ve oluşan değer farklılıkları derinlemesine incelenmiştir.

Yapılan araştırmada Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde örnek bir ticaret işletmesinin tek düzen muhasebe sisteminden, TMS uyarlaması sonucunda oluşacak farklılıkları yetkili muhasebilerle görüşerek saptanmıştır. Seçilen örnek olayda yüz yüze görüşme yöntemi ile örnek alınan şirketin mevcut bilançolarının incelenmesi ve uyarlanması yöntemi kullanılmıştır.

Örnek Ticaret İşletmesi belirlenirken elde edilen veriler ve bu verilerin nasıl işleneceği, oluşan sonuçların nasıl yorumlanacağı ve nasıl bir değerlendirmeye tabi tutulacağı konular dikkate alınmıştır. Bu çalışmada hedeflenen, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde tek düzen muhasebe sistemi çerçevesinde faaliyetini sürdüren bir ticaret işletmesine ait bilanço ve gelir tablosunun, TMS 1 Finansal Durum Tablolarının Sunumu, TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile ilgili üç standardın uyarlamasında bilanço ve gelir tablosunun karşılaştırılmalı analizini yapmaktır.

Seçilen örnek şirket ile mali tabloların TDMS çerçevesinde ve TMS standartla

rına uyumlaştırılmasında oluşan farklılıklar ortaya konulmuştur. Seçilen şirkette, değerlerde baz alınacak ve hesaplarda oluşan değer farklılıkları ve oluşturulan yeni hesap isimleri açıklanmıştır. Seçilen örnek şirket ile hedeflenen bilanço ve gelir tabloları arasındaki biçimsel yapı, kapsam ve içeriklerinin değerleri ile birlikte oluşan farklılıkları örnek olay çalışması ile ortaya konulmuştur.

6.4 Veri Toplama Tekniği (Birincil Veri veya İkincil Veri Toplama)

ve Gereççeleri ve Seçilen Konu için Kullanılan Yöntem

Sonuç ve yorumlara ulaşırken ihtiyaç duyulan değişkenlere ait veriye sahip olmanın iki yolu vardır. Bunlar birincil ve ikincil verilerdir.

6.4.1 Birincil Veriler

Araştırmacı ihtiyacı olan verileri kendi toplar ve araştırma için bir kaynak oluşturur. Buna birincil veriler denir. Birincil verilerde, anket, mülakat ve gözlem en fazla kullanılan yöntemler arasındadır (Coşkun R., Altunışık R., Bayraktar, 2015: 75-78).

a- Anket: Daha önce tespit edilmiş sıralı soruları cevaplamak üzere bireylere verilir. Toplanan cevaplardan sonuçlara ulaşmak hedeflenir.

b- Mülakat: Araştırmayı kişi veya kişilerle yaptığı görüşmeler sonucu ihtiyaç duyulan verileri toplar. Mevki sahibi bireyler mülakatı, anketten daha fazla tercih etmektedir. Mülakatlar üç farklı unsurdan oluşmaktadır.

Biçimsel Mülakat: Araştırmacı tarafından hazırlanan sorular sorulur ve mülakatçı verilerini bu şekilde sağlar.

Yarım Mülakat (Biçimsel): Araştırmacı soracağı soruları seçerken, cevaplayıcının ilgi alanı ve sahip olduğu bilgiye göre sorularını sorar ve ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşır.

Biçimsel Olmayan Mülakat: Bu yöntemde belirlenmiş standart sorular yoktur. Konu ile ilgili istenilen bilgiye ulaşmak için mülakatçı ihtiyaç duyulan kaynağı mülakat yapacağı kişi veya kişilere açıklar ve gerçekleşen görüşme ile gerekli bilgi toplanır ve yorumlanır.

c- Gözlem: Diğer yöntemlerden farklı olarak, bu yöntemde araştırmacı veri toplarken belli bir süre zarfında gözlem çalışması yapar. Belirlediği sistem çerçevesinde bu faaliyeti gerçekleştirir.

6.4.2 İkincil Veriler

Araştırma konusu için toplanacak veriler var olan kaynaklardan sağlanır. Bu tür daha önce hazırlanmış verilere ikincil veriler denir. Araştırmacı, araştırma konusu ile ilgili verileri toplayabilir. Araştırma konusuna dahil olan bir işletmenin ithalat ve ihracat oranı ikincil veriye örnektir. İkincil verinin edinildiği bir alanda, birincil veriye ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu araştırmacı açısından zaman kaybına yol açar.

İkincil verilerin güçlü tarafı ise yapılan araştırmada konu ile ilgili bir kaynak sağlanmadığı durumda birincil verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Araştırmacı için ikincil veriler, birincil verilerden daha uygundur. Sonuca ulaşmak için daha fazla tercih edilirler. Yapılan araştırma ile ilgili edinilen veriler (ikincil), birincil veri yöntemleri ile toplanan veriler ile karşılaştırılması mümkündür.

İkincil verilerin zayıf tarafı ise, toplanan veriler araştırmacının ihtiyacını her zaman karşılamaz. Verileri bulduran şirketler araştırmacıdan yüksek fiyat talep edebilmektedir. Bu durum araştırmacıyı ikincil veriden yararlanmasını engellemektedir. Çalışmada ikincil verinin gereken bilgileri sağlayamaması durumunda birincil veri ile bütünlük içinde bir çalışma yapılabilir (Coşkun R., Altunışık R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım E., 2015: 303-305).

Araştırma konumuzda sonuca ulaşmak için Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'n

de faaliyet gösteren bir işletmenin mali tablolarının TMS'ye uyarlanması sonucu oluşan farklılıklar yapılan örnek olay çalışması ile belirlenmiştir. Yapılacak tespit birincil veriyi oluşturan başlıca yöntemlerden biri olan mülakat yönteminden yararlanılarak yapılmıştır. KKTC'de görevini sürdüren tecrübeli bir muhasepler ile birebir görüşerek, mali tabloların analizi ve oluşan farklılıkta açılan yeni hesap kalemleri ve meydana gelen değer farklılıkları mülakat yöntemi ile ortaya konmuştur.

Bölüm 7

KKTC’de FAALİYET GÖSTEREN BİR ŞİRKETİN OLAY ÇALIŞMASI ve OLUŞAN MALİ TABLOLARIN ANALİZİ

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde faaliyet gösteren örnek bir ticari işletmenin Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nde sunulan 2013 yılına ait bilanço ve gelir tablosu verilmiştir.

1998 faaliyetine başlayan Örnek İşletme KKTC’de faaliyetine başlamıştır. Örnek İşletme üç ortak ile kurulmuştur. Bu çalışmada 2013 yılında sunulan Bilanço ve Gelir Tablosu alınmıştır. İşletme 406,000 TL olan nakit ve banka toplamına sahiptir. Bununla birlikte işletme yapmış olduğu satışlardan alacaklı olduğu elde edilen bilançodan tespit edilmiştir. İşletmenin sahip olduğu bina ve işletmede kullanılan tesis, makine ve demirbaş ie küçük demirbaşları (masa, sandalye, bilgisayar vs.) 245,000 TL olarak görülmektedir. İşletmenin bir dönem zarfında ödemesi gereken 577,500 TL’lik borcu olduğu, bununla birlikte gelecek yıllarda ödenmesi gereken 122,500 TL’lik borcu mevcuttur. İşletme KKTC’de faaliyetini sürdürmekte olup, hacmini ve faaliyetini artırmıştır.

Bu bölümde örnek işletme üzerinde TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu, TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi standartları ile TDMS arasındaki mali tablolar arasındaki farklılıklar ortaya konacaktır.

Tablo 3: Örnek İşletme’de 2013 tarihli TDMS’ye göre sunulan bilançosu

Örnek İŞLETMESİ TARİHLİ TDMS BİLANÇOSU (TL)			
AKTİF		PASİF	
I-Dönen Varlıklar	766,000	III-Kısa Vadeli Yab.	577,500
Hazır Değerler	406,000	Ticari Borçlar	307,500
Kasa	31,000	Satıcılar	307,500
Banka	375,000		
Menkul Kıymetler	25,000	Diğer Borçlar	2,170
Hisse Seneti	25,000	Ortaklara Borçlar	2,170
Ticari Alacaklar	217,500	Alınan Avanslar	245,500
Alıcılar	217,500	Alınan Sipariş Avanslar	245,500
Stoklar	117,500	Borç ve Gider Karş.	22,330
Ticari Mallar	84,000	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük Karş.	22,330
Verilen Siparis Avans.	33,500		
II-DURAN VARLIKLAR	293,800	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 122,500	
Maddi Duran Varlıklar			
Binalar	160,000	Mali Borçlar	122,500
Tesis, Makine ve Demirbaşlar	40,000		
Demirbaşlar	45,000		
Birikmiş Amortismanlar (-)	(16,200)		
Yapılmakta Olan Yatırımlar	10,000		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	54,000	Banka Kredileri	122,500
Kuruluş ve Örgütlenme Gid.	7,500		
Araştırma ve Geliştirme Gid.	60,000	V-Öz Kaynaklar	359,800
Birikmiş Amortismanlar (-)	(13,500)		
Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tah.	1,000	Ödenmiş Sermaye	270,480
Gelecek Yıllara Ait Gelir	1,000	Sermaye	270,480
		Dönem Net karı	89,320
AKTİF TOPLAM	1,059,800	PASİF TOPLAM	1,059,800

Tablo 4: Örnek İşletme’de 2013 tarihli TDMS’ye göre sunulan gelir tablosu

ÖRNEK İŞLETME TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ 2013 GELİR TABLOSU (TL)	
A- BRÜT SATIŞLAR	1,406,500
Yurtiçi Satışlar	1,390,000
Yurtdışı Satışlar	16,500
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(43,525)
Satıştan İadeler	17,750
Satış İskontoları	25,775
C-NET SATIŞLAR	1,362,975
D- Satışların Maliyeti (-)	(990,250)
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	(990,250)
BRÜT SATIŞ KARI veya ZARARI	372,725
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(206,250)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	102,750
Genel Yönetim Giderleri (-)	103,500
FAALİYET KARI veya ZARARI	166,475
F- DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR veya KARLAR	237,050
Faiz Gelirleri	675
Komisyon Gelirleri	1,250
Kambiyo Karları	235,000
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	125
G- DİĞER FAAL. GİDER ve ZARAR (-)	(267,500)
Kambiyo Zararları	267,500
H- FİNANSMAN GİDERLERİ	(32,750)
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	32,750
OLAĞAN KAR veya ZARAR	103,275
I- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	15,500
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	15,500
J- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	7,125
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	7,125
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	111,650
K- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ (-)	(22,330)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	89,320

TMS uyumlu bilanço ve gelir tablosunda oluşacak farklılıkları tespit etmek için değerlemeler ve farklı hesap kalemleri açılması gerekir. TDMS'den sonra yasanın öngördüğü TMS'ye uyarlamada oluşan farklılıkların belirlenmesi için Y İşletmesin'den alınan bilgiler aşağıda açıklanmaktadır;

Y İşletmesi'nin sahip olduğu ticari malların değeri 76,750 TL olarak belirtilmiştir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren örnek işletmede alınan bilgiler ışığında oluşacak TMS uyumlu finansal durum tablosu (bilanço) ve gelir tablosu şu şekilde muhasebeleştirilme işlemleri ile gerçekleşir. TMS'de öngörülen hesap kalemleri de düzeltilecek muhasebe işlemleri ile mali tablolara yansıtılması gerekir.

7.1 KKTC'de Uygulanan Muhasebe Kuralları (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ve TMS 1'e Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosu'nun Biçimsel Yapısı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi

KKTC'de faaliyet gösteren Örnek İşletmen'in TDMS'den TMS'ye uyumlaştırma sonucu karşılaştırılma analizi yapılmış meydana gelen farklılıklar belirtilmiştir; (Akdoğan N., Tenker N.,2007:89-92).

- TDMS'de Bilanço olarak adlandırılan mali tablo, TMS 1'de Finansal Durum Tablosu olarak yansıtılmıştır.
- TDMS'de Hazır Değerler hesap kalemi uyumlaştırma sonucu TMS 1'de Nakit ve Nakit Benzerleri hesabı olarak yansıtılmıştır.
- TDMS'de Menkul Kıymetler hesap kalemi, TMS 1'de Finansal Varlıklar olarak yansıtılmıştır.
- TDMS'de Duran Varlıklar hesap kalemi altında yer alan Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap kalemi, TMS'de Cari Olmayan Duran Varlıklar hesap kalemi adı altında yansıtılmıştır.

- TDMS’de Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunda Ortak Borçlar hesap kalemi yer alırken, TMS’de İlişkili Taraflara Borçlar adı altında yansıtılmıştır.

Tablo 5: Örnek İşletme’nin Bilanço ve Finansal Durum Tablosu arasında meydana gelen farklılıkları

TDMS	TMS
Hazır Değerler	Nakit ve Nakit Benzerleri
Menkul Kıymetler	Finansal Varlıklar
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Cari Olmayan Duran Varlıklar
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- Ortaklara Borçlar (TDMS)	- İlişkili Taraflara Borçlar (TMS)

TDMS ile TMS Gelir Tabloları arasında Örnek İşletmede meydana gelen hesap kalemi farklılıkları şu şekildedir:

- TDMS’ye göre uygulanan gelir tablosunda Brüt Satış hesap kalemi, TMS 1 standardı uygulamasında Brüt Esas Faaliyet Gelirleri olarak yansıtılmıştır.
- TDMS’ yer alan Satış İndirimleri hesap kalemi, TMS 1 standardı uygulamasında İndirimler olarak yansıtılmıştır.
- TDMS’de yer alan Net Satışlar hesap kalemi, TMS 1 standardında Net Esas Faaliyet Gelirleri olarak yansıtılmıştır.
- TDMS’de yer alan Brüt Satış Karı veya Zararı hesap kalemi, TMS 1 standardında Brüt Kar veya Zarar hesabı olarak yansıtılmıştır.
- TDMS’de yer alan Olağan Dışı Gelir ve Karlar (Giderler/Zararlar) hesap kalemi yer alırken, TMS 1 standardı çerçevesinde bu hesap kalemi yer almamakta ve TDMS

hesap grubu Olağan Dışı Gelir ve Karlar (Gider/Zarar) hesap kalemi altında yer alan Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (Gider/Zarar) hesap kalemleri TMS 1 standardının öngördüğü Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar (Gider/Zarar) hesap grubuna yansıtılmıştır.

- TDMS'ye göre uygulanan gelir tablosunda ödenmesi gereken vergi öncesi yer alan Olağan Kar veya Zarar Hesabı yer alırken, TMS 1 standardı uygulamasında Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı (Zararı) hesap kalemi olarak yansıtılmıştır.

- TDMS'de Dönem Karı veya Zararı hesap kalemi sonrası Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı yer alırken, TMS 1 standardında Örnek İşletme gelir tablosunda meydana gelen uygulamada Sürdürülen Faaliyet Dönem Karı hesap kalemi sonrası Yasal Vergi Karşılığı yansıtılmıştır. Örnek İşletme gelir tablosuna uyumlaştırma sonrası tespit edilen değişiklikler açıklanmıştır.

Tablo 6: Örnek İşletme'ye ait TDMS ve TMS Gelir Tablosu Farklılıkları

TDMS- GELİR TABLOSU	TMS- GELİR TABLOSU
Brüt Satış	Brüt Esas Faaliyet Gelirleri
Satış İndirimleri (-)	İndirimler (-)
Net Satışlar	Net Esas Faaliyet Gelirleri
Brüt Satış Karı veya Zararı	Brüt Kar veya Zarar
Diğer Faaliyetlerden	Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar
Olağan Gelir ve Karlar	
Olağan Kar veya Zarar	Sürdürülen Faaliyetler
	Dönem Karı (Zararı)
Olağandışı Gelir ve Karlar	Diğer Faaliyetlerden Gelir ve
(Gider/Zarar)	Karlar (Gider/Zarar)
	- Diğer Gelir Kar (Gider/Zarar)

7.2 KKTC’de Uygulanan Muhasebe Standardı ve Stokların Muhasebeleştirilmesi Standardı’nın Karşılaştırmalı Analizi

TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi Standardı’nda, Örnek işletmenin sahip olduğu stoklar değerlendirilirken, işletmenin elde ettiği değer (maliyet) ile net gerçekleşebilir adı altında olan değer düşük olmasından dolayı düşük değere indirgenerek yansıtılır.

Örnek İşletme’nin 31/12/2013 tarihli KKTC muhasebe standartlarına göre uyarlanmış bilançosunda Ticari Mal hesap kalemi 84,000 TL olarak bilançoda yer almaktadır. TMS’nin öngördüğü şekilde yapılan hesaplama sonucu TMS’ye uyarlanmış bilançoda 76,750 TL olarak yansıtıldı. Bunun sebebi vade ile alınan stokların peşin değer arasındaki farkın 7,250 TL olmasıdır. Bu fark yansıtılırken ticari maldan ve satıcılar hesabından düşülmektedir. TDMS’den TMS 2 standardına uyumlaştırmada ticari mal hesap kaleminde yapılan muhasebeleştirme işlemi;

_____ / / _____	
Borç	Alacak
320 Satıcılar 7,250	
	153 Ticari Mallar 7,250

Örnek İşletme’nin sunduğu bilançoda stok değer düşüklüğü karşılıkları yer almazken, TMS’de bu hesap kalemi yansıtılmıştır. Stoklar maliyet bedeliyle net

gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirir. Burada net gerçekleşebilir değer daha düşük olduğu tespit edilmiş ve bu değere indirgenmiştir. Bununla birlikte stoklar maliyeti ile değil, o döneme ait mevcut değeri ile yansıtılmaktadır. Örnek Y işletmesi'nde TMS 2'ye uyarlamada stok değerinin 12,000 TL maliyet değerinden düşük olduğu tespit edilmiştir. TMS'ye göre uyarlanan finansal durum tablosunda (bilanço) 12,000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı hesabına yansıtılırken aynı zamanda gelir tablosunda yer alan karşılık giderine yansıtılmıştır. Bu değer tespit edilirken piyasada yer alan aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin benzer stok değerlerinden yararlanmıştıdır.

Yapılması gereken muhasebeleştirme işlemi ise ;

_____	/	/	_____
	Borç		Alacak
654 Karşılık Giderleri	12,000		
		158 Stok Değer Düş. Karş.	12,000

Örnek Y işletmesinin mali tablolarında TMS 2'yi incelediğimizde, KKTC'de kullanılan muhasebe standardında vade farkı stok değerine dahil edilir. Fakat, TMS'de oluşan sonucun farklı olmasının nedeni, vade farkının stok hesabından çıkartılması ve tahmini satış fiyatı ile üretim aşamasında yapılan giderlerin birbirinden çıkartılması sonucu bulunan değere indirilmesiyle oluşan değerdir. Meydana gelen bu uyumlaşma sonucu oluşan farklılıkları TMS 2'ye uyarlamasında oluşan farklılıklar belirtilmiştir.

Bu işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olduğu tespit edilmiştir. Peşin fiyat ile ödenen fiyat arasında 7,250 TL'lik fark olduğu belirlenmiştir. Bu fark TMS uyarlamasında farklılık göstermiş ve tabloda gösterilmiştir. Stoklar, değerinde bakıldığında ise 12,000 TL'lik bir değer düşüklüğü tespit edilmiştir. TMS uyarlamasında finansal durum tablosunda Stoklar hesap grubu altında stok değer düşük karşılığı hesabı aktif tarafta pasif karakterli bir hesap olarak yer alırken, gelir tablosunda ise karşılık giderleri hesabından çıkartılıp yansıtılmıştır.

Tablo 7: Uyumlaşma sonucu Örnek İşletme'ye ait TDMS ve TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi standardı arasında meydana gelen farklılıklar

TDMS BİLANÇO		TMS FİNANSAL DURUM TABLOSU –TMS 2	
Stoklar	117,500	Stoklar	98,250
Ticari Mallar	84,000	Ticari Mallar	76,750
Verilen Siparis Avans.	33,500	Stok Değer	
		Düşüklüğü Karşılığı	(12,000)
		Verilen Sipariş	
		Avansları	33,500
TDMS GELİR TABLOSU		TMS GELİR TABLOSU	
-		Karşılık gideri	(12,000)

7.3 KKTC'de Uygulanan Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye/ Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Standartı'nın Karşılaştırmalı Analizi

TMS 18 Hasılat Muhasebeleştirilmesi Standardı'nda, öngörülen standardın uygulanması halinde alacak değerlerinin reeskont hesabına yansıtılmasına gerek yoktur. Çünkü bu standardın öngördüğü durumda vade farkı yapılan satış hasılatından düşülüp ertelenmiş gelir hesabına yansıtılır. Örnek Y İşletmesi'nin

alacağı olan değerin 217,500 TL'lik faizi dahil edilerek TMS finansal durum tablosuna yansıtıldığı görülmektedir. 17,500 TL olan bu değer alıcılar hesap kaleminin faiz yöntemine göre belirlenip gelir tablosu faiz gelirleri hesabına yansıtılırken aynı zaman da satışlar hesabından düşülmektedir. TDMS'den TMS 18'e uyarlamada öngörülen standardın uygulanması halinde alacak değerlerinin reeskonta yansıtılmasına gerek görülmemektedir. Örnek Y işletmesinde oluşan fark, TMS/UMS Standartları'nın uyumlaştırılması sonucu meydana gelmiştir. Örnek Y İşletmesi'nin TDMS ile uyarlanan TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi standardında meydana gelen farklılıklar karşılaştırılarak yorumlanmıştır. Yapılacak muhasebeleştirme işlemi ise;

Meydana gelen bu uyumlaşma sonucu oluşan farklılıkları TMS 18 uyarlamasında oluşan farklılıklar belirtilmiştir. Örnek şirketin 217,500 TL tutarında alacağı olduğu belirtilmiştir. Bu alacağın 17,500 TL değerindeki kısmın faiz olduğu belirtilmiştir. Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablosu'nda meydana gelen farklılıklar aşağıdaki tabloda yansıtılmıştır.

Tablo 8 : Örnek İşletme'ye ait TDMS ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Standardı Arasında Meydana Gelen Farklılıklar

KKTC'de uygulanan muhasebe standardından, TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu, TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi ve TMS 18 Hasılatın

TDMS BİLANÇO		TMS FİNANSAL DURUM TABLOSU (TMS 18)	
Ticari Alacaklar	217,500	Ticari Alacaklar	217,500
Alicilar	217,500	Alicilar	217,500
TDMS Gelir Tablosu		TMS Finansal Durum Tablosu	
A- BRÜT SATIŞLAR		BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	
Yurt İçi Satışlar	1,390,000	Yurt İçi Satışlar	1,372,500
Faiz Gelirleri	675	Faiz Gelirleri	18,175

Muhasebeleştirilmesi Standartları'nın uyumlaştırılması sonucu oluşan TMS Finansal Durum Tablosu (bilanço) ve Gelir Tablosu aşağıda yansıtılmıştır.

Tablo 9 :Örnek İşletme'ye ait TMS'ye Uyumlaştırılmış Finansal Durum Tablosu

ÖRNEK İŞLETME 2013 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)			
AKTİF		PASİF	
I. CARİ VARLIKLAR	746,750	III.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	570,250
Hazır Değerler	406,000	Ticari Borçlar	300,250
Kasa	31,000	Satıcılar	300,250
Banka	375,000		
Finansal Varlıklar	25,000	Alınan Avanslar	245,500
Hissesenetleri	25,000	Alınan Sip.Avans.	245,500
Ticari Alacaklar	217,500	İlişkili Taraflara Borçlar	2,170
Alıcılar	217,500	Ortaklara Borç	2,170
Stoklar	98,250	Borç ve Gider Karşılıkları	22,330
Ticari Mallar	76,750	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	22,330
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(12,000)		
Verilen Sipariş Avansları	33,500		
II. DURAN VARLIKLAR	293,800	IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	470.300
MADDİ VARLIKLAR	238,800	Finansal (Mali) Borçlar	122,500
Binalar	160,000	Banka Kredileri	122,500
Tesis, Makine ve Demirbaş	40,000	V.ÖZ KAYNAKLAR	347,800
Demirbaş	45,000	Ödenmiş Sermaye	270,480
Birikmiş Amortismanlar (-)	16,200	Dönem Net Karı	77,320
Yapılmakta Olan Yatırımlar	10,000		
CARİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	54,000		
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	7,500		
Araştırma ve Geliştirme Gideri	60,000		

Birikmiş Amortisman (-)	(13,500)		
Gelecek Yıllara ait Gider ve Gelir Tahakkukları	1,000		
Gelecek Yıllara ait Gelir	1,000		
AKTİF TOPLAM	1,040,550	PASİF TOPLAM	1,040,550

Tablo 10 : Örnek İşletme 'ye ait TMS'ye Uyarlanmış Gelir Tablosu

ÖRNEK İŞLETME TMS 31/12/2013 TARİHLİ GELİR TABLOSU (TL)	
A- BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	1,389,000
Yurt İçi Satışlar	1,372,500
Yurt Dışı Satışlar	16,500
B- İNDİRİMLER (-)	43,525
Satıştan İadeler	17,750
Satış İskontoları	25,775
C- NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ	1,345,475
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	990,250
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	990,250
BRÜT KAR VEYA ZARAR	355,225
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	206,250
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	102,750
Genel Yönetim Giderleri	103,500
FAALİYET KARI veya ZARARI	148,975
F- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR ve KARLAR	270,050
Faiz Gelirleri	18,175
Komisyon Gelirleri	1,250
Kambiyo Karları	235,000
Diğer Gelir ve Karlar	15,625
G- DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER ve ZARARLAR (-)	(286,625)
Kambiyo Zararları	267,500
Diğer Gider ve Zararlar	7,125
Karşılık Giderleri	12,000
H- FİNANSMAN GİDERLERİ	(32,750)
Uzun Vadeli Borç Giderleri (-)	32,750
İ- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI	54,650
Yasal Vergi Karşılığı (-)	(22,330)
DÖNEM NET KARI	77,320

Bölüm 8

SONUÇ ve ÖNERİLER

Teknolojinin sürekli gelişmesi ile sanayi de gelişmiş işletmelerin hacim ve faaliyetleri artmıştır. Yaşanan gelişmeler sonucunda hacim ve faaliyet olarak büyüyen işletmeler dış ülkeler ile ticaret yaparak karını artırmayı bununla birlikte büyümeyi hedeflemektedir. Muhasebede uluslararası geçerliliği olan standartlarına olan ihtiyaç doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti'nde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) türkçeye çevrilmiş ve TMS/UMS olarak kabul edilmiştir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Tek Düzen Muhasebe Sistemi, muhasebe standardı olarak uygulanmakta olup yasal bir muhasebe standardı bulunmamaktadır. Çalışmada KKTC'de faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tablolarının, TMS'ye uyumlaştırılmasında meydana gelen farklılıklar belirlenmiştir.

Belirlenen farklılıklar TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu, TMS 2 Stokların Muhasebeleştirilmesi ve TMS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi anlaşılır ve açık bir şekilde açıklanmıştır. Yapılan uyumlaştırmada, örnek işletmenin finansal tabloları birbirleriyle kıyaslandığında fark oluşmaktadır. Oluşan fark, işletmenin finansal performansını net bir şekilde ortaya koyduğu tespit edilmiştir. Fark gösteren tabloları kıyasladığımız zaman belirgin farkları görmekteyiz. Oluşan bu farklılıklar, standartları uygulamayı isteyen ülkeler için gerçeğe uygun olarak hesaplamalar ve oluşan vergisel sorunlardır. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren işletme TDMS'nin öngördüğü şekilde mali tablolarını sunmaktadır. Yapılan örnek olay çalışmasında, faaliyette olan işletmenin KKTC'de Avrupa Birliği

Müktesebatı'na uyum sağlanabilmesi için gerekli harmanizasyon süreci Ekonomi ve Enerji Bakanlığı olarak belirlenmiştir. Fakat, bunun haricinde herhangi bir çalışma gerçekleşmemiştir. TDMS'den, TMS/UMS'ye uyumlaştırma süreci yaşanırken yapılması gereken daha önce bu süreci yaşayan ülkeleri örnek alır, yapılması ve yapılmaması gereken noktaları tespit etmektir. Bu geçiş süresini daha kısa dönemde, az sıkıntılı şekilde gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Globalleşme yolunda ilerlerken Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili AB'nin ön gördüğü şekilde bir uyumlaştırma ve denetleme kurulu bilgili ve tecrübeli kişilerden yararlanılarak oluşturulmalıdır.

Sistemli bir eğitim ile uyumlaştırma sürecine başlanabilir. UFRS'ye uyumlu aynı sektördeki işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılıp, ilgili bireyler ve işletme yöneticileri tarafından analize tabi tutulabilecektir. UFRS'ye uyumlu işletmeler yurt dışı bazlı ihalelere girebilecek ve kredi talebinde bulunabilecektir. Bu uyumu önceden sağlamak işletme bünyesinde oluşacak artı bir gideri ortadan kaldıracaktır. AB standardı sağlanacak ve işletme uluslararasılaşma yoluna girecektir. Uluslararası anlamda ortak bir mali tablo sunumu oluşturulacağı için yapılacak başvurular bilirkişiler ve kuruluşlarca verilecek kararlarda doğru tespiti oluşturacaktır.

AB kriterlerine uyum sağlamak ve çokuluslu işletme yoluna girmek için UFRS'ye uyumlaşma süreci hızlandırılmalıdır. İşletmelerin büyüklüklerine bakılmaksızın bu uyumlaşma büyük oranda kabul görmüştür. Hisseleri halka satılmayan işletmeler için bu uyumlaşma süreci farklı dönemlerde tam olarak gerçekleşebilmektedir. Her ülke kendi içinde farklı bir kültür ve yapıya sahip olduğu için oluşacak farklı oluşumlar doğallıkla karşılanmaktadır.

Bu uyumlaşma sürecinde farklı yollar izleneceği gibi, süreçte her ülke için

değişiklik gösterecektir. Bu süreçte kapsamlı bir eğitim verilmeli ve bilirkişilerden yararlanılmalıdır. Uyumlaşmada ön hazırlık olarak dönem belirlenmeli ve KKTC’de bu çalışmalar hızlandırılmalıdır.

KAYNAKLAR

Akdoğan N., Tenker N. (2007), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Baran Ofset.

Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (1998). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Cem Web Ofset.

Arıkan, Yahya (2005), *Muhasebenin Temek Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı*, İstanbul: Mart Matbaacılık.

Burkay,H. (2016), *Vergi Usul Hukuku ve Örneklerle Açıklamalı 27/1977 Vergi Usul Yasası*, Temel Basım Evi.

Bozdemir, E. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 14(54), 101-122.

Boyar E. Güngörmüş H. A. , *TMS- 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi* 7 (16), 85-90).

Çapkıner Tosun E., Atai G., *Kıbrıs'ta Muhasebe'nin Tarihsel Gelişim Evreleri ve Dünyada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*, World of IFRS (2015):56-57.

- Erdem, Ş. (2012), *Muhasebe Standartının Dünya'daki Gelişimi*, <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html> (18 Eylül 2017).
- Ercan, C. (2016), *2011-2013 Yılları Arasında Düzenlenen Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumları Üzerine Bir Araştırma*, 1 (1): 49-56.
- Gökçen, G. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. Beta Yayıncılık.
- Güngörmüş, Ö. & Boyar, E. (2008), *TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi*.
- Harunoğlu, Z., Uçaktürk, M., & Kılılı, M. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması*. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(1), 51.
- Kalmış H., Dereköy F., (2010), *TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması*.126-127.
- Kurt, G. (2003). *Şerefiye'nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi*. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 5(1).
- Küçükşavaş, Nihat (2016), *Finansal Muhasebe*, İstanbul: İnkılap Kitapevi Yayıncılık.

Kalenderoğlu, Mahmut (2009), *Genel Muhasebe Ve Mali Tablolar Analizi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C.. (2009). *Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management. Accounting, Organizations and Society*, 34(6), 738-754.

Nalbantoğlu, R. (2003). *Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları*. VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20.

Özkan, S. Ve İbiş, C. (2006), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış*, (74), 25-43.

Örten, R., & Karapınar, A. (2003), *Dönem sonu muhasebe uygulamaları*. Gazi Üniversitesi İİ BF.

Örten R., Kaval H., Karapınar A., (2012), *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi.

Özyürek H.,2012, *TMS-18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(1), 132-135).

Poroy Arsoy, A. (2008). *Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları*.

Tuğay O., *Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi*, 2013:210-215.

Türnüklü A., *Eğitimbilim Alanında Aynı Araştırma Sorusunu Yanıtlamak İçin Farklı Araştırma Tekniklerinin Birlikte Kullanılması*, 2001, 26(120): 9-11

Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., Ekim 2016, *Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma.*

Yıkılmaz S., Deran A., Erduru İ., Ekim 2016, *Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, 9(4):146-148.

Şirketler Yasası Tüzüğü (Fasıl 113) Erişim Tarihi:15.09.2017
<http://www.rkkmd.gov.tr>

Şaban A., Lisansüstü Öğrencileri Nitel Araştırma Metodolojisine İlişkin Algıları, 2006: 471.

TMS 2 STOKLAR http://www.verginet.net/dtt/1/TMS2Stoklar_3911.aspx
(23.09.2017)

Yalkın, Yüksel Koç (1997): *Türkiye Muhasebe Standartları*, Ankara.

Zaif F., Ayanoğlu Y., (2006), *Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın Getirdikleri ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması.*

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles>

http://khk.kamunet.net/docs/sinav_konulari/gvd_05072015/27-1977.pdf

<http://www.rkmmd.gov.ct.tr/Portals/1077/FASIL113>

https://tr.wikipedia.org/wiki/Genel_Kabul_Görmüş_Muhasebe_İlkeleri

<http://www.vergivekanunlar.com/stoklar-standard-tms-2>