

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

LİSANSLI DEPOCULUK SİSTEMİNİN TMS 2 VE TMS 37 AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Abdurrahman Uğur Ödemiş

Ankara-2020

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

LİSANSLI DEPOCULUK SİSTEMİNİN TMS 2 VE TMS 37 AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Abdurrahman Uğur Ödemiş

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üy. Zeki Yanık

Ankara-2020

KABUL ONAY

Abdurrahman Uğur ÖDEMiŞ tarafından hazırlanan “Lisanslı Depoculuk Sisteminin Tms 2 Ve Tms 37 Açısından Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama Örneği” başlıklı bu çalışma, 23.10.2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalı İşletme Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet ARSLAN (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK (Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi Burcu DİNÇERGÖK (Üye)

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi 'ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

23.10.2020

Abdurrahman Uğur ÖDEMİŞ

ÖZ

ÖDEMiŞ, Abdurrahman Uğur. Lisanslı Depoculuk Sisteminin TMS-2 ve TMS-37 Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2020.

Ülkemizde son yıllarda gelişim aşamasında olan lisanslı depoculuk sistemi genel anlamda tarım sektörü ile finans sektörünün birbirine entegrasyonu şeklinde özetlenebilir. Bu entegrasyon sayesinde tarım ürünlerinin satışı çeşitli finansal araçlar ile gerçekleşmekte ve alım satım işlemleri daha kolay şekilde yürütülebilmektedir. Ayrıca her işletme gibi lisanslı depo işletmeleri de TMS ve TFRS içerisinde belirtilen kurallara tabilerdir. “Lisanslı Depoculuk Sisteminin TMS-2 ve TMS-37 Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği” başlıklı bu çalışmanın ilk bölümünde lisanslı depoculuk sisteminin işleyişi, sektörün ülkemizdeki yasal çerçevesi, lisanslı depoculuk sisteminin sağladığı avantajlar ve dezavantajlar çeşitli birimler açısından gösterilmiştir.

İkinci bölümde ise TMS-2 Stoklar standardı ile birlikte TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise lisanslı depoculuk sektörü TMS-2 ve TMS-37 bakımından incelenmiş ve bir örnek gösterilmiştir.

Anahtar Sözcükler

Lisanslı depoculuk, ürün senedi, ticaret borsası, stoklar, koşullu borçlar

ABSTRACT

ÖDEMiŞ, Abdurrahman Uğur. Evaluation of Licensed Warehousing System in terms of TMS-2 and TMS-37 and an Implementation Example, Master Thesis, Ankara, 2020.

The licenced warehousing system, which is in the development stage of our country in recent years, can be summarized as the integration of the agricultural sector and the financial sector in general. Thanks to this integration, the sale of agricultural products takes place with various financial instruments and transactions can be carried out more easily. In addition, like every business, licensed warehouse enterprises are subject to the rules specified in TMS and TFRS. In the first part of this study titled ‘Evaluation of Licensed Warehousing System in terms of TMS-2 and TMS-37 and an Implementation Example’ the operation of the licenced warehousing system, the legal framework of the sector in our country, the advantages and disadvantages provided by the licenced warehousing system are shown in terms of various units.

In the second part, TMS-37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets Standard are analyzed together with TMS-2 Stocks standard.

In the third part, the licensed warehousing sector has been examined in terms of TMS-2 and TMS-37 and an example is shown.

Keywords

Licenced warehousing, product bill, trade exchange, stocks, contingent debts.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii

BİRİNCİ BÖLÜM

LİSANLI DEPOCULUK SİSTEMİ

1.1. Lisanslı Depoculukla İlgili Kavramlar	2
1.2. Lisanslı Depoculuk Sisteminin İşleyişi	3
1.2.1. Ürün ihtisas borsası	5
1.2.2. Yetkili sınıflandırıcılar	6
1.2.3. Lisanslı depoculuk tazmin fonu	6
1.3. Lisanslı Depoculuk Sisteminin Avantajları	6
1.3.1. Üretici açısından avantajları	6
1.3.2. Ürün borsaları açısından avantajları	7
1.3.3. Sanayi ve tüccarlar açısından avantajları	7
1.3.4. Devlet açısından avantajları	8
1.3.5. Piyasalar açısından avantajları	8
1.4. Lisanslı Depoculuk Sisteminin Dezavantajları	9
1.5. Türkiye’de Lisanslı Depoculuk Sistemi	9
1.6. Dünya’da Lisanslı Depoculuk Sistemi	10
1.6.1. Amerika Birleşik Devletleri	10
1.6.2. Kanada	11
1.6.3. Polonya	12
1.6.4. Slovakya	12

1.6.5. Bulgaristan.....	13
1.6.6. Rusya	13

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS).....	15
2.2. Türkiye Muhasebe Standartları.....	16
2.3. TMS 2 Stoklar Standardı.....	17
2.3.1. TMS 2 stoklar standardının amacı.....	17
2.3.2. TMS stoklar standardının kapsamı	18
2.3.3. TMS 2 stoklar standardı içerisinde geçen kavramlar	19
2.3.4. TMS 2 stoklar standardı çerçevesinde stokların değerlemesi.....	20
2.3.5. Stok değer düşüklüğü	21
2.3.6. Stok maliyetleri.....	21
2.3.6.1. Satın alma maliyetleri	22
2.3.6.2. Dönüştürme maliyetleri	22
2.3.6.3. Diğer maliyetler	23
2.3.7. Stok maliyetleri hesaplama yöntemleri	23
2.3.7.1. Gerçek parti maliyet yöntemi.....	24
2.3.7.2. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi	24
2.3.7.3. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi.....	24
2.4. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	25
2.4.1. Standardın amacı	25
2.4.2. Standardın kapsamı.....	25
2.4.3. TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı içerisinde kullanılan tanımlar	27
2.4.4. Karşılıklar	29

2.4.5. Karşılıkların muhasebeleştirilmesi	30
2.4.5.1. Geçmiş olaydan kaynaklanan mevcut yükümlülüğün bulunması...	30
2.4.5.2. Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden olası çıkışları.....	31
2.4.5.3. Yükümlülük tutarının güvenilir şekilde tahmini.....	32
2.4.6. Koşullu borçlar	32
2.4.7. Koşullu varlıklar	34
2.4.8. Dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler	34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMO-TOBB TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

3.1. Şirket Hakkında Genel Bilgiler	37
3.2. Şirketin Organizasyon Şeması	38
3.3. Şirketin Tarihçesi	39
3.4. Şirketin Sermaye ve Ortaklık Yapısı.....	40
3.5. Şirket Faaliyetleri	40
3.5.1. Ahiboz şube müdürlüğü faaliyetleri	44
3.5.2. Mucur şube müdürlüğü faaliyetleri	44
3.6. Şirketin Finansal Verileri ve Oran Analizleri	45
3.7. Şirketin TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi	47
3.8. Şirketin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi	48
SONUÇ.....	51
KAYNAKÇA	53
TURNİTİN.....	58
ÖZGEÇMİŞ.....	62

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma	Açıklama
ELÜS	: Elektronik Ürün Senedi
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KVYK	: Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
LDS	: Lisanslı Depoculuk Sistemi
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Lisanslı Depoculuk Sistemi İşleyişi	5
Şekil 2.1. Koşullu Borçlar Karar Ağacı	33

BİRİNCİ BÖLÜM

LİSANLI DEPOCULUK SİSTEMİ

Lisanslı depoculuk sistemi temel olarak; tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, kişiler arasında ayırım yapmaksızın ürünleri kabul etmek, kabul edilen ürünlerin kalitesini korumak ve emniyetini sağlamak, tarım ürünlerinin depolanması için bir sistem oluşturmak, depolanan ürünlerin sınıflandırılması ve derecelendirilmesi hususunda yetkili kişiler tarafından saptanmasını sağlamak amacıyla kurulan bir sistemdir (Büyükcebeci, 2006, s. 53).

Ülkemizde 10/02/2005 tarihinde kabul edilen, 17/02/2005 tarihli 25730 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5300 sayılı ‘Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu’ ile lisanslı depoculuk sistemi uygulamaya konmuştur. Bu Kanun; tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usûl ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine dair diğer hususları kapsamaktadır. (Sezal, 2012, s. 2)

Lisanslı depoculuk sistemi ile birlikte

- Tarım ürünleri ticaretinin kayıtlanması, vergi gelirinin artırılarak milli gelirin artması,
- Ürünlerin güvenliğinin sağlanması,
- Ürünlerin derece ve sınıflarının yetkililerce belirlenmesi,
- Ürünlerin yerleri değiştirilmeksizin, ürünlerin varlığını temsil eden ürün senetleri ile değiş tokuş sağlanması,
- Bu değiş tokuş sayesinde hububat borsalarının gelişmesi ve ürün senetleri kullanılarak kredibilitenin artırılması,
- Üreticilerin ihtiyaç duydukları dönemlerde ürünlerinin değerlendirilmesine olanak tanınması,
- Ürün arzının daha uzun dönemlere yayılması,

- Lisanslı depo işletmecilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın ürünleri kabul etmeleri,
- Nakliyat işlemlerinde maliyetlerin azaltılması ve ürün kayıplarının azalması,

hedeflenmektedir.

1.1. Lisanslı Depoculukla İlgili Kavramlar

10/02/2005 tarihli 5300 sayılı ‘Tarım Ürünler Lisanslı Depoculuk Kanunu’na göre;

- a) Bakanlık: Sanayi ve Ticaret Bakanlığını,
- b) İlgili bakanlık: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlığını,
- c) Fon: Lisanslı Depoculuk Tazmin Fonunu,
- d) Tarım ürünleri: Depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerini,
- e) Lisanslı depo: Bu Kanun kapsamında tarım ürünlerinin sağlıklı koşullarda muhafaza ve ticarî amaçla depolanması hizmetlerini sağlayan tesisleri,
- f) Lisanslı depo işletmesi veya lisanslı depo işleticisi: Tarım ürünlerinin depolanmasıyla iştigal eden ve bu Kanun kapsamında geçerli bir lisans belgesine sahip anonim şirketi,
- g) Lisanslı depo teminatı: Bakanlık tarafından kabul edilen nakit, banka teminat mektubu, Devlet tahvili, hisse senedi, gayrimenkul rehni, sigorta teminatı ve nakde çevrilebilir diğer güvenceleri,
- h) Lisans: Bakanlıkça verilen faaliyet iznini gösterir belgeyi,
- i) Ürün senedi: Ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeven durumlarda Türk Ticaret Kanununda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tâbi olan kıymetli evrakı
- j) Depolama hizmetleri: Lisanslı depoya kabul edilen ürünlerin tartılması,

boşaltılması, yüklenmesi, taşınması, nakliyesi, depolamaya ve şartlara uygun hale getirilmesi ve depolanması, ürün ambalajlarının onarılması, ürünün depodan çıkarılması gibi hizmetleri,

k) Mudî: Depolama hizmetleri için ürününü lisanslı depoya teslim eden veya lisanslı depo işletmesince düzenlenen ürün senedini mevzuata uygun olarak elinde bulunduran gerçek veya tüzel kişiyi,

l) Yetkili sınıflandırıcı: Bu Kanun kapsamında lisans almış olan ve tarım ürünlerini analiz eden, ürünün nitelik ve özelliklerini belirleyen, standartlara uygun olarak sınıflandıran ve bu durumu belgelendiren laboratuvarları işleten gerçek ve tüzel kişileri,

m) Borsa: Aralarındaki sözleşme çerçevesinde lisanslı depo işletmesince düzenlenen ürün senetlerinin kota ettirildiği, alım satımının yapıldığı ve hareketlerinin kontrol ve takip edildiği ürün ihtisas borsasını veya Bakanlıktan ürün senedi alım satımı konusunda izin alan ticaret borsasını,

ifade eder (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5300-20050210.pdf>).

1.2. Lisanslı Depoculuk Sisteminin İşleyişi

Tarım ürünleri lisanslı depo işletmeleri, ekonomik ihtiyaç ve şartlar göz önüne alınarak Ticaret Bakanlığı tarafından verilen izin ile birlikte anonim şirket statüsünde kurulmaktadırlar. Şirketlerin kuruluşları esnasında istenilen şartlar ise, bir milyon TL'den az olmamak ve depolama miktarına göre ilgili tebliğde belirtilen miktarda ödenmiş sermayeye sahip olunması ayrıca yönetmelikte şart koşulan belgelerin ibraz edilmeleri gerekmektedir.

Kuruluş izni almış olan şirketlere sadece kanunda belirtilmiş olan şartları taşıdığına faaliyet izni (lisans) verilir. Şirketler faaliyet izinlerini almadan depoculuk faaliyetinde bulunamazlar, ürün kabul edemezler ve ürün senedi düzenleyemezler.

Lisanslı depo işletmek amacıyla lisans için müracaat eden girişimciler, depo kapasitesinin ürün pazar fiyatının %15'inden az olmayacak şekilde belirlenen

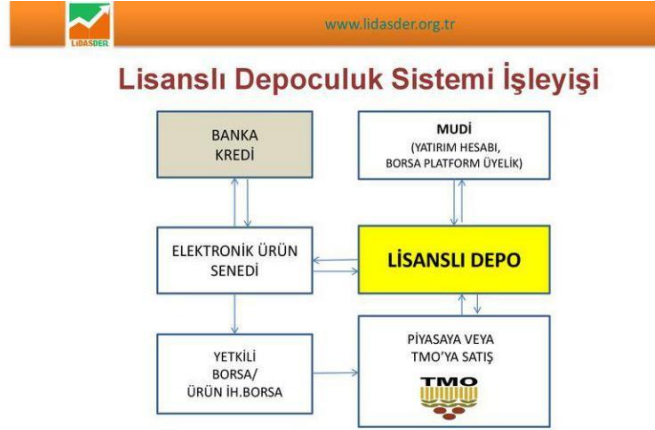
miktarda lisanslı depo için teminat ödemek zorundadırlar. Bunun yanı sıra, lisans almanın diğer bir koşulu ise işletme, tesisleri ve lisanslı depoculuk faaliyeti adı altında depolamak istediği ürünler için sigorta yaptırmak zorundadır.

Lisanslı depoya bırakılan tarım ürünleri, geçerli şekilde sınıflandırma lisansına sahip olan yetkili sınıflandırıcılar tarafından sınıflandırılır ve analiz edilir.

Herhangi bir ürün lisanslı depoya teslim edildiğinde, teslim edilen ürün adına ürün senedi düzenlenir. Ürün teslimi esnasında ürün senedi dışında düzenlenen tartı makbuzu ve diğer delil niteliği taşıyan belgeler de ürünün kime ait olduğunun ispatlanması esnasında kullanılabilir. Ürün senedi veya delil niteliği taşıyan belgeler; ürünün aynı cins, sınıf, kalite ve miktarda mudîye geri iadesini garanti eder, yapılan ürün teslimi satış niteliğinde değil vedia (emanet) anlamındadır.

Tarım ürünleri lisanslı depo işletmeleri, mudîlerin talep etmeleri halinde, hukuken bir mazeretleri olmadığı sürece ürünleri teslim eder. Ürünlerin teslimatları sırasında ürünlere ait olan ürün senedini geri alır ve iptalini sağlar.

Eğer ürünler depodan geri alınmamış ise depolama süresi dolmadan en az kırkbeş gün önce lisanslı depo işletmesi mudîye mudînin eline geçecek şekilde yazılı olarak haber verir. Bu süre sonunda ise geri alınmayan ürünlerin tamamı veya bir kısmı, piyasa fiyatları ve ürünlerin kaliteleri göz önünde bîlündürularak lisanslı depolar tarafından satılabilir. Böyle bir durumun oluşması halinde lisanslı depo işletmesi masrafları ve ücretleri düşer ve geri kalan miktarı ise yedi iş günü içerisinde ilgiliye öder.



Şekil 1.1. Lisanslı Depoculuk Sistemi İşleyişi

Kaynak: (<https://slideplayer.biz.tr/slide/15160914/>)

1.2.1. Ürün ihtisas borsası

Ürün ihtisas borsası, Bakanlığın ve Sermaye Piyasası Kurulunun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla anonim şirket şeklinde kurulur. Şirketin kuruluşunda, bölge düzeyinde faaliyet gösterecekler için beş, ulusal düzeyde faaliyet gösterecekler için on, uluslararası düzeyde faaliyet gösterecekler için onbeş milyon TL' den az olmamak üzere sermayeye sahip olunması gerekir.

Kuruluş izni alan şirkete ancak Kanunun öngördüğü şartları taşıdığının tespiti halinde faaliyet izni (lisans) verilir. Şirket faaliyet izni almadan ürün ihtisas borsacılığı faaliyetinde bulunamaz.

Alivre sözleşmeler ile lisanslı depolarca düzenlenen kıymetli evrak hükmündeki ürün senetleri ve ürünü temsil eden benzer senetlerin alım satımı ve rehni gibi işlemlerin ürün ihtisas borsalarında kontrolü ve tescili zorunludur. Borsada tescil gerçekleşmedikçe ürün mülkiyeti başkasına devredilemez.

Kota edilerek ilgili ürün senedinin ve alivre sözleşmelerin alınıp satıldığı bir ürün ihtisas borsası faaliyette bulunmuyorsa bunlar teknik, kurumsal ve malî alt yapısının yeterliliği tespit edilen ve Bakanlıktan izin alan ticaret borsalarında işlem

görür.

Ürün senetlerine ilişkin; alım satımın tescili, devir ile bedelinin ödenmesi, alıcı ve satıcı ile üçüncü şahısların haklarının korunması, yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve alım satıma ilişkin diğer hususlar, borsanın sorumluluğunda olup, bu işlemlerden dolayı doğan zararlar borsa tarafından tazmin edilir.

1.2.2. Yetkili sınıflandırıcılar

5300 sayılı Kanun kapsamında lisans alarak, tarım ürünlerini analiz eden, ürünün nitelik ve özelliklerini belirleyen, standartlara uygun olarak sınıflandıran ve bu hususları belgelendiren, gerçek ve tüzel kişilerce işletilen laboratuvarlardır.

1.2.3. Lisanslı depoculuk tazmin fonu

Lisanslı depo işletmesini, mevzuatta öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı ortaya çıkan zararların tazmin edilebilmesi amacıyla oluşturulan ve lisanslı depoculuk sisteminin temel ayaklarından birini teşkil eden kuruluştur (www.ticaret.gov.tr, 2020).

1.3. Lisanslı Depoculuk Sisteminin Avantajları

1.3.1. Üretici açısından avantajları

- Sağlıklı ortamlarda sigortalı ve güvenli bir şekilde ürünlerini saklama olanağı bulmaktadırlar. Böylelikle üreticiler ürünlerinin deprem, sel, yangın vb. doğan afetlere karşı korunduğunu bildiklerinden ötürü endişe duymayacaklardır.
- Ürettikleri ürünlerin uygun laboratuvar ortamında kalite ve standardının belirlenerek buna göre fiyatlandırma yapmaları ve alıcı satıcı arasında daha adil bir pazarlık ortamı sağlanmıştır.
- Ürünlerini çevrelerindeki dar ve küçük alanlarda satmak yerine elektronik ortamda ürün senetlerinin işlem gördüğü borsalarda çok fazla sayıda

alıcının yarattığı rekabet ortamından yararlanma ve daha yüksek kazanç elde etme olanakları bulunmaktadır.

- Vergi yasasında yapılacak düzenlemeler ile sağlanacak olan avantajlardan dolayı stopaj (Zirai Vergi Tevkifatı) ödememektedirler.
- Ürün fiyatlarının düşük olduğu dönemlerde ürünlerini satmak yerine lisanslı depolara yerleştirerek ve yerleştirdikleri ürün karşılığında aldıkları senetleri teminat göstererek uygun ve rahat koşullarda kredi imkanı elde ederler.
- Lisanslı depoları kullanarak depo kurulum masraflarından kurtulurlar.
- Depolar, bankalar ve borsalar arasında sağlanacak olan sağlam bir iletişim ağı ile birlikte mevcut olan stok miktarı, talep ve teslim edilen ürünün belirtilen sözleşmeleri ve tarihleri ile eşleştirilebilmelerinin önü açılmıştır. Küçük üreticiler belirli standartlarda üretim yapmaya teşvik edilmekte ve bu nedenle de etkili ve modern piyasalara açılabilmesi sağlanmaktadır.

1.3.2. Ürün borsaları açısından avantajları

- Ürün senetleriyle yapılan ticaret ile birlikte tescil gelirlerinde artış yaşanmaktadır.
- E-ticaretin gelişmesiyle birlikte yapılan ürün ticaretinin yaygınlaşması borsaların daha modern bir görünüm ve yapıya bürünmesini sağlamaktadır.
- Ülke içerisindeki düşük profilli ticaret borsalarının birleşmesini sağlayarak ürün ihtisas borsalarına dönüşümlerini sağlamaktadır.
- Lisanslı depoculuk sistemi sayesinde ürünlerin alım satımı daha geniş alanlara yayılmakta ve gerçek değerlerine göre fiyatlandırma yapılarak borsalardaki işlem hacminin artmasını sağlamaktadır.
- Modern bir borsa sistemine sahip olmak dışında dış ülkelerin pazarlarına açılmak ve yüksek değerli ürünlerin ticaretine olanak sağlamaktadır.

1.3.3. Sanayi ve tüccarlar açısından avantajları

- Talep edilen miktarda ve kalitedeki ürünü çok kısa bir zamanda elektronik ortam üzerinden temin etme imkanına kavuşurlar.
- Elleriindeki senetleri kullanarak ürün ihtiyacını karşılarlar.

- Ürün senetlerini kullanarak bankalardan kredi olanağı yaratırlar.
- Ürün senetleri sayesinde muhtemel fiyat dalgalanmalarından korunarak kar/zarar durumunu dengede tutabilirler.
- Ürünleri yerleştirmek adına depo inşa etme maliyetlerinden kurtularak ana faaliyet alanlarına yoğunluk verebilirler.
- Ürün senedi olan tüccar ve sanayiciler talep ettikleri ürünleri en yakın lisanslı depodan temin ederek gereksiz nakliye masraflarından kurtulurlar.

1.3.4. Devlet açısından avantajları

- TMO vb. kurumların ürün alımı yapmaması durumlarında piyasadaki pazarlama problemini çözmeye yardımcı olur.
- Ürün miktarı, ürün kalitesi vb. bilgileri istatistiksel olarak sınıflandırır ve uygun tarım politikalarının geliştirilmesine olanak sağlar.
- Ürünlerin kalite ve standartları objektif bir bakış açısıyla değerlendirilerek dış ticaretteki sorunların engellenmesini sağlar.
- Yangın, sel, deprem vb. doğal afet durumlarında devlet tarafından depolanmış tüm ürünlerin güvenliği sağlanmış olur.
- Bazı ürünlerde devlete ait stok ve alım maliyetleri azalmış olur.
- Lisanslı depoculuk sistemi sayesinde depolanan ve pazarlanan ürünler kayıt altına alınarak vergi vb. kayıplar önlenebilmektedir.
- Lisanslı depoculuk sistemi ile birlikte depoculuk, kalite ölçüm sistemi ile birlikte laboratuvar, ürün alım satımı ve kredi sistemi ile birlikte bankacılık sektöründe yeni iş alanları ve istihdam olanakları sağlanacaktır.

1.3.5. Piyasalar açısından avantajları

- Döviz, hisse senedi, altın, faiz gibi yatırım araçlarının yanı sıra ürün senetleri ile birlikte farklı bir yatırım aracı ortaya çıkmıştır.
- Gelişen teknoloji ile birlikte e-ticaret alanında pazar potansiyeli büyümüştür.
- Depolama, ürün analizi, kredi kullanımı ve sigortalama gibi işlemler dolayısıyla bu alanlardaki gelir ve istihdam oranında artış sağlanmıştır.

- Ürün İhtisas Borsaları ile birlikte Lisanslı depoların yurt içinde ve yurt dışında açacakları şubeler ile birlikte ürünlerin dağıtımı ve pazarlanması daha kolay hale gelmiştir.

1.4. Lisanslı Depoculuk Sisteminin Dezavantajları

Sistemin dezavantajlarını ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Küçük üreticinin depoya koyacak miktarda mamulü olmadığından, ek bir depo maliyetine katlanacak gücü olmamaktadır.
- Sistemin işleyebilmesi için her üretim merkezinde çok sayıda lisanslı depo olması gerekmektedir.
- Makbuz senedi karşılığı mudiye kredi sağlayacak mevcut bir banka bulunması zor olmaktadır.
- Lisanslı depoya teslim edilen mamulü sigortalatmada zorluklar yaşanabilmektedir.
- Ülkemizdeki ticaret borsaları tescil ofisi özelliğinde olup, faal konumda değildir.
- Makbuz senetleri el değiştirdiğinden sistemin sorunsuz işleyebilmesi için banka, borsa ve lisanslı depo arasında güçlü bir bilgi işlem ağı kurulması gerekmektedir.

1.5. Türkiye’de Lisanslı Depoculuk Sistemi

Türkiye’de lisanslı depoculuk ile ilgili ilk uygulamalar Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından faaliyete geçirilmiştir. 2699 sayılı Umumi Mağazacılık Kanunu’nu göz önünde bulundurarak Toprak Mahsulleri Ofisi 1993-2011 yılları arasında makbuz senetleri düzenleme yoluyla emanet alımları yapmıştır. Bu uygulamanın temel amacı yeterli depo kapasitesi olmayan üreticiler ile birlikte diğer kesimlere depolama imkanı sağlayarak, ürünlerin hasat dönemleri dışında bile pazarlanabilmesini ve ürünleri emanet olarak bırakanların bu makbuz senetleri sayesinde finansman elde etmeleri sağlanmıştır. TMO tüm ürünlerde emanet ve yerinde emanet alım uygulamasıyla emanet alımları teşvik ederek, ürün arzının hasat

dönemi dışına çıkmasını, ürünün daha yüksek fiyattan pazarlanmasını ve lisanslı depoculuğa geçişe öncülük etmeyi amaçlamıştır (Sayıştay, 2011:1).

Gelişmiş ülkeler lisanslı depoculuk alanında önemli çalışmalar yaparken Türkiye bu ülkelerin gerisinde kalmıştır. Ülkemizde 10/02/2005 tarihinde kabul edilmiş olan, 17/02/2005 tarihli 25730 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5300 sayılı ‘Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu’ bu konuda atılan ilk adımdır. 2010 yılında ise TMO ve TOBB işbirliği tarafından kurulan TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. tarafından 2011 yılında hayata geçirilmiştir. İlk kurulan lisanslı depolar yağlı tohumlar, hububat ve baklagiller üzerine çalışmışlardır, Lüleburgaz, Ahıboz ve Polatlı’da vardır. Söz konusu kuruluşun aynı zamanda Düzce ve Ünye’de fındık üzerine kurulu olan lisanslı depoları da bulunmaktadır. Çıkartılan yasalar ve sağlanan devlet teşvikleri ile birlikte son yıllarda lisanslı depoculuk alanında büyük artışlar yaşanmıştır. 25 Kasım 2019 tarihi itibarıyla kuruluş izni almış olan lisanslı depo sayısı 165, lisansları verilen depo işletmesi sayısı 89, bu konuda yetkilendirilmiş olan ticaret borsası sayısı (TÜRİB öncesi) 10, referans yetkili sınıflandırıcı sayısı 4, mevcut toplan lisanslı depo kapasitesi 4.578.152 ton, 168 adet şirketin tahmini toplam kapasiteleri 14.636.342 ton olarak belirlenmiştir (<https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/lisansli-depoculuk/istatistiklerle-lisansli-depoculuk>).

1.6. Dünya’da Lisanslı Depoculuk Sistemi

1.6.1. Amerika Birleşik Devletleri

Dünya’da pek çok konuda olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri (ABD) lisanslı depoculuk sisteminin dünyadaki öncüsü ve en çok kullanan ülke konumundadır. ABD’de 1917 yılında kalite artırımı ve gıda ile birlikte tarım ürünlerinde ticareti düzenlemek amacı ile lisans uygulamaları yürürlüğe konulmuştur. Belirli kalite ve tonajdaki mamullerin ihracat, depolama, dağıtım ve üretimi gibi işlemler lisansa tabi tutulmuştur. Bu uygulamalar üç aşama için uygulanmıştır.

- Soğuk hava depoları
- Hububat, pamuk ve yerfıstığı depoları
- Üretim, işleme ve paketleme tesisleri

İlk 2 madde için verilen lisanslar işletmelerin uygun şartlara bağlı olarak çalıştıklarını denetleme amacı taşırken, 2 madde için verilen lisanslar aynı zamanda işletmelerin ticari faaliyetlerini düzenleme amacı taşımaktadır. ABD’de ürün borsaları ile birlikte lisanslı depoların tamamı özel sektöre aittir. ABD’de ‘Depoculuk Kanunu’ çerçevesinde hali hazırda 191 pamuk deposu ülke içerisinde ticarete konu olan pamuğun yaklaşık olarak %46 kadarını depolamaktadır. 681 adet hububat lisanslı deposu konu olan ürünlerin yaklaşık olarak %46,3’ünü depolamaktadır. Hububat ve pamuk dışında 65 adet lisanslı depo vardır.

1.6.2. Kanada

Kanada’da ise lisanslı depoculukla ilgili ilk yasal düzenlemeler 1971 yılında hububat ürünlerinde başlamıştır. ‘Kanada Tahıl Komisyonu’ tahıl ticaretinin ve tahıl lisanslı depolarının kontrolünü elinde bulundurmaktadır. Kanada Tahıl Komisyonu tarafından açıklanan verilere göre 16 Haziran 2013 tarihi itibarıyla ülke genelinde 156 adet hububat lisanslı deposu bulunmaktadır. Kanada Tahıl Komisyonu 16 Haziran 2013 tarihi itibarıyla ülkede 156 tane lisanslı depo bulunduğunu açıklamıştır.

Kanada’da özellikle tahıl ürünlerinin çoğunluğu lisanslı depolarda tutulmaktadır. Örnek olarak Vancouver’da bulunan lisanslı depo bölgedeki ürünün neredeyse tamamını depolamaktadır. Ayrıca Kanada’da yapılan tahıl ihracatının büyük bir kısmı bu depo üzerinden yapılmaktadır. Diğer bir yandan bu deponun bir tarafında demir yolu diğer tarafında ise liman bulunmaktadır. Bulunduğu konum itibarıyla örnek teşkil etmektedir.

1.6.3. Polonya

Polonya’da bulunan bir kooperatif ürün senetlerinin kullanımına ilişkin ABD Uluslararası Kalkınma Ajansı (USAID) ile birlikte pilot bir uygulama ortaya koymuştur. Yapılan proje kapsamında 100 adet depo belirlenerek, içlerinden 20 adet seçilmiş yönetim, finans ve tesis koşulları bakımından incelenmiştir. Polonya’da ürün garantisi için sigorta ve tazmin fonu bir arada kullanılmaktadır. Bu kullanımda sigortanın karşılayabileceği bir üst sınır bulunmaktadır, sınır aşıldığı takdirde tazmin fonu kullanılmaktadır. Garanti sistemi 1996 yılında Dünya Bankası’nın bir projesi ile başlamıştır. Polonya içerisinde lisanslı depoculuğun faaliyete geçirilmesinde Dünya Bankası ve ABD’nin önemli teknik ve finansal desteği bulunmaktadır.

1.6.4. Slovakya

Slovakya’da ürün senetleri ilk defa 1998 yılında yasal olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu uygulama başladığında ülkede 28 adet farklı özel yatırımcı tarafından yönetilen 48 adet lisanslı depo toplamda 635,000 ton kapasiteye sahip olmuştur ve depolardaki ürünlerin yaklaşık olarak %60 kadarını bankalar finanse etmişlerdir. Slovakya’da lisanslı depoculuk yasası bankacılık sektörü açısından en önemli yasalardan biri olarak görülmektedir. Bunun nedeni ise çoğunlukla finansal kurumları yasanın hazırlanma evrelerine dahil etmeleridir. Sistem içerisinde iyi organize edilememiş denetim ve ulusal lisanslama kurumlarının olmayışı Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (European Bank for Reconstruction and Development – ERBD) finansmanını kullanan depoların gereken dikkat ve özeni göstermeleri için yerel bankaların sorumluluklarının artması ve bu bağlamda yerel bankalarca yapılan işlemleri izlemek için kiralanan inceleme şirketleri tarafından giderilmiştir. Slovakya lisanslı depoculuk sistemine ilişkin yasal düzenleme, lisanslama ve gözetim, performans garantisine sahip olması nedeniyle lisanslı depoculuk sisteminin geliştiği ülkelerden biri olarak değerlendirilmektedir (Kaya, 2017, s. 35).

1.6.5. Bulgaristan

Bulgaristan’da Amerikan ve Bulgar araştırmacılar tarafından 1997 yılında ortak çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar ABD tarafından finanse edilmiştir. Bulgaristan’da özel ve kamu olmak üzere iki tip lisanslı depo bulunmaktadır.

1999 yılında Ürün Senetleri Kanunu benimsenmiş ve kanunun uygulanmasını takiben yerel bankalar aracılığıyla depo sistemine finansman sağlanmıştır (Kaya, 2017, s. 33). Bulgaristan’da Tarım Bakanlığı içerisinde Ulusal Tahıl Hizmetleri adında özel bir kurum bulunmaktadır. Bu kurum lisans süreci organizasyonlarına yardımcı olmak, kamu hububat depolarının lisans süreçleri sırasında tavsiyelerde bulunmak, lisanslı kamu depolarının kayıtlarını tutmak, depoların ve depolarda bulunan ürünlerin her türlü durumlarını periyodik bir şekilde kontrol etmek ve ürün senetlerinin basımı için siparişleri kontrol etmekle yükümlüdür.

1.6.6. Rusya

Rusya’da lisanslı depoculuk sistemi temel anlamda ilk kez 19. yüzyılın sonlarına doğru Rusya ticaret yasası içerisinde tanımlanan hububat depo senetleri ile birlikte kullanılmaya başlanmıştır. Çarlık sisteminin çöküşünün ardından kısa bir süre bu senetlerin kullanımı kesintiye uğramıştır. 1925 yılında Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Merkez Yürütme Kurulu ve Halk Komiserleri Konseyi tarafından yeniden kullanılmaya başlansa da daha sonra kullanımına son verilmiştir. 1990’lı yıllardan itibaren küreselleşen Rusya ekonomisi depoculuk faaliyetlerini de etkilemiştir. 1995 yılında teminat olarak stok kullanımı medeni kanuna çerçevesinde mümkün kılınmıştır.

2000 yılında lisanslı depoculuk potansiyelini değerlendiren bir çalışma, 20 milyon tonluk depolama alanı bulunan Rusya’da depo senetlerinin ihraç edilmesiyle 2 milyar dolarlık potansiyel bir teminat değerinin ortaya çıkacağını göstermiştir (Kaya, 2017, s. 39). Sektör sorunlarını çözmek amacıyla 2000 ve 2001 yıllarında ürün senetleri yasası hazırlanmıştır. Bu yasa Nisan 2001’de onaylanmış ancak daha

sonra veto edilmiştir. O zamandan beri lisanslı depoculuk sektöründe fazla bir gelişim kaydedilememiştir.

Sonuçta Rusya lisanslı depoculuk sektörünün henüz gelişmediği ülkeler arasındadır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe standartları, finansal tablolar hazırlanırken bu finansal tabloların belirli bir düzen içerisinde ve intizamlı bir şekilde hazırlanması için kullanılan, muhasebe işlemlerinin yürütülmesi sırasında yol gösteren normlar olarak tanımlanır. Muhasebe yoluyla edinilen bilgilerin, mali tablolardan yararlanan kişilere tarafsız, güvenilir ve doğru bir şekilde bilgi sağlanması için muhasebe standartlarına gereksinim duyulmaktadır.

Globalleşmekte olan dünya ile birlikte ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine uyum sağlamaları gereksinimi ortaya çıkmıştır. Globalleşme ile birlikte ülkelerin birbirleriyle olan ilişkileri ve ticaretleri artış göstermiş bu nedenle raporlama ve muhasebe standartlarına olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Özellikle uluslararası ilişkilerde mali tablolarda gösterilen bilgilerin güvenilir, tarafsız ve doğru olarak aktarılması büyük önem kazanmıştır. Tüm bunlar göz önünde bulundurularak finansal raporlama ve muhasebe alanlarında çeşitli kuruluşlar kurularak muhasebe standartları oluşturulması için çalışmalar yapılmıştır.

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)

Küreselleşmekte olan dünya ve sınırların ortadan kalkması sebebiyle şirketler ulusal alandan çıkmaya başlamış ve uluslararası faaliyetlerde bulunmaya başlamışlardır. Bu durum şirketlerin farklı ülkelerde farklı raporlama şekilleriyle karşılaşmalarına neden olmuştur. Farklı şekillerde karşılaşılan bu uygulamalar nedeniyle şirketler finansal raporlarını farklı ülkelerde farklı şekillerde rapor hazırlamalarına neden olmuştur. Hazırlanan bu farklı raporlar nedeniyle hem raporlama maliyetleri artmış hem de finansal raporların karşılaştırılmasında bir takım sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu tarz sorunlar oluşması nedeniyle raporlama sistemlerinin birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi ve uluslararası olarak geçerli hale gelecek raporlama ve muhasebe standartlarının oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayınlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Amerika, Meksika, Kanada, İrlanda, Fransa, İngiltere, Japonya, Almanya, Avustralya ve Hollanda ile birlikte 1973 yılında bir anlaşma ile kurulmuştur. Bu kurumun yayınladığı standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından uygun görülmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yerine getirilmek için kurulmuştur. Bu kuruluşun günümüzde 14 üyesi bulunmaktadır. IASC'nin yapmış olduğu çalışmalar istenilen düzeyde sonuç vermemesi nedeniyle IASB kurulmuştur. IASC'nin yayınladığı standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), IASB'nin yayınladığı standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak isimlendirilmiştir. Sonuç olarak UMS'ler Yapılan raporlamalara yön veren, UFRS'ler ise Bu standartları birbirine yaklaştıran kurallar olarak söylenebilir.

2.2. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulurken en başta Almanya ve Fransa'dan örnek alındığı görülmektedir. 1950'li yıllarda Amerika ile ilişkilerin hızlanması ile Amerika örnek alınmaya başlanmıştır. 1987 yılında Avrupa Birliği'ne (AB) yapılan üyelik başvurusundan ötürü Uluslararası Muhasebe Standartları ülkemizde etkisini göstermeye başlamıştır. 1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuştur. Uygulama olarak bir etki göstermese de komite tarafından 43 adet standart hazırlanmıştır. 1994 yılında Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak bu kurulun yayınladığı standartlar uygulanmamıştır. 1989 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiş, bununla birlikte muhasebecilik mesleği yasal bir statüye kavuşmuş ve muhasebe standartlarına olan ihtiyaç artmıştır. 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuştur. TMUDESK'un yapmış olduğu çalışmalar uygulamaya konulmadığından 1999 yılında TMSK'na devredilmiştir. TMSK'nun kurulması ile birlikte hazırlanan finansal raporların uluslararası standartlara uygunluğu sağlanmış ve güvenilirliği ile karşılaştırılabilirliği artmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 2003 yılında borsada bulunan şirketler için muhasebe standartlarına ait bir tebliğ yayınlarak uluslararası muhasebe standartlarını açıklamıştır. Bu standartlar 2005 yılında halka açık şirketlerde uygulamaya geçirilmiştir. Ancak 2008 yılında bir tebliğ yayınlanarak yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı tebliğde şirketlerin TMSK'nın yayınladığı TMS ve TFRS'lerin uygulanacağı ayrıca Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UFRS'leri uygulamaları gerektiği ve dipnotlarında bunları belirtmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Ülkemizde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur. Kurulan bu kurumun amacı bağımsız denetçiler ile birlikte bağımsız denetim kuruluşlarının da yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin denetlenmesi, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nın hazırlanması ve bağımsız denetimde kamu denetimi yapılmasıdır.

Geçmişten günümüze bakıldığında muhasebe standartları pek çok kuruluşun gözetiminde hazırlanmıştır. Günümüzde muhasebe standartları Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından hazırlanmakta ve denetlenmektedir.

2.3. TMS 2 Stoklar Standardı

2.3.1. TMS 2 stoklar standardının amacı

Stoklar kalemi bilanço içerisindeki en önemli hesaplardan birisidir. Stokların durumu doğrudan kar veya zarara etki edebildiği için farklı uygulamalarda farklı sonuçlar çıkabilir. Bu standardın temel amacı işletmede bulunan stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerini göstermek ve açıklamaktır. İşletmelerde bulunan stokların muhasebe işlemlerinin yapılmasının amacı, stokların kullanımı sırasında ve satılana kadar oluşan maliyetler ile gelirlerin belirlenmesidir. Stoklar standardı maliyetleri net gerçekleşebilir değere dönüştürmeyi içerir ve stok maliyetlerinin ne şekilde hesaplanacağını ve gidere nasıl dönüşmesi gerektiğini açıklar. Stoklar standardı, özellikle ticaret işletmelerinde malların, üretim işletmelerinde ise ilk maddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin stoklanmasına yönelik muhasebe işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği hakkında bir tekdüzelik sağlamayı amaçlamaktadır (Ekergil,

2007; s. 113).

Stoklar standardının amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir

- Stok maliyetlerinin nelerden oluştuğu
- Stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemleri
- Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağı
- Stoklarla ilgili değerlemelerin nasıl raporlanacağı
- Stok maliyetlerinin gidere nasıl dönüşeceği

2.3.2. TMS stoklar standardının kapsamı

TMS 2 stoklar standardının kapsamı standardın 2,3,4,5. maddelerinde açıklanmıştır.

2. Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

- Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar) ve
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler) (TMS-2, 2. Madde).

3. Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

- Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır (TMS-2, 3. Madde).

4. 3 (a) da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir (TMS-2, 4. Madde).

5. Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. Paragraf 3(b) de sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir (TMS-2, 5. Madde).

2.3.3. TMS 2 stoklar standardı içerisinde geçen kavramlar

Aşağıdaki terimler bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılırlar:

Stoklar;

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;
- Satılmak üzere üretilmekte olan ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

2.3.4. TMS 2 stoklar standardı çerçevesinde stokların değerlemesi

Stok değerlemede kullanılan yöntemler stokların değerlerinin farklı şekillerde (düşük veya yüksek) görünmesine yol açabilir. Stok değerlemesi genel anlamda 3 aşamada incelenmektedir. İlk aşamada işletmelere giriş esnasında, ikinci aşamada işletmeden çıkış esnasında, üçüncü olarak ise dönem sonu envanter içerisinde değerlemeye tabi tutulmaktadır.

TMS 2 stoklar standardı tebliğine göre stoklar maliyet yönteminin düşük olanı ve net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmektedir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değerden düşük olması durumunda maliyet değerlendirme yöntemlerinden biri uygulanır. Bu yöntemler ağırlıklı ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemleridir. Standart içerisinde son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi çıkartılmıştır. Ancak bazı durumlarda stok maliyetlerinin belirlenememesi durumu ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda VUK 278. Madde uygulanır.

Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK: 278. Madde).

2.3.5. Stok değer düşüklüğü

Stoklarla alakalı olan maliyetler, stokların satışı veya kullanımı sırasında beklenen maliyetlerden fazla çıkarsa bu stoklarla ilgili olarak karşılık ayrılması gerekir. Ancak stokların ölçümü döviz cinsinden yapılıyorsa defter değeri stokun değerinin belirlendiği tarihteki döviz kuru ulusal para cinsine çevrilir daha sonra stokun net gerçekleşebilir değeri stok değerinin belirlendiği tarihteki döviz kuru ile karşılaştırılarak miktarlardan düşük olanı kabul edilir. Stok değerlerinin net gerçekleşebilir değere dönüşümü sırasında *158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı* hesabı kullanılır. Bu hesap stoklarda yaşanan değer azalmalarını ve stoklarda oluşan kayıpların izlendiği hesaptır. Az hesaplanan miktarın kullanılması ilkesi stokların tamamı için veya belli stok grupları için kullanılabilir. Ancak değişmezlik ilkesi gereğince bu durumun ilerleyen zamanlarda da devam ettirilmesi gerekir.

Stok değer düşüklüğü kayıt edilirken dönem sonu stoklarda bulunan ticari malların maliyeti hesaplanır. Sonrasında stokların değer düşüklüğü hesaplanır. Ticari malların maliyetinden stok değer düşüklüğü çıkarılarak net gerçekleşebilir değere ulaşılır. Ayrıca kayıta 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı alacaklandırılır, 654 Karşılık Giderleri hesabı borçlandırılarak kayıt yapılır.

2.3.6. Stok maliyetleri

Stok maliyetleri 3 şekilde incelenir. Bunlar satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetlerdir. Üretim işletmeleri içerisinde dönüştürme maliyetleri (direkt işçilik ve genel üretim giderleri), ticaret işletmelerinde satın alma maliyetleri (ticari mallar, yarı mamul, ilk madde malzeme) görülürken diğer maliyetler (ar-ge vb.) her ikisi için de görülmektedir. TMS 2 Stoklar Standardı içerisinde satın alma maliyetleri 11. madde içerisinde dönüştürme maliyetleri 12, 13 ve 14. maddelerde, diğer maliyetler altında yer alanlar ise 15 ve 18. maddelerde gösterilmiştir. Bunların dışında hizmet işletmelerindeki maliyetler 19. maddede görülmektedir. İlgili standardın 16. maddesinde ise ortaya çıktığı dönem itibarıyla gider olarak görülen giderler ile stok maliyetlerine dahil edilmeyen maliyetler bulunmaktadır.

2.3.6.1. Satın alma maliyetleri

Satın alma maliyetleri, malların satın alınması sırasında ödenen fiyatı, nakliye boşaltma yükleme maliyetleri, malzeme mamul ve hizmetlerin edinimi ile bağlantısı olan diğer maliyetleri içerir. İlgili maliyetler standardın 11. maddesinde görülmektedir. Ticari iskontolar ile benzeri diğer indirimler satın alma maliyetlerinden indirilirler. Stokların maliyetleri kısacası stokların olması gereken yere gelinceye dek üstlenilen giderleri ifade eder. Aynı zamanda satın alma maliyetleri satın alınan ürünler üzerinde herhangi bir biçimde değişiklik yapmadan satış yapan ticaret işletmeleri için geçerlidir.

2.3.6.2. Dönüştürme maliyetleri

Dönüştürme maliyetlerinden TMS 2 stoklar standardının 12, 13 ve 14. Maddelerinde bahsedilmektedir. Yine TMS 2 stoklar standardında üretimle doğrudan ilgili olan maliyetler olarak belirtilir. Bunlardan birincisi direkt işçilik giderleridir. Direkt işçilik giderlerinin üretim işlemleri ile doğrudan bağlantısı vardır. İkincisi ise genel üretim giderleridir. Genel üretim giderleri genel anlamda iki şekilde incelenir. Bunlardan birincisi sabit genel üretim giderleri ikincisi ise üretim miktarı ve durumuna göre değişen değişken genel üretim giderleridir. Sabit genel üretim giderleri bina, ofis kirası, amortisman ve bakım onarım gibi üretimle alakası olmayan sabit giderleri ifade eder. Değişken genel üretim giderleri üretim miktarına göre değişen artıp azalabilen maliyetleri ifade eder.

TMS 2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetleri üretim maliyetlerinin normal kapasite üretim sırasında gerçekleşeceği durumuna göre hesaplanır. TMS 2 stoklar standardının 13. maddesi normal kapasitede yapılacak üretim öngörüsüne dayanarak genel üretim maliyetlerinin sabit olan bölümünün dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasını söyler. Genel üretim giderlerinin dağılmamış olan kısımları gerçekleşen dönemin sonunda gider olarak kaydedilir.

2.3.6.3. Diğer maliyetler

TMS 2 stoklar standardının 15, 16, 17 ve 18. maddelerinde satın alma ve dönüştürme maliyetlerinden ayrı olarak diğer maliyetler konusuna yer verilmiştir. Herhangi bir giderin stok maliyetlerine yansıtılması için ilgili giderin stokların durumuna, konumuna vb. ilgili konulara dahil olması gerekir. Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında olan stoklarla alakası olmayan giderler direkt olarak gidere dönüştürülür. Özel sipariş edilen ürünlerin ar-ge, tasarım vb. maliyetler stok maliyetleri arasında değerlendirilmezler. Stoklar standardının 16. maddesi stok maliyetine dahil edilmeyen oluşukları dönemin gideri olarak gösterilen kabul edilenler şu şekildedir.

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri. (TMS-2, Madde:16)

2.3.7. Stok maliyetleri hesaplama yöntemleri

Stok maliyetlerinden TMS 2 Stoklar Standardının 21 ve 27 maddeleri arasında söz edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre fiili maliyet yöntemi temel yöntem olarak belirlenmiştir. Ancak VUK'a göre FİFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de kullanılır. Stokların kullanım alanı ve türü farklı olduğunda şirketler farklı maliyet yöntemlerine başvurabilirler. FİFO yöntemi denilince akla gelen bir diğer yöntem ise LİFO yöntemidir. Ancak LİFO yöntemi enflasyon nedeniyle fiyatların yükselmesi sebebiyle satılan malların maliyetini de artırmakta bu durum şirketlere vergi avantajları sağlamaktaydı. Bu durumdan ötürü 2004 yılında LİFO yönteminin kullanımı yürürlükten kaldırılmıştır.

2.3.7.1. Gerçek parti maliyet yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi temel anlamda stokların işletmeye girişleri sırasında maliyetleri belirlenir maliyetleri belirlenen stoklar satış sırasında belirlenen maliyetler üzerinden değerlendirme yapılır. Bu yöntemle gerçek parti maliyet yöntemi adı verilmektedir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS-2, Madde:23).

Mevzuata, standarda ve yapılan işin özelliğine göre en uygun yöntem gerçek parti maliyet yöntemidir. Ancak çeşitli mallar üreten ve çeşitli zamanlarda çeşitli miktarlarda satın alım işlemi olan işletmelerde bu yöntemi uygulamak zordur. Gerçek parti maliyet yöntemi uygunluk olarak en uygun yöntem olmasının yanı sıra en az uygulanan yöntemdir. Bunun asıl sebebi işletmelerdeki stok miktarlarının çok yüksek olmasından ötürü her bir stokun gerçek maliyetinin belirlenememesidir.

2.3.7.2. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi

İlk giren ilk çıkar metodu adından belli olduğu üzere işletmede üretilen stokların veya işletmeye satın alınan stokların işletmeden çıkışları esnasında ilk üretilen veya satın alınan stokun ilk olarak çıkarılması esasına dayanır. Yöntem nedeniyle dönem sonlarında eldeki stokların değerlemeleri en son giren stok üzerinden yapılır. Bu yöntem genellikle tekstil ve gıda sektöründe kullanılır. Bunun nedeni ise satın alınan veya üretilen stokların kullanım ömürlerinin sınırlı olmasıdır.

2.3.7.3. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi TMS 2 stoklar standardın 27. maddesinde görülmektedir. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde satın alınan veya üretilen malların miktarları göz önünde bulundurulur. Örnek vermek gerekirse

Bir malın alış fiyatları ve miktarları aşağıdaki gibi olsun.

5 adet mal tanesi 1000 TL

10 adet mal tanesi 1500 TL

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre

$5 \times 1000 = 5000$ TL

$10 \times 1500 = 15000$ TL

Ağırlıklı ortalama maliyet = Toplam maliyet / Toplam miktar

$(5000 + 15000) / (5 + 10)$

$20000 / 15 = 1333.3$ TL olarak bulunur.

2.4. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, 26081 sayılı Resmi Gazete’ de 15.02.2006 tarihinde yayınlanmıştır. Ancak bu tarihte yayınlanmasına rağmen 01.01.2006 tarihinden sonra gerçekleşen olaylar için uygulanmak üzere yayınlanmıştır.

2.4.1. Standardın amacı

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı’ nın amacı

Uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır (TMS 37).

2.4.2. Standardın kapsamı

1) İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular:

- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve
- Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan (TMS 37).

2) Bu Standart TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamındaki finansal araçlara (teminatlar dâhil) uygulanmaz (TMS 37).

3) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz (TMS 37).

5) Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular. Örneğin, bazı karşılık türleri aşağıda yer alan Standartlarda ele alınmıştır:

- Gelir vergileri (bakınız: TMS 12 Gelir Vergileri),
- Kiralamalar (bakınız: TFRS 16 Kiralamalar). Fakat bu Standart TFRS 16'da tanımlandığı şekliyle kiralamanın fiilen başladığı tarihten önce ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kiralamalara uygulanır. TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca muhasebeleştirilen ve ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kısa vadeli kiralamalara ve dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara da bu Standart uygulanır.
- Çalışanlara sağlanan faydalar (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar),
- Sigorta sözleşmeleri (bakınız: TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri). Ancak, bu Standart, sigortacının, TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır,
- Bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin koşullu bedeli (bakınız: TFRS 3 İşletme Birleşmeleri) ve

- Müşteri sözleşmelerinden hasılat (bakınız: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat). Bununla birlikte, TFRS 15’de ekonomik açıdan dezavantajlı olan ya da dezavantajlı hale gelen müşteri sözleşmelerine ilişkin özel hükümler yer almadığından, bu tür durumlara bu Standart uygulanır (TMS 37).

7) Bu Standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler (TMS 37).

8) Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar (TMS 37).

9) Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir (TMS 37).

2.4.3. TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı içerisinde kullanılan tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay: İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük: Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

- (a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla);
- (b) Yasal düzenleme veya
- (c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zımni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

- Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve
- Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.
- Koşullu yükümlülük:
- Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya
- Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

- (a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya
- (b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli (TMS 37, Madde 10).

2.4.4. Karşılıklar

İşletmeler yaşamları süresince olumlu veya olumsuz olmak üzere pek çok olayla karşı karşıya gelmektedirler. Aleyhte sonuçlanan veya aleyhte sonuçlanması muhtemel olan olaylara ilişkin karşılık ayırırlar. Karşılık kavramı gerçekleşmesi muhtemel zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır.

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 37, Madde 14).

2.4.5. Karşılıkların muhasebeleştirilmesi

Karşılıklar, Mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden borç olarak muhasebeleştirilirler (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 473). Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken karşı bir taraf içerir. Ancak, yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi gerekli değildir – aslında yükümlülük genel olarak kamuya da olabilir. Yükümlülük her zaman için başka tarafa karşı bir taahhüt içerdiğinden, raporlama dönemi sonundan önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler işletmenin sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde ve yeterince belirgin bir biçimde iletilmiş olmadıkça, ilgili işletme veya yönetim kurulu kararı raporlama dönemi sonu itibarıyla zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurmaz (TMS 37, Madde 20). TMS 37 madde 14’te belirtilen koşullarda karşılıklar finansal tablolara yansıtılır.

2.4.5.1. Geçmiş olaydan kaynaklanan mevcut yükümlülüğün bulunması

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

(a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya

(b) Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması (TMS 37, Madde 17).

Yasal yükümlülükler kanuni uygulamalardan, yapılan sözleşmelerden veya diğer kanun uygulamalarından kaynaklı gerçekleşmiş olabilirler. Yapısal yükümlülük ise işletmelerin geçmişte yaptıkları açıklamalardan, uyguladıkları politikalardan ortaya çıkar.

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülükler örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar gösterilebilir (TMS 37, Madde 19).

Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin (örneğin; yeterince belirgin kamu açıklamaları) zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin; çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda bir sorumluluk yüklendiği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan bir olay haline gelir (TMS 37, Madde 21).

2.4.5.2. Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden olası çıkışları

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu Standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır (bakınız: 86'ncı paragraf).

Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (ürün garantileri vb. sözleşmeler gibi), yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda karşılık finansal tablolara yansıtılır.

2.4.5.3. Yükümlülük tutarının güvenilir şekilde tahmini

Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Bu, özellikle, doğası gereği finansal durum tablosu kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. Çok nadir durumlar dışında, bir işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkânına sahip olacaktır ve bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunabilir (TMS 37, Madde 25).

Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır (TMS 37, Madde 26).

2.4.6. Koşullu borçlar

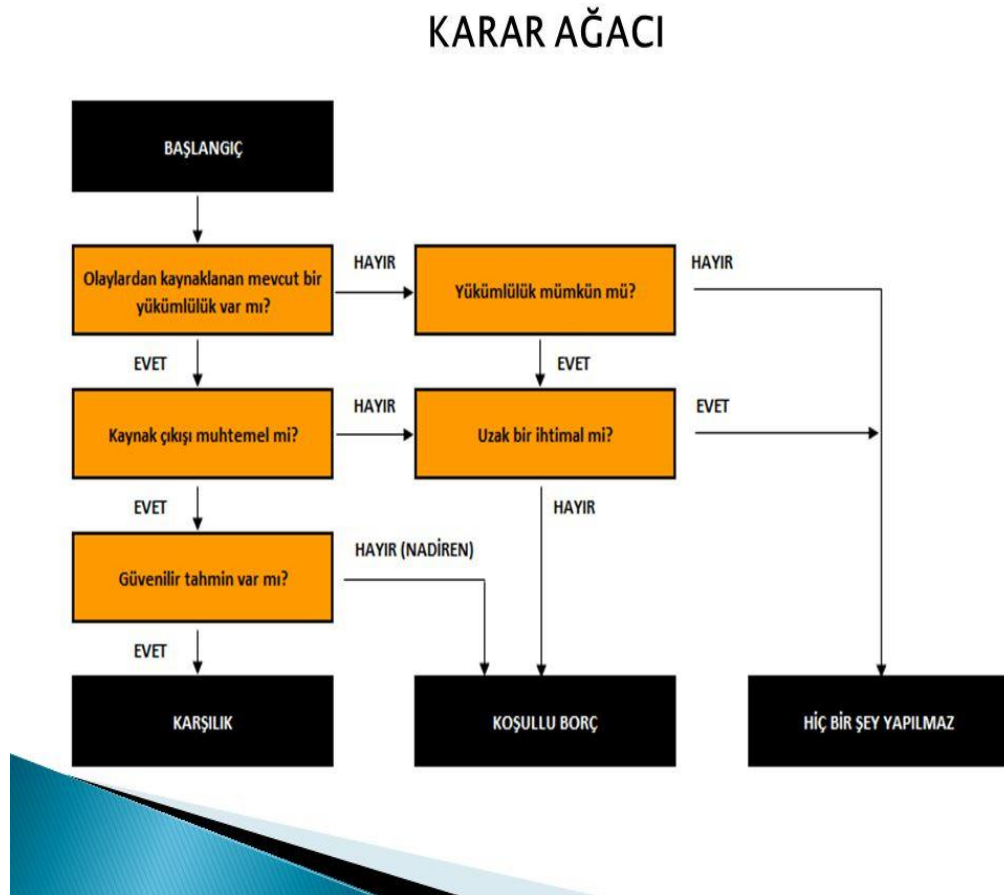
TMS 27 standardı içerisinde koşullu borçlar aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

Koşullu borçlar Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan olaylar olarak tanımlanır (TMS 37, Madde 10).

Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen

kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır (TMS 37, Madde 29).

Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (TMS 37, Madde 30).



Şekil 2.1. Koşullu Borçlar Karar Ağacı

Kaynak: <https://slideplayer.biz.tr/slide/2745644/>

2.4.7. Koşullu varlıklar

TMS 37 standardı içerisinde koşullu varlıklar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir (TMS 37, Madde 32).

Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur (TMS 37, Madde 33).

2.4.8. Dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler

İşletmeler her türlü karşılık sınıfı için finansal tablolarındaki dipnotlarında aşağıdaki açıklamaları yapmak zorundadırlar. Bu sınıflar aşağıdaki gibidir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 494);

- Dönemde kullanılan tutarlar
- Dönem içerisinde kapatılmış olan tutarlar
- Dönem boyunca gerçekleşmiş olan artışlar (iskonto edilen tutarda)
- Oluşan karşılıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerleri
- Beklenen tazminat tutarları ile birlikte bu tutarlara ilişkin varlık olarak alınan tazminat tutarları
- Kaynak çıkışının miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar
- Yükümlülüğün esasına ilişkin özet bir tanımlama ve ekonomik faydaların işletme dışına çıkış zamanı

İşletmeler Koşullu borçlara ilişkin dipnotlarda aşağıdaki açıklamaları yaparlar;

- Koşullu borcun tanımı
- Finansal etkilerine ilişkin tahmin
- Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar
- Tazminat olasılıkları
- Yukarıda bulunan bilgilerden herhangi birisinin uygulanabilir olmaması halinde bu durum hakkında açıklama yapılır.

İşletmeler koşullu varlıklara ilişkin dipnotlarda aşağıdaki açıklamaları yaparlar;

- Koşullu varlığın tanımı
- Finansal etkilerine ilişkin tahmin

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMO-TOBB TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

Aşağıda verilen bilgiler TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 2018 yılı faaliyet raporu içerisinde alınmıştır.

3.1. Şirket Hakkında Genel Bilgiler

TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ülkemizde lisanslı depoculuk faaliyeti gösteren ilk şirket konumundadır. 14 Temmuz 2011 tarihi itibari ile şirketin Polatlı şubesinde ilk emtia kabulü gerçekleşmiştir. 2018 yılında ise Türkiye geneline açılmıştır. Şirketin 2018 yılı itibari ile Ankara/Gölbaşı/Ahiboz'da ve Kırşehir/Mucur'da şubeleri bulunmaktadır.

Şirketin misyonu ortaklarının ortaya koydukları felsefe ve iradeye uygun olarak, hububat ürünleri başta olmak üzere lisanslı depoculuk sistemi içerisindeki ürünleri modern depoculuk sistemine göre kalite ve güvene dayalı hizmet anlayışıyla depolamak ve paydaşlar için değer yaratan öncü bir şirket olmaktır.

Şirketin vizyonu ise kurumsal sorumluluklarının farkında, sektörün yaygınlaşmasına ve gelişimine yön veren, ürün piyasaları içerisindeki ekonomik dinamizme ve ürün piyasalarındaki istikrara katkıda bulunmaktır.

Şirketin temel ilkeleri ise kaliteli hizmet, müşteri memnuniyeti, yenilikçilik, güvenilirlik ve etik çalışma anlayışı olarak sıralanabilir.

3.2. Şirketin Organizasyon Şeması

- Genel Kurul
 - Yönetim Kurulu
 - Hukuk Danışmanı
 - Mali Müşavir Danışmanı
 - Kontrolör
 - Genel Müdür
- Sekreter
- Genel Müdür Yardımcısı
 - Alım Ve Ticaret Yetkili Sınıflandırıcı
 - Alım Ve Yetkili Sınıflandırıcı
 - Ticaret
 - Muhafaza
 - İdari Ve Mali İşler Şube Müdürü
 - Finansman
 - Muhasebe
 - Mevzuat Sigorta
 - İnsan Kaynakları
 - Teknik İşler Şube Müdürü
 - Bakım Onarım
 - Depo İşletme
 - Satın Alma
 - Bilgi İşlem
 - Büro Hizmetleri
 - Şube Müdürlükleri
 - Tartıcı
 - Eksper
 - Muhasebeci
 - Depo Teknisyeni

3.3. Şirketin Tarihçesi

- TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi sektörde öncü olmak amacıyla 26.02.2010 tarihinde anonim şirket olarak kurulmuştur.
- 14.07.2011 tarihi itibarı ile ilk ürün kabulü Polatlı şubesinde gerçekleşmiştir.
- 2012 yılında lisanslı depoculuğun ülkede yaygınlaşması amacı ile Ahiboz ve Lüleburgaz şubeleri açılmıştır. Bunun yanı sıra fındık sektöründe lisanslı depoculuk sisteminin gelişmesi için Ünye ve Düzce'de şubeler faaliyete geçmiştir.
- 2013 yılında tüccarların ve üreticilerin ürün senetleri yoluyla kredi kullanmalarını sağlamak amacı ile çeşitli bankalarla protokoller imzalanmıştır.
- 01.06.2014 tarihinde 2013 yılında ön hazırlıkları başlatılan elektronik ürün senedi uygulaması faaliyete geçirilmiştir.
- 2015 yılında uzun süreli kiralama metodu ile Şanlıurfa, Batman, Gaziantep, Adıyaman, Hatay, Konya, Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne'de toplam 550.000 ton kapasiteye sahip çelik silo tesislerinin yapımı için karar alınmıştır.
- 2016 yılında aynı geçen sene olduğu gibi uzun süreli kiralama metodu kullanılarak Edirne, Tekirdağ, Kırşehir, Kırıkkale, Yozgat, Çorum, Adana ve Mardin şehirlerinde 440.000 ton kapasiteye sahip çelik silo tesislerinin yapım kararı alınmıştır.
- Edirne-Keşan ve Tekirdağ-Hayrabolu mevkieinde lisanslı depoculuk faaliyetleri gerçekleştirmek amacı ile bu lokasyonlarda şubeler açılması kararı alınmıştır.
- 24.10.2018 tarihli Genel Kurul Kararı göz önünde bulundurularak şirket sermayesi %100 oranında artırılmıştır.
- 25.05.2018 tarihinde 14 sayılı yönetim kurulu kararı ile birlikte Kırşehir'in Mucur ilçesinde şube açılmış ve faaliyete geçmiştir.

3.4. Şirketin Sermaye ve Ortaklık Yapısı

TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi TMO, TOBB, Gümrük ve Turizm Ticaret İşletmeleri A.Ş. , Ordu Valiliği İl Özel İdaresi, ve Umumi Mağazalar Türk A.Ş. tarafından 26.02.2010 tarihinde kurulmuştur.

11.07.2018 tarihi ile Ordu Valiliği'ne ait %2'lik hisse payının yine Ordu Valiliği Devir Tasfiye ve Paylaştırma Komisyonu'nun aldığı 451 numaralı karar ile TMO'ya devredilmesi kararı alınmıştır.

Şirket sermayesinin 24.10.2018 tarihinde alınan 06 sayılı Olağanüstü Genel Kurul kararı ile %100 oranında artırılmasına karar verilmiştir. Alınan bu kararlar birlikte şirket sermayesi 102.000.000 TL'ye ulaşmıştır.

Şirketin ortaklarının sermaye tutarları ve payları aşağıdaki gibidir;

TMO	51.000.000 TL	(%24 Ayni Sermaye)	(%26 Nakdi Sermaye)
TOBB	49.980.000 TL	(%49 Nakdi Sermaye)	
UMAT A.Ş.	510.000 TL	(%0.5 Nakdi Sermaye)	
GTİ	510.000 TL	(%0.5 Nakdi Sermaye)	

3.5. Şirket Faaliyetleri

Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğü'nün ayni sermaye olarak koyduğu depolama tesisleri 2018 yılında TMO'ya kiralanmıştır. 31.12.2018 tarihi itibari ile Çorum, Sivas, Şanlıurfa ve Aydın tesislerinin kira gelirleri toplamı, diğer faaliyet gelirlerinin %23'ünü oluşturmaktadır.

TESİS	KİRALAMA TARİHİ	KİRA GİDERİ
Ahiboz	01.07.2012	84.966,31 TL
Mucur	09.03.2018	45.833,33 TL
TOPLAM		130.799,64 TL

TESİS	KİRALAMA TARİHİ	KİRA SÜRESİ SONU	KİRA GELİRİ
Aydın	25.05.2018	31.12.2018	36.130,00 TL
Çorum	24.08.2018	31.12.2018	36.980,27 TL
Sivas	25.08.2018	25.08.2019	36.978,88 TL
Şanlıurfa	20.05.2018	31.12.2018	37.912,12 TL
TOPLAM			148.001,3 TL

Şirketin yönetim kurulunun 25.05.2018 tarihinde alınan 14 sayılı karar ile Kırşehir-Mucur şubesi faaliyete geçmiştir.

Şirket yönetim kurulunun 19.01.2018 tarihinde alınan 3 sayılı kararı ile 30.04.2018 tarihinde Polatlı şubesi kapanmıştır. 2018 yılında Polatlı şubesine ürün kabulü gerçekleşmemiş ve stokta bulunan 16.864,39 ton ürün çıkışları yapılarak Polatlı Ticaret Borsası'na devredilmiştir.

2018 yılı itibari ile geçmişte yapılmış olan banka protokolleri kapsamında yapılan işlemler akıcı ve sağlıklı bir biçimde yürütülmeye devam etmektedir. Yapılan bu protokollerin genişletilmesi ilerideki dönemlerde hedeflenmektedir.

Protokol imzalanan bankalar aşağıdaki gibidir;

BANKA ADI	PROTOKOL TARİHİ
ING Bank A.Ş.	13.07.2012
Türkiye İş Bankası A.Ş.	01.08.2013
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	01.08.2013
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	15.01.2014
Fibabanka A.Ş.	15.01.2014
Yapı Kredi Bankası A.Ş.	30.07.2015

2018 yılı itibari ile Mucur Şubesinin yetkili sınıflandırıcısı Polatlı Ticaret Borsası, çalıştığı borsa ise yine Polatlı Ticaret Borsası olarak görülmektedir.

Ahiboz şubesinin yetkili sınıflandırıcısı olarak Ankara Ticaret Borsası, çalıştığı borsa ise yine Ankara Ticaret Borsası olarak görülmektedir.

Lisanslı depoculuk faaliyeti kapsamında verilen destekler ise aşağıdaki gibidir;

- Depo Kirası 6,00 TL/ Ton
- Nakliye 25,00 TL/ Ton
- Analiz Ücreti 25,00 TL/ Parti

Depo kira desteği ürünün getirildiği tarihten itibaren 6 ay için 6,00 TL/ Ton, 6 aydan sonra ise 3,00 TL/ Ton olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilmiş olan veriler üreticilere verilen teşviklerdir.

Üretici dışındaki kesim için verilen teşvikler ise aşağıdaki gibidir;

- 10.000 tona kadar 10 milyon TL, üzerine 20 milyon TL' ye kadar kredi

imkanları sağlanmaktadır.

- Elektronik ürün senedi ticaretinde %22 oranında Kurumlar Vergisi muafiyeti bulunmaktadır.
- Depo kira desteği 3 TL/ Ton olarak belirlenmiştir.

Lisanslı Depoculuk faaliyetleri kapsamında uygulanan ücretler ise aşağıdaki gibidir;

- Boşaltma Ücreti 3,00 TL/ Ton
- Yükleme Ücreti 3,00 TL/ Ton
- Depolama Ücreti 8.25 TL/ Ton

olarak belirlenmiştir.

Şubelerdeki ürün stoklarının mevcut durumları 31.12.2018 tarihi itibarı ile aşağıdaki gibidir;

DÖNEM BAŞI				
ŞUBE	ÜRÜN	STOK (2017 DEVİR)/TON	2018 TESLİM MİKTARI/TON	MEVCUT STOK/TON
AHİBOZ	Buğday	8.317	5.227	17.323
	Arpa	697	521	2.256
TOPLAM		9.014	5.748	19.579

DÖNEM BAŞI				
ŞUBE	ÜRÜN	STOK (2017 DEVİR)/TON	2018 TESLİM MİKTARI/TON	MEVCUT STOK/TON
MUCUR	Buğday	0	0	0
	Arpa	0	93	3.438
TOPLAM		0	93	3.438

3.5.1. Ahiboz şube müdürlüğü faaliyetleri

- 16.312,88 ton ürün emanete alınmış, 9.013,70 ton önceki yıldan devreden ürünle birlikte 25.326,58 ton ürün ve %84.42 doluluk oranı ile birlikte 2018 faaliyet yılı başlamıştır.
- 2018 yılı içerisinde kabul edilen ürünlerin 314,44 tonu tüccarlar, 15.998,44 tonu ise üreticiler tarafından emanete verilmiştir.
- Ürünler için 27 adet tüccarlara, 880 adet üreticilere olmak üzere toplamda 907 adet Elektronik Ürün Senedi (ELÜS) düzenlenmiştir.
- 2017 yılında yapılan alım işlemleri ile karşılaştırıldığında 2018 yılında alınan ürünlerde %29.02'lik düşüş gözlenmiştir.

3.5.2. Mucur şube müdürlüğü faaliyetleri

- 2018 yılı içerisinde kabul edilen ürünlerin 119,92 tonu tüccarlar, 3.437,50 tonu ise üreticiler tarafından emanete verilmiştir.
- Kabul edilen ürünler için 4 adet tüccarlara 130 adet üreticilere olmak üzere toplamda 134 adet Elektronik Ürün Senedi (ELÜS) düzenlenmiştir.

3.6. Şirketin Finansal Verileri ve Oran Analizleri

Şirketin 2017 ve 2018 dönemine ait sadeleştirilmiş bilançoları aşağıdaki gibidir

	2017		2018		
VARLIKLAR (AKTİF)	TL	%	TL	%	FARK
1-Dönen Varlıklar					
a) Hazır Değerler	31.881.930,88	54,72	35.086.803,59	47,90	3.204.872,71
b) Ticari Alacaklar	1.584,77	0,00	78.444,08	0,11	76.589,31
c) Diğer Alacaklar	42.767,08	0,07	126.485,24	0,17	83.718,16
d) Stoklar	5.833,43	0,01	4.768,20	0,01	-1.065,23
e)Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Maliyetleri	0,00	0,00	3.249.079,15	4,44	3.249.079,15
f) Gelecek Aylara Ait Gelir Tahakkukları	1.393.779,09	2,39	905.320,21	1,24	-488.458,88
g) Diğer Dönen Varlıklar	719.491,74	1,23	2.126.099,79	2,90	1.406.608,05
Toplam(I)	34.045.386,99	58,43	41.577.000,26	56,76	7.531.613,27
2-Duran Varlıklar					
a) Ticari Alacaklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
b) Maddi Duran Varlıklar	23.863.528,84	40,96	31.337.984,44	42,78	7.474.455,60
c) Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.985,56	0,03	12.212,61	0,02	-5.772,95
d) Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	339.988,02	0,58	322.754,98	0,44	-17.233,04
Toplam (II)	24.221.502,42	41,57	31.672.952,03	43,24	7.451.449,61
Varlıklar Toplamı	58.266.889,41	100,00	73.249.952,29	100,00	14.983.062,88
KAYNAKLAR(PASİF)					
1-Yabancı Kaynaklar					
a) Kısa Vadeli	675.842,51	1,16	2.106.016,69	2,88	1.430.174,18
Toplam (I)	675.842,51	2,88	2.106.016,69		1.430.174,18
		98,84	71.143.935,60		
2-Özkaynaklar	57.591.046,90	97,12			13.552.888,70
		100,00			
Kaynaklar Toplamı	58.266.889,41	73.249.952,29		100,00	14.983.062,88

Şirketlerin oran analizleri mali yapıyı anlamak adına önemli bir yer tutmaktadır. Buna göre ;

Şirketin cari oranı

Dönen Varlıklar/KVYK $41.577.000,26/2.106.016,69 = 19,74$ olarak bulunur.

Cari oran işletmelerin genel anlamda likidite durumlarını anlamamıza yardımcı olur ve şirketlerin kısa vadede borç ödeme gücünü gösterir. Cari oranın 2 civarında olması genel kabul gören durumdur. Yukarıdaki hesaba göre şirketin cari oranı 19,74 olması likiditenin çok yüksek olduğunu bununla birlikte ilerleyen dönemde ödeme güçlüğü çekmeyeceğini gösterir.

Şirketin nakit oranı

Hazır Değerler/KVYK $35.086.803,59/2.106.016,69 = 16,66$ olarak bulunur.

Nakit oranı likit değerlerin kısa vadeli borçlara oranlanmasıyla elde edilir. İşletmelerin ellerinde bulunan hazır değerleri ile kısa vadeli borç ödeme gücünü gösterir. Nakit oranının 0,2' nin altına düşmemesi istenir. Yukarıda yapılan hesapta şirketin nakit oranının 16,66 olduğu görülmektedir. Bu durum şirketin bir ödeme yaması gerektiğinde para elde etme konusunda bir sıkıntıya düşmeyeceğini gösterir.

Şirketin finansal kaldıraç oranı

Toplam Yabancı Kaynaklar/Aktif toplamı
 $2.106.016,69/73.249.952,29 = 0,02$

Finansal kaldıraç oranı şirketlerin varlık kalemlerinin ne kadarının borç alınarak finanse edildiğini gösterir. Bunun yanında kaynakların ne kadarının yabancı kaynak olduğu hakkında bilgi verir. Finansal kaldıraç oranının 0,50 olması ideal

olarak kabul edilir. Yapılan hesapta şirketin finansal kaldıraç oranının 0,02 olduğu görülmektedir. Bu durum şirketin neredeyse borcunun olmadığına göstergesidir.

Şirketin gayri safi rantabilite oranı

Brüt Satış Karı-Zararı/Net Satışlar $-1.717.080,50/2.058.886,98 = -0,83$

Gayri safi rantabilite oranı ürünlerin satış fiyatları ve maliyetleri arasındaki farkı gösterir. Hesaba göre oranın -0.83 çıkması şirketin yaptığı esas faaliyetlerinden zarar ettiğinin göstergesidir.

3.7. Şirketin TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi

İlgili şirketim TMS 2 Stoklar Standardı içerisinde incelemesi yapılırken 31.12.2018 tarihinde sona eren hesap dönemine ait bağımsız denetçi raporundan alınan veriler kullanılmıştır. Rakamlar aksi belirtilmedikçe TL bazındadır.

Şirkete ait stok kalemleri aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.Ara.18	31.Ara.17
İlk madde ve malzeme	4.768	5.833
Zirai İlaç	1.863	2.928
Sarf Malzemeleri	2.905	2.905
Toplam	4.768	5.833

Şirketin stok kalemleri ilk madde malzeme giderlerinden oluşmaktadır. Şirketin ilk madde malzeme giderlerini zirai ilaç kalemi ve sarf malzemeleri kalemleri oluşturmaktadır. Zirai ilaç giderleri 2017 yılında 2.928 TL iken 2018 yılında 1.863 TL'ye düşmüştür. Diğer kalem olan sarf malzemeleri kalemi ise 2017 yılında 2.905 TL iken 2018 yılında yine aynı miktarda 2.905 TL olarak görülmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında "depo" statüsündeki şirketin stok kalemlerinin bu kadar az kalemde ve düşük miktarda olması şaşırtıcı gelebilir. Ancak lisanslı

depoculuk sisteminin doğası gereği mudilerden teslim alınan ürünler lisanslı depolara ait değildir. Yani lisanslı depolar bir nevi emanetçi olarak görev yapmaktadırlar.

Üreticiler veya tüccarlar getirdikleri ürünleri şirkete teslim ederken önce ürünlerin geldiği araçlar tartılır, ürün boşaltıldıktan sonra araç tekrar tartılarak getirilen ürün miktarı belirlenmiş olur. Daha sonra gelen ürün yetkili sınıflandırıcı tarafından test edilerek ürünün kalitesi belirlenir. Sınıflandırma işleminden sonra ürünün koyulacağı yer belirlenir ve ürünün girişi yapılır ve elektronik ürün senedi hazırlanarak mudi ye teslim edilir.

Depolara girişi yapılan ürünlerin takibi, ürünler şirkete ait olmadıklarından dolayı 900'lü nazım hesaplarda izlenir. Ürünlerin girişi sırasında 900 kodlu hesap borçlandırılır 999 kodlu hesap alacaklandırılır. Ürünlerin çıkışı sırasında tam tersi yapılarak 999 kodlu hesap borçlandırılır 900 kodlu hesap alacaklandırılarak ürünlerin çıkış işlemleri tamamlanır.

900 ve 999 kodu hesaplar ürünlerin türünü, kalitesini ve ürünlerin yerleştirileceği yeri belirtmektedir.

Örnek:

	Ürünün türü, kalitesi	Ürünün konumlandırılacağı yer
900.	xxx	xxxx
999.	xxx	xxxx

3.8. Şirketin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi

İlgili şirketin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı içerisinde incelemesi yapılırken 31.12.2018 tarihinde sona eren hesap dönemine ait bağımsız denetçi raporundan alınan veriler kullanılmıştır. Rakamlar aksi belirtilmedikçe TL bazındadır.

Şirkete ait karşılık kalemleri aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31Aralık 2018	31Aralık 2017
İzin Karşılığı	50.198	-
Toplam	50.198	-

Şirketin 2018 yılı karşılık kalemlerini yalnızca izin karşılıkları oluşturmaktadır. Şirketin izin karşılıklarının 2018 yılı tutarı 50.198 TL'dir.

Şirkete ait koşullu borç kalemleri aşağıdaki gibidir;

Grup tarafından verilen TRİK'ler	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
A. Kendi tüzel kişiliği adına verilmiş olan TRİK'lerin toplam tutarı	9.093.000	26.700
i. Teminat Mektupları (TL)	9.093.000	26.700
ii. İpotek	-	-
B. Tam konsolidasyon kapsamına dahil edilen ortaklıklar lehine verilmiş olan TRİK'lerin toplam tutarı	-	-
C. Olağan ticari faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla diğer 3. Kişilerin borcunu temin amacıyla verilmiş olan TRİK'lerin toplam tutarı	-	-
D. Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 12/2 maddesi çerçevesinde vermiş olduğu TRİK'ler	-	-
E. Diğer verilen TRİK'lerin toplam tutarı		
i. Ana ortak lehine verilmiş olan TRİK'lerin toplam tutarı	-	-
ii. B ve C maddeleri kapsamına girmeyen diğer grup Grupleri lehine verilmiş olan TRİK'lerin toplam tutarı	-	-
iii. C maddesi kapsamına girmeyen 3. kişiler lehine verilmiş olan TRİK'lerin		
Toplam (TL)	9.093.000	26.700

Şirketin koşullu borçlarının tamamını teminat mektupları oluşturmaktadır. İlgili teminat mektupları aşağıdaki gibidir.

Veriliş cinsi	Veriliş Tarihi	Veriliş Nedeni	Para Birimi	Para Tutarı	Veren Banka	Veren Yer
Teminat Mektubu	08.01.2018	İcra Davasının Geri Bırakılması	TL	20.000	Halkbank	DÜZCE 5.İCRA DAİRESİ
Teminat Mektubu	14.03.2018	Kırşehir-Mucur Arsa Teminatı	TL	33.000	Halkbank	TMO
Teminat Mektubu	31.05.2018	Mucur Şube Elektrik Teminatı	TL	50.000	Halkbank	MERAM ELEKTRİK PERAKENDE SATIŞ A.Ş
Teminat Mektubu	25.06.2018	Lüleburgaz İcra'nın Geri Bırakılması	TL	25.000	Halkbank	LÜLEBÜRGAZ 2.İCRA DAİRESİ
Teminat Mektubu	12.07.2018	Lisalı Depoculuk Tazmin Fonu	TL	4.420.000	Halkbank	LİSANS LI DEPOCULUK TAZMİN FONU
Teminat Mektubu	01.08.2018	Lisalı Depoculuk Tazmin Fonu	TL	4.500.000	Halkbank	LİSANS LI DEPOCULUK TAZMİN FONU
Teminat Mektubu	06.05.2018	Selim İlham-İcra'nın Geri Bırakılması	TL	20.000	Halkbank	DÜZCE İCRA DAİRESİ
Teminat Mektubu	11.12.2018	İcra'nın Geri Bırakılması	TL	25.000	Halkbank	LÜLEBÜRGAZ 1. İCRA DAİRESİ
Toplam				9.093.000TL		

SONUÇ

Lisanslı depoculuk sistemi dünyada çeşitli ülkelerde gelişmiş bir sistem olarak gerek üreticilerin gerek tüccarların işlerini büyük ölçüde kolaylaştırmakta ve kredi imkanlarını hatırı sayılır derecede artırmaktadır. Dünyada en geniş ölçüde ve sayıda lisanslı depo tesisine sahip ülke olan Amerika’da bu sistem 1910’lu yıllarda başlamıştır ve günümüze kadar büyük çapta bir genişleme ve gelişme göstermiştir. Bunun yanı sıra Amerika Balkanlar bölgesindeki pek çok ülkede lisanslı depoculuk sisteminin araştırılmasında, geliştirilmesinde ve kurulmasında büyük pay sahibidir. Amerika dışında Avrupa’nın çeşitli ülkelerinde ve Kanada’da bu sistemin kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemizde ise lisanslı depoculuk sisteminin yasal olarak ortaya çıkışı 2005 yılına dayanmaktadır. Yani gelişmiş sistemlerin bulunduğu ülkelere oranla neredeyse 100 yıl kadar geç kalındığı görülmektedir. Lisanslı depoculuk sistemi 2005 yılında yasalaşmasına rağmen ilk lisanslı depoculuk şirketi 2011 yılında TMO-TOBB işbirliğiyle kurulan TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş.’dir. TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. 2011 yılından bu yana Türkiye’nin çeşitli yerlerinde şubeler açarak sistemin geliştirilmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Ancak sadece lisanslı depoların açılması sektörün gelişmesi için yeterli değildir. Lisanslı depoların kurulumlarının yanı sıra ELÜS sisteminin aynı zamanda ELÜS’lerin kullanımına bağlı olarak anlaşmalı bankaların ve ELÜS’ler aracılığıyla alım satım yapılan ürün ihtisas borsalarının da geliştirilmesi ve sayılarının artırılması gerekmektedir. Tüm bunların yanı sıra lisanslı depoculuk sistemi hakkında ülkenin özellikle üreticilerin ve tüccarların lisanslı depoculuk sistemi hakkında bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesi, sistemin yaygınlaşması açısından büyük önem teşkil etmektedir.

Yapılan bu çalışmada TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret A.Ş. TMS 2 Stoklar ve TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar açısından incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda işletmenin stoklarının yalnızca 2 kalemden oluştuğu görülmektedir. Bunun sebebi ise lisanslı depo işletmelerinin stokçu değil emanetçi konumunda olmalarından

kaynaklanmaktadır. TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret A.Ş. depolarına gelen ürünleri 900'lü nazım hesaplar içerisinde izlemektedir. Ürünlerin izleme sistemi oldukça basit olup ürün girişleri sırasında 900'nolu hesap borçlandırılarak 999'nolu hesap alacaklandırılır. Ürünlerin Çıkışı esnasında ise tam tersi uygulanarak 999'nolu hesap borçlandırılır ve 900'nolu hesap alacaklandırılır. Ayrıca kullanılan nazım hesapların bilançolarda ve bağımsız denetim raporlarında detaylı olarak gösterilmesi muhasebe sisteminin içerisinde ne gibi farklılıklar olduğunu görmek açısından yararlı olacaktır.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı açısından bakıldığında TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin karşılık giderlerinin araştırma yapılan yıl bazında yalnızca izin karşılıkları olduğu görülmektedir. Koşullu borçlarının tamamını ise yine araştırma yapılan yıl bazında çeşitli kurum ve kuruluşlara verilen teminat mektupları olduğu görülmektedir. Şirketin baz alınan yıl içerisinde ise koşullu varlığı bulunmamaktadır.

Tüm bunların yanı sıra şirket içerisinde oluşabilecek tazminatlar için geriye dönük olarak 3 veya 5 yıl içerisinde gerçekleşen tazminat miktarları incelenerek bu tazminatların ortalaması hesaplanarak her yıl bu rakama uygun bir karşılık ayrılması uygun olabilir. Ayrıca bu tazminatların kayıtlarının 770 no'lu genel yönetim giderleri hesabının kullanılması daha uygun olabilir.

KAYNAKÇA

- Akarçay Ögüz, A. (2007). Türkiye Muhasebe Standardı-37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırılması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 229- 246
- Arısoy, K. (2018). Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Burdur.
- Ayral, M. E. (2016). Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Bağdat, A. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardı' nın Karşılaştırılması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Boyar, E. Güngörmüş, A. H. (2009). TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (23), 1-5.
- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2018). Karşılıkların Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Şirketlerde Kullanımı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*,(49), 111-112.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. (2009). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 19-34.

Demir, F. (2019). TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi ve Bir Örnek Olay Çalışması. Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.

Demir, V. (2008). TMS-37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. Ankara: Siyasal Yayınevi

Dokuzlu, S. (2014). Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Araştırması ve Ön Fizibilite Çalışması, T.C. Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı, Kahramanmaraş.

Ekergil, V. (2008). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Dergisi*, 99-168.

Galip, Y. (2017). Profesyonel Spor Kulüplerinde TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Uygulamaları, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Genç, S. (2019). Lisanslı Depoculuk, Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri 17 Haziran 2020 tarihinde www.tusaf.org adresinden erişildi.

Gençoğlu, Ü.G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (76), 1-23.

Gobi, K. (2019). TMS-2 Kapsamında Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri Üzerine Bir Araştırma. Karabük Üniversitesi, Karabük.

Gökçe, N. (2018), Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS-TFRS), Ankara: Gece Akademi Yayınevi.

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

Gönen, S. ve Akça, N. (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 89-105.

Güler, B. ve Değirmenci, S. (2020). Tarımda Finansallaşma ve Metalaşma Sürecinde Lisanslı Depoculuğun İşlevi. *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 3 (66), 1411-1430

Güngörmüş, A. H. (2015) Prodüksiyon Firmalarında Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (46), 24.

Kabataş, Y. ve Pamukçu, A. (2010). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 191-199.

Kamu Aydınlatma Platformu. <https://www.kap.org.tr>

Kaplan Yıldırım, R. (2016). TMS_37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Standardında Çevresel Düzenleme Karşılığının İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(44), 1306-1315.

Karabaş, S. ve Gürler, A. Z. (2010). Lisanslı Depoculuk Sisteminin İşleyişi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 5 (1), 196-210.

Karan, G. (2019). Stokların TMS-2 Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması-Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Örnek Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Kaya, H. P. (2018) Stoklara İlişkin TMS 2 ve Bobi FRS Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.

Kaya, M. (2017). Tarımda Lisanslı Depoculuk Sistemi: Hububat Piyasası Örneği. (T.C. Kalkınma Bakanlığı Uzmanlık Tezi), Ankara.

Memiş, M. Ü. ve Tanrısinatapan, A. (2016). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları. *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25 (3), 15-30.

Memiş, S. ve Keskin, D. (2015). Tarımsal Mamullerde Lisanslı Depoculuk Sisteminin Rolü. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (2), 619-633.

Özerhan, Y. ve Yanık S. (2015). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: TURMOB Yayınları

Sayıştay. <https://www.sayistay.gov.tr>

Sezal, L. (2017). Türkiye’de Lisanslı Depoculuk Sistemi ve Sağlanan Devlet Teşvikleri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10 (52), 1147-1155.

Şavlı, T. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

T.C. Ticaret Bakanlığı, (2020). 1 Şubat 2020 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/lisansli-depoculuk/genel-bilgiler> adresinden erişildi.

T.C. Ticaret Bakanlığı, (2020). 2 Şubat 2020 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/lisansli-depoculuk/sistemin-isleyisi> adresinden erişildi.

T.C. Ticaret Bakanlığı, (2020). 4 Şubat 2020 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/ic-ticaret/lisansli-depoculuk/istatistiklerle-lisansli-depoculuk> adresinden erişildi.

Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu. (2005). 28 Ocak 2020 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5300-20050210.pdf> adresinden erişildi.

TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. 2018 yılı faaliyet raporu (2020) 24 Eylül tarihinde <https://e-sirket.mkk.com.tr/esir/Dashboard.jsp#/belge-goruntuleme/12360> adresinden erişildi.

TMS 2 Stoklar Standardı, (2020). 24 Ağustos 2020 tarihinde https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf adresinden erişildi.

TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, (2020). 8 Ekim 2020 tarihinde

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2037.pdf> adresinden erişildi.

Tokmakçioğlu, S. (2015). Film İşletmelerinde Tamamlanmamış Maliyetlerin VUK ve TMS 2 Stoklar Standardına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Okan Üniversitesi, İstanbul.

Tosunoğlu, B. ve Cengiz, S. (2019). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,(1), 64.

Usul, H. ve Özer Keçe, F. (2016). TMS-37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(5), 49-60.

Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS-37 Standardı Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. (40), 1-13.

TURNİTİN

turnitin raporu

ORIJINALLIK RAPORU

% 19	% 18	% 8	% 10
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	www.ordutb.org.tr	% 3
	İnternet Kaynağı	
2	www.duzcetb.org.tr	% 2
	İnternet Kaynağı	
3	www.tmo-tobblidas.com.tr	% 2
	İnternet Kaynağı	
4	kutahyaporselen.com.tr	% 1
	İnternet Kaynağı	
5	www.kgk.gov.tr	% 1
	İnternet Kaynağı	
6	www.gtb.org.tr	% 1
	İnternet Kaynağı	
7	www2.bayar.edu.tr	% 1
	İnternet Kaynağı	
8	sosyalarastirmalar.com	% 1
	İnternet Kaynağı	
9	www.alomaliye.com	% 1
	İnternet Kaynağı	

10	earsiv.okan.edu.tr İnternet Kaynağı	%1
11	www.scribd.com İnternet Kaynağı	%1
12	Submitted to Balıkesir Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<%1
13	www.kap.org.tr İnternet Kaynağı	<%1
14	slideplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<%1
15	gedik-cdn.foreks.com İnternet Kaynağı	<%1
16	Levent SEZAL. "TÜRKİYE DE LİSANS LI DEPOCULUK SİSTEMİ VE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİ", Journal of International Social Research, 2017 Yayın	<%1
17	Submitted to Suleyman Demirel University Öğrenci Ödevi	<%1
18	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	<%1
19	Submitted to Selçuk Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<%1

20	Submitted to Trakya University Öğrenci Ödevi	<% 1
21	Submitted to Ankara University Öğrenci Ödevi	<% 1
22	dergi.sayistay.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
23	MEMİŞ, Salih and KESKİN, Dilara. "Tarımsal Mamullerde Lisanslı Depoculuk Sisteminin Rolü 1", Celal Bayar Üniversitesi İİBF, 2015. Yayın	<% 1
24	www.tokay.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
25	www.bdturkey.com İnternet Kaynağı	<% 1
26	www.xn--saytay-r9a28a.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
27	"New Challenges in Banking and Finance", Springer Science and Business Media LLC, 2017 Yayın	<% 1
28	www.tmsk.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
29	dosya.kmu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1

30	tureng.com İnternet Kaynağı	<% 1
31	www.ordukentgazetesi.com İnternet Kaynağı	<% 1
32	www.bursacimento.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
33	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	<% 1
34	muhasebe-haber.blogspot.com İnternet Kaynağı	<% 1
35	acikerisim.pau.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
36	www.jcrer.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
37	www.dmsk.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
38	www.tes-mer.gen.tr İnternet Kaynağı	<% 1
39	home.kpmg İnternet Kaynağı	<% 1
40	huseyinust.com İnternet Kaynağı	<% 1

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı: Abdurrahman Uğur ÖDEMİŞ

Doğum Yeri ve Tarihi: Yenimahalle/ANKARA, 08.01.1993

Öğrenim Durumu:

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Bursa Uludağ Üniversitesi	2011-2017
Yüksek Lisans	İşletme	Atılım Üniversitesi	2018-2021

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
Nilüfer Turizm	Bilet Satış	07-2017/10-2017
Kayra Grup	Lojistik	07-2018/10-2018
Karar Ağacı Pazarlama Çözümleri LTD. ŞTİ.	İdari İşler	12-2019/11-2020

Yabancı Diller: İngilizce (ileri seviye)

Yayınlar:

E-posta:

Telefon:

Tarih: