



**TÜRKİ CUMHURİYETLERDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GEÇİŞ VE TÜRKMENİSTAN ÖRNEĞİ**

Maksatmurat CHARIYEV

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

HAZİRAN 2015

Maksatmurat CHARIYEV tarafından hazırlanan "Türki Cumhuriyetlerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş ve Türkmenistan Örneği" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Gazi Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



Danışman: Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

İşletme , Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Başkan : Prof. Dr. Hasan KAVAL

İşletme, Atılım Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Üye : Prof. Dr. Figen ZAİF

İşletme , Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 18/06/2015

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Doç. Dr. Nihat YAZILITAŞ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Maksatmurat CHARİYEV

18. 06. 2015



TÜRKİ CUMHURİYETLERDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ VE TÜRKMENİSTAN ÖRNEĞİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Maksatmurat CHARIYEV

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

HAZİRAN 2015

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı Türki Cumhuriyetlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş sürecini incelemek, Türkmenistan muhasebe düzenini açıklamak ve Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını karşılaştırarak farklılıklarını ortaya koymaktır. Çalışma 3 bölümden oluşmakta olup ağırlıklı olarak literatür taraması yönteminden yararlanılmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili genel bilgiler, Türki Cumhuriyetlerinde UFRS'lere geçiş çalışmaları ve Türki Cumhuriyetlerinde faaliyet gösteren menkul kıymet borsaları gibi konular açıklanmıştır. Türkmenistan muhasebe sistemi ve UFRS'lere geçiş sürecine ilişkin açıklamalar çalışmanın ikinci bölümünde ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise tam set UFRS'ler ile Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ve KOBİ UFRS ile KOBİ'ler için Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı karşılaştırılmış ve farklılıkları ortaya koyulmuştur. Çalışma sonucunda bazı Türki Cumhuriyetlerde büyük, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde UFRS'ler aşamalı olarak birebir kabul edilirken bazı ülkelerde ise UFRS'ler temel alan Milli Muhasebe Standartları geliştirilerek kısmen kabul edildiği görülmüştür. Çalışmanın ana konusunu oluşturan Türkmenistan'da ise UFRS'ler ile Türkmenistan Milli Muhasebe standartları arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Söz konusu farklılıklar, kolaylık olması ve mevzuat gereği bazı paragraflarının kaldırılması ya da Türkmenistan mevzuatı gereği ilave paragrafların eklenmesi, bazı standartların ise birleştirilerek tek bir standart haline getirilmesi şeklinde gerçekleşmiştir. Ayrıca bazı standartlar ise henüz Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı haline getirilmemiştir.

Bilim Kodu : 2.088

Anahtar Kelimeler: Türki Cumhuriyetler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

Sayfa Adedi : 165

Danışman : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

THE TRANSITION PHASE TO THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDTS IN TURKIC REPUBLICS AND TURKMENISTAN EXAMPLE

(M.S. Thesis)

Maksatmurat CHARIYEV

GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF EDUCATIONAL SCIENCES

JUNE 2015

ABSTRACT

The basic goal in this study is to examine the transition process to the international financial standards in Turkic Republics, explain the accounting system of Turkmenistan and comparing the national accounting system of Turkmenistan with International Financial Reporting Standards (IFRS), and stating the differences between them. This study consists of three parts and benefits mainly from the literature review methodology. General information about the International Financial Reporting Standards, the transition studies to the IFRS in Turkic Republics, and the topics like current security exchange system in Turkic Republics are explained in the first part. The Turkmenistan accounting system and explanations related to the transition process to IFRS's will be under debate in the second part. In the third part, full scale of IFRS's is compared with the national accounting standards of Turkmenistan, and IFRS's of SMSE's (Small and Medium Sized Enterprises) are compared with Turkmenistan's national accounting standars for SMES's establishing the differences. As a result of the study, it is seen that in some of the Turkic republics, in large, small and medium sized enterprises, all levels of IFRS's are completely accepted while in some other countries they are accepted and implemented partially improving the national standards based on the IFRS's. Considering the Turkmenistan national standards which is the basic subject of the study, it is seen that there are serious differeneeces in terms of profitability between them and IFRS's. These differences are actualized as a product of integration of some standards, and elimination or addition of some sections based on Turkmenistan regulations or for simplification reasons. Some standards, however, are not accepted as Turkmenistan national accounting standards yet.

Science code : 2.088

Key words : Turkic Republics, International Financial Reporting Standards.

Number of pages: 165

Supervisor : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
ÇİZELGELERİN LİSTESİ	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR	xiii
1.GİRİŞ	1
2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİ CUMHURİYETLERDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ	5
2.1. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları.....	5
2.2. Türki Cumhuriyetlerinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Süreci.....	10
2.2.1. Azerbaycan Cumhuriyetinde UFRS'ye geçiş çalışmaları.....	11
2.2.2. Kazakistan Cumhuriyetinde UFRS'ye geçiş çalışmaları.....	18
2.2.3. Kırgızistan Cumhuriyetinde UFRS'ye geçiş çalışmaları.....	25
2.2.4. Özbekistan Cumhuriyetinde UFRS'ye geçiş çalışmaları.....	30
2.2.5. Türkiye Cumhuriyetinde UFRS'ye geçiş çalışmaları.....	37
2.3. Türki Cumhuriyetlerde Faaliyet Gösteren Menkul Kıymet Borsalar.....	41
2.3.1. Bakü Sermaye (Fon) Borsası (BFB).....	41
2.3.2. Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası (KASE).....	43
2.3.3. Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsası.....	48
2.3.4. Taşkent Menkul Kıymetler Borsası.....	52
2.3.5. Türkiye'de faaliyet gösteren borsalar.....	55
2.3.5.1. Borsa İstanbul.....	55
3. TÜRKMENİSTAN MUHASEBE SİSTEMİ VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ	59

3.1.	Türkmenistan Muhasebe Sistemi Ve Gelişimi.....	59
3.2.	Türkmenistan'da Faaliyet Gösteren Borsalar.....	63
	3.2.1. Türkmenistan Bankalararası Döviz Borsası.....	64
	3.2.2. Türkmen Devlet Emtia Borsası.....	65
3.3.	Türkmenistan Muhasebe Sistemi Hesap Planı.....	66
3.4.	Türkmenistan Muhasebe Sistemi Belge Düzeni.....	66
3.5.	Türkmenistan Muhasebe Sistemi Kayıt Düzeni (Defter Düzeni)...	71
3.6.	Türkmenistan'da Düzenlenen Mali Tablolar Ve Düzenlemeleri...	79
	3.6.1. Türkmenistan muhasebe kanunu	80
	3.6.2. Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve.....	81
	3.6.3. Finansal tabloların sunuluşu standardı (TMMS-1).....	81
	3.6.3.1. Finansal durum tablosu.....	82
	3.6.3.2. Kapsamlı gelir tablosu.....	84
	3.6.3.3. Özkaynak değişim tablosu.....	86
	3.6.4. Nakit Akış Tablosu Standardı (TMMS-3).....	88
4.	ULUSLARARASI MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE TÜRKMENİSTAN MİLLİ MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	91
	4.1. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Türkmenistan Ticari İşletmeleri İçin Milli Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması.....	91
	4.1.1. TMMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması.....	95
	4.1.2. TMMS 2 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı ile UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardının Karşılaştırılması.....	96
	4.1.3. TMMS 3 Nakit Akış Tabloları Standardı ile UMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının Karşılaştırılması.....	97

4.1.4. TMMS 4 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı ile UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardının Karşılaştırılması.....	98
4.1.5. TMMS 5 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı ile UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardının Karşılaştırılması.....	99
4.1.6. TMMS 6 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ile UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardının Karşılaştırılması.....	100
4.1.7. TMMS 7 Stoklar Standardı ile UMS 2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması.....	101
4.1.8. TMMS 8 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Karşılaştırılması.....	101
4.1.9. TMMS 9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ile UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Karşılaştırılması...	102
4.1.10. TMMS 10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Karşılaştırılması.....	102
4.1.11. TMMS 11 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Karşılaştırılması.....	104
4.1.12. TMMS 12 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı ile UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardının Karşılaştırılması.....	104
4.1.13. TMMS 13 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Standardı ile UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Karşılaştırılması.....	105
4.1.14. TMMS 14 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Karşılaştırılması.....	105
4.1.15. TMMS 15 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı ile UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardının Karşılaştırılması.....	106
4.1.16. TMMS 16 Finansal Araçlar Standardı ile UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ve UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standartlarının Karşılaştırılması.....	107

4.1.17. TMMS 17 Karşılıklar Standardı ile UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Karşılaştırılması.....	109
4.1.18. TMMS 18 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Karşılaştırılması.....	110
4.1.19. TMMS 19 Gelir Vergileri Standardı ile UMS 12 Gelir Vergileri Standardının Karşılaştırılması.....	111
4.1.20. TMMS 20 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının Karşılaştırılması.....	112
4.1.21. TMMS 21 Hasılat Standardı ile UMS 18 Hasılat Standardının Karşılaştırılması.....	113
4.1.22. TMMS 22 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Karşılaştırılması.....	114
4.1.23. TMMS 23 Kiralama İşlemleri Standardı ile UMS 17 Kiralama İşlemleri Standardının Karşılaştırılması.....	115
4.1.24. TMMS 24 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri Standardı ile UMS 11 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri Standardının Karşılaştırılması.....	116
4.1.25. TMMS 25 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardı ile UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardının Karşılaştırılması.....	117
4.1.26. TMMS 26 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardının Karşılaştırılması.....	118
4.1.27. TMMS 27 İşletme Birleşmeleri Standardı ile UFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardının Karşılaştırılması.....	119
4.1.28. TMMS 28 Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarının İlk Kez Uygulanması Standardı ile UFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması Standartlarının Karşılaştırılması.....	119

4.2. Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması.....	120
---	------------

5.SONUÇ.....	137
KAYNAKLAR.....	145
ÖZGEÇMİŞ.....	150

ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 2.1. Kazakistan Cumhuriyetinde İşletme Büyüklüğüne Göre Uygulanan Standartlar.....	24
Çizelge 2.2. Kırgızistan Cumhuriyetinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Planlaması	28
Çizelge 2.3. Özbekistan Cumhuriyetinde Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Programı	36
Çizelge 2.4. Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasının Piyasaları İtibariyle 2013-2014 Yıllarına İlişkin İşlem Hacimleri ve Eğilimi	47
Çizelge 3.1. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Finansal Durum Tablosu Örneği.....	83
Çizelge 3.2. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu Örneği.....	85
Çizelge 3.3. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Özkaynak Değişim Tablosu Örneği.....	86
Çizelge 3.4. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Nakit Akış Tablosu Örneği.....	88
Çizelge 4.1. Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ile UFRS'lerin karşılaştırılması.....	92
Çizelge 4.2. KOBİ'ler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı ile KOBİ UFRS bölümlerinin karşılaştırılması.....	121

ŞEKİLLERİN LİSTESİ**Şekil****Sayfa**

Şekil 2.1. Taşken Borsasının 2014 Yılı Toplam İşlem Hacminin Sektörler İtibariyle Dağılımı.....	54
--	----

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AC	: Azerbaycan Cumhuriyeti
BFB	: Bakü Fon Borsası
FASB	: Federation of Accounting Standard Board
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMF	: <i>International Monetary Fund</i>
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
IPSAS	: International Public Sector Accounting Standards
İAB	: İstanbul Altın Borsası
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KASE	: Kazakhstan Stock Exchange
KC	: Kazakistan Cumhuriyeti
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
KSMMS	: Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartları
MK	: Muhasebe Kanunu
ÖC	: Özbekistan Cumhuriyeti
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

TMMS	:Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odalar Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UKSMS	:Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles.
USAID	: United States Agency for International Development
VOB	: Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası

1. GİRİŞ

İçinde yaşadığımız bilgi çağında küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasında sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır.

Özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış ve şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamışlardır. Ancak bu durum Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir.

Buna örnek olarak hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına, hem de New York Borsasına hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell'i göstermek mümkündür. Turkcell 2000 yılının ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsasında 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının farklılıklarından kaynaklanmıştır.

Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmekte bunlara ilave olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan

kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır.

Farklı muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda birçok uluslararası resmi ve özel organizasyon çalışmalar yapmış olmasına rağmen, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası muhasebe uyumlaştırması düşüncesini, yayınladığı standartlar ile hayata geçirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının(UFRS)¹ tümünün kullanımı Türki Cumhuriyetlerinde olduğu kadar Türkmenistan'da da yeni bir olgudur ve tartışılmaktadır.

Giderek globalleşen günümüz dünya ekonomisinde Türkmenistan kendisine bir yer bulmaya çabalamaktadır. Son yıllarda Türkmenistan çeşitli ülkelerin dikkatini üzerine çekmeye başlamıştır. Bu nedenle Türkmenistan'ın muhasebe düzenini incelemek ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında oluşturulan Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile karşılaştırmak çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın bir diğer önemli amacı ise, Türki Cumhuriyetlerinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş çalışmalarını incelemektir.

Çalışmanın birinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili genel bilgiler, Türki Cumhuriyetlerinde UFRS standartlarına geçiş çalışmaları ve Türki Cumhuriyetlerinde faaliyet gösteren menkul kıymet borsaları gibi konular incelenmiştir.

Türkmenistan muhasebe sistemi ve uluslararası finansal raporlama standartlarına geçiş sürecine ilişkin açıklamalar çalışmanın ikinci bölümünde sunulmuştur. Bu bölümde Türkmenistan Cumhuriyetinde UFRS'lere geçiş çalışmaları ve ayrıntılı olarak Türkmenistan muhasebe sistemi incelenmiştir.

¹ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları başlıklarında standartlar yayınlanmaktadır. Bu çalışmada, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ifadesi hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kapsamına almaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise tam set UFRS'ler ile Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ve KOBİ UFRS ile KOBİ'ler için Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı karşılaştırılmış ve farklılıkları ortaya koyulmaktadır.

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİ CUMHURİYETLERDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Muhasebe; mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattir (Akdoğan ve Tenker, 2010:3). Buna göre muhasebe uygulamalarının kaynağını muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturmaktadır.

Muhasebe standartları, muhasebeciler tarafından hangi nitelikte işlemlerin ve olayların, hangi değerler üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla sunulacağını belirleyen ve muhasebe uygulamalarına yön vererek, finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir (Timosenko, 2007:3).

Buna göre muhasebe standartlarının oluşturulmasının amaçlarını muhasebe ilkelerinde tekdüzeliği sağlamak veya uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak, finansal tabloların şeffaf, anlaşılır, tarafsız, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak bilgi kullanıcılarının yanlış karar almalarını önlemek ve uluslararası alanda finansal bilgi üretilmesi ve sunulmasında ortak bir dil oluşturmak şeklinde özetlemek mümkündür.

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin çoğalması, fiziki ve siyasi sınır tanımayan global sermaye piyasalarının yükselişi, uluslararası ekonomik işbirliği örgütlerinin sayı ve niteliklerinin artması ile ülkeler arasındaki farklı hukuki ve teknik uygulamalardan kaynaklanan karmaşık bir yapı içinde anlaşılır bir raporlama sistemi geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Bozfakioğlu: 2002: 46). Bu ihtiyaç doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma tartışmaları 1960'larda başlamıştır. Ancak uluslararası muhasebe standartlarının bir örgütsel yapı içerisinde düzenlenmesi önerisi, 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır.

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu "Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu"nun girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış (Bostancı, 2002:), bu öneri dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş: Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri ülkelerinden profesyonel muhasebecilik kuruluşlarının anlaşması sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuş, bu dokuz ülke, komitenin kurucu üyelerini oluşturmuşlardır.

Bir özel sektör kuruluşu olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin amaçları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayınlamak, bu standartların dünya çapında kabulünü sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası yakınsamayı sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır (Üstündağ, 2000: 46).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), görev yapmış olduğu dönem olan 1973-2001 yılları arasında 41 Uluslararası Muhasebe Standardı yayınlarken, Daimi Yorumlama Komitesi ise 33 adet yorum yayımlamıştır (Gaffıkın, 2007:4).

Tüm çalışmalarına rağmen, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmalarının istenilen sonuca tam olarak ulaşamayınca, Komitenin yapısal bir değişikliğe ihtiyaç duyulduğu anlaşılmış ve böylece, 1997 yılında yapının ve stratejinin gözden geçirilmesi için bir "strateji çalışma grubu" oluşturulmuştur. Söz konusu çalışma grubu, Kasım 1999 tarihinde çalışmalarını tamamlamış ve hazırladığı rapor Aralık 1999 tarihinde IASC Kurulunca ve Mayıs 2000 tarihine kadar geçen süre içinde ise, diğer IASC organlarınca oybirliği ile onaylanmıştır (Oksay-Acar, 2005).

Bu çalışmalar sonucunda 2000 yılında Edinburg'ta yapılan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) genel kurulunda, Muhasebe Standartları Komitesi kar amacı

gütmeyen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) haline getirilmiştir. Muhasebe Standartları Kurulu ise IASCF Vakfının Standart belirleyici organı niteliğindedir.

IASC Vakfının temel amaçları: (Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2008: 13)

- (a) Dünyadaki sermaye piyasaları katılımcılarına ve ekonomik açıdan karar veren diğer finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamalarda yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamayı gerektiren yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları setini kamunun çıkarını gözetenek geliştirmek;
- (b) Standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek;
- (c) (a) ve (b) ile ilgili amaçları yerine getirirken, uygun oldukça küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin kendilerine özgü gereksinimlerini göz önünde bulundurmak ve
- (d) Ulusal muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında yüksek kalitede çözümler getirecek yakınsama sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfının(IASCF) mevcut organizasyon yapısı Mütevelli Heyeti (The Trustees), Standart Danışma Kurulu(SAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), Çalışma Grupları(Working Groups) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu (IASCF Monitoring Board) olarak faaliyet göstermektedir. Bu yapı içerisinde IASB, IASCF'nin standart oluşturan yapısı olarak işlev görmektedir. IASCF, IASB üzerinde bağımsız bir kurum olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Pekdemir, 2007).

IASB'nin 2000 yılı Mart ayında kararlaştırılan yeni tüzüğünde organizasyonun amaçları şu şekilde sıralanmıştır: (Yılmaz, 2003)

- Kamu yararı gözetilerek, yüksek nitelikli, şeffaf ve mukayeseye elverişli bilgileri içeren mali tabloların hazırlanması için gerekli olan kaliteli, kolay anlaşılır ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmek,

- Bu standartların dünya çapında kabul edilmesini ve öngördükleri normlara titizlikle riayet edilmesini teşvik etmek,
- Yüksek kaliteli çözümlere ulaşabilmek için, ulusal muhasebe standartlarının UFRS'lere uyumunu sağlamak.

IASB'nin, IASCF tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2'si yarı zamanlı 12'si de tam zamanlı olmak üzere farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır (KGK, 2009: 14).

Global finansal raporlama standartlarının UFRS'ler mi yoksa US GAAP mı olduğu tartışmalarının en çok yaşandığı doksanlı yılların sonu ile 2000'li yıllardan günümüze kadar muhasebe standartlarının globalleşmesi yolunda önemli gelişmeler gerçekleşmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) esas alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US GAAP; geniş uluslararası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan ilkelerdir. Ancak son dönemde yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb.) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir (İbiş,2006).

Dolayısıyla 2002 yılında, FASB ve IASB, Norwalk'da gerçekleştirdikleri ortak toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı kabul ettiler. Bu toplantıda, hem FASB ve hem de IASB; mevcut finansal raporlama standartlarını olabildiğince birbirleriyle uyumlu hale getirebilmek ve geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya vardılar. Her iki kurulun öncelikle gerçekleştirilmesi konusunda anlaşmaya vardıkları noktalar şu başlıklar altında toplanabilir:(Kaya, 2003: 235).

- a) U.S. GAAP ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında var olan bireysel farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen kısa vadeli bir projeyi başlatmak,
- b) Gelecek çalışma programlarını eşgüdümlü hale getirmek,
- c) Mevcut ortak projelerde ilerleme kaydetmek,
- d) Yorum Kurullarını faaliyetlerini koordine etme konusunda teşvik etmek.

Ayrıca kurullar böylesine önemli bir girişimin tamamlanabilmesi için gerekli kaynakları da taahhüt etme konusunda anlaşmaya varmışlardır.

Diğer önemli gelişme ise Avrupa Birliğinde gerçekleşmiştir. Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de, halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının UFRS'ler ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Böylece Avrupa Birliği üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, üye ülkeler bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır (İbiş, 2006).

2006 yılı itibariyle bu alanda önemli bir başka gelişme de, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu tarafından alınan karardır. Kanada Muhasebe Standartları Kurulu Şubat 2006'daki kararı ile Kanada Muhasebe Standartlarını UFRS'ler ile uyumlaştırma ilkesini benimsemiştir. Kanada'nın Amerika Birleşik Devletleri piyasaları ile yakın ilişkisi ve hatta US GAAP'a göre düzenlenmiş finansal tabloların bu ülke sermaye piyasaları açısından düzeltilmeden kullanılabilirdiği dikkate alındığında, bu stratejik karar son derece anlamlıdır.

Yine IASB 2001 yılında başlattığı küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri esas alan bir standart setinin geliştirilmesi projesinin sonucu olarak KOBİ'ler için UFRS'nin nihai taslağı Şubat 2007 de yayınlanmıştır. Standardın son hali ise 2009 da yayınlanmıştır.

Ağustos 2014 tarihi itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış 28 adet UMS kodlu ve 14 adet UFRS kodlu olmak üzere toplam 42 adet standart, 23 adet Yorum ve esasların yer aldığı “Kavramsal Çerçeve” olmak üzere toplam 66 adet düzenleme bulunmaktadır.(Erişim: 19.06.2015, <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>).

2.2. Türki Cumhuriyetlerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Süreci

1989-1990 Yıllarında Sovyetlerin dağılmasından sonra sosyalist düzenin çöküş nedenleri üzerinde birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar arasında sosyalist muhasebe kültürünün sosyalist blokun çöküşüne etkileri de inceleme konusu yapılmıştır(Mihaev,1975:54). F.H. Miheev, ve L.I.Slepak yaptıkları yayınlarda işletmenin muhasebe raporlarının Sovyetlerde büyük öneme sahip olduğunu belirtirler. Onlara göre, bu raporların amacı işletmeye verilen üretim planının yerine getirilip getirilmediğinin ve mali durumun analizinin bu raporlara dayanılarak yapılmasıdır. İşletmenin denetimi devletin mali organları tarafından ve işletmeye kaynak sağlayan Devlet Bankası (Gosbank) tarafından yapılıyordu. Raporlardaki veriler aynı zamanda gelecek yılın planının hazırlanmasında da kullanılıyordu.

Sovyetler Birliği'nde muhasebe raporlarının düzenlenmesi ve ilgililere sunulması ile ilgili yasal düzenleme, Bakanlar Kurulu tarafından onaylanan *Muhasebe Raporları ve Bilanço Hakkında Nizamname* adını taşıyordu. Bu düzenlemeye göre raporlar üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanıyordu. Üç aylık rapor ve bilançolar izleyen ayın 12. gününe, yıllık raporlar ve bilançolar ise Ocak ayının 20. gününe kadar teslim ediliyordu (Slepak ve diğerleri,1990).

1991 yılında Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğinin çökmesiyle birlikte ülkeler yeniden bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir. Bağımsızlıkla birlikte ekonomik sistemin merkezi planlamadan piyasa ekonomisine geçişi ciddi ekonomik gerilemeye ve insanların yaşamında çok olumsuz sonuçlara sebebiyet vermiştir. Yüz yüze kalınan birçok ekonomik sorunun ana kaynağı etkisiz kurumlar ve sürdürülemez politikalar olmakla birlikte bu sorunlar, birleşik ve sınır problemlerinin

olmadığı ekonomik yapının parçalanmasıyla katlanmıştır. Söz konusu sorunlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

1. Birleşik ödemeler sisteminin çöküşü, yeni sınırlar sebebiyle finansal akışın kuruması,
2. Bütçe ve yatırım desteklerinin yok olması,
3. Enerji fiyatlarında kapalı destek fiyatlarının ortadan kalkması,
4. Resmi gümrükler ve ticari sınırların ortaya çıkması,
5. Ulaşım fiyatlarının yükselmesi ve ulaştırma servislerinin yeniden organize edilmesi gerekliliği
6. Birleşik güç ve su kaynaklarının yavaş yavaş tahrip olması. Endüstri, tarım ve insan tüketimi için hayati değerdeki su ve enerji kaynaklarının olumsuz etkilenmesi.
7. Yaklaşık 3 Milyon iyi yetişmiş ve eğitilmiş Rus'un, Bağımsız Devletler Topluluğu ülkelerinden özellikle de Orta Asya'dan göç etmesi nedeniyle yetişmiş insan gücünün yetersiz kalması.

Yukarıdaki sorunların giderilmesi ve ekonominin iyileştirilmesi amacıyla ülkeler çeşitli ekonomik reformlar gerçekleştirmişlerdir. Söz konusu reformların en önemlilerinden biride muhasebe ve finansal raporlama alanında gerçekleştirilmiştir. Türki Cumhuriyetlerde uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartlarına geçiş çalışmalarını aşağıdaki gibi özetlemek olasıdır.

2.2.1. Azerbaycan Cumhuriyetinde UFRS'lere Geçiş Çalışmaları

Sosyalizm hülyasının boşa çıkması, piyasa ekonomisinin hayatımıza nüfuz etmesi bir daha kanıtladı ki, yeni ekonomik ilişkiler sistemine geçiş tüm alanlarda yenilenmeyi, eski çalışma yöntemlerinden vazgeçip, uluslararası standartlara uyumu kaçınılmaz kıldı (Caferov, 2009).

Bağımsızlığını kazandıktan sonra, Azerbaycan Cumhuriyetinde yeni faaliyet çeşitleri oluşturulmuş, ithalat ve ihracat faaliyetlerinin gelişimi, hizmet sektörünün oluşması, ülke ekonomisine yabancı gerçek ve tüzel şahıslar tarafından sermaye yatırımların çoğalması, ayrıca alış ve satış sistemlerinin değişimi, piyasa ekonomisine geçişle yeni düzenlemelerin yapılması, totaliter yönetim sistemleri

yerine demokratik yönetim sistemlerinin gelişimi, milli muhasebe ve hesap planının UFRS'lere yakınlaştırılmasına olan ihtiyacı daha da artırmıştır (Ahmedov, 2007: 152).

Başka bir deyişle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmadığı ülkelerde şirketlere ait finansal bilgilerin doğru olmaması, taraflı bilgiler içermesi, karşılaştırılabilir olmaması veya karşılaştırmanın maliyetli olması dolayısıyla sermaye piyasaları etkin çalışmayacaktır. Bu nedenle yabancı yatırımları çekmek isteyen ülke ve dünya pazarlarına çıkmak isteyen yerli girişimciler için finansal raporlarının uluslararası standartlara uygun hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Bunun sonucu olarak, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı 26 Aralık 2002 tarihli 827 № Kararının 6. bendi uyarınca, UFRS'lere geçmek amacıyla Milli Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve uygulanması için Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kuruluna yetki vermiştir (Mahmudov ve Cafarlı, 2003: 33).

Söz konusu yetkiye dayanarak Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu 20 Şubat 2003 tarihli 29 numaralı kararı ile "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Amacıyla Ulusal Düzeyde Finansal Raporlama Standartlarının 2003-2007 Yılları Arasında Hazırlanması ve Uygulanmaya Konulması" hakkında program kabul edilmiştir. Bu program kapsamında finansal raporlamanın hukuki altyapısının ve metodolojisinin modern teknolojinin taleplerine uyumlaştırılması ve uluslararası finansal raporlama sisteminin taleplerine uygun profesyonel kadronun hazırlanması hususları belirtilmiştir.

Bu programda özetle aşağıdakiler amaçlanmıştır.

- Azerbaycan Cumhuriyetinin " Muhasebe Hakkında" kanununda gerekli olan değişikliklerin yapılması,
- Kısa vadede UFR'lerle uyumlu Milli Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve onaylanması,
- KOBİ'ler için sadeleştirilmiş(basitleştirilmiş) muhasebe standartlarının hazırlanması,

- Çeşitli eğitim ve uygulama faaliyetleriyle profesyonel kadroların oluşturulması.

Yukarıda bahsi geçen programın bir parçası olarak 29 Haziran 2004 tarihinde "Muhasebe Hakkında" kanun ve 9 Şubat 2005 tarihinde ise "Muhasebe Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunun uygulanması konusunda Cumhurbaşkanının fermanı yürürlüğe girmiştir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde muhasebe konusunda düzenleme yapma ve milli muhasebe standartlarını oluşturma ve kabul etme görevini Maliye Bakanlığı yürütmekle birlikte, 29 Haziran 2004 tarihli " Muhasebe Hakkında" kanunun 5. maddesine göre muhasebe alanındaki düzenlemeleri gerçekleştiren yetkili organa muhasebe ve finansal raporlama konusunda danışmanlık yapması amacıyla Muhasebe Danışma Şurası (Konseyi) oluşturulması gerekmektedir.

Aynı kanunun 5.2 bendine göre ise Azerbaycan Cumhuriyetinde muhasebe ve finansal raporlama alanında düzenleme yetkisi olan kurum (Maliye Bakanlığı) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının onayında, Milli Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve Azerbaycan'da muhasebe konusunda önemli düzenlemelerin kabul edilmesinden önce Muhasebe Danışma Şurasına (Konseyine) danışması gerekmektedir.

Muhasebe Danışma Konseyinin üyeleri UFRS'ler konusunda bilgili, Milli Muhasebe Standartlarının hazırlanması sürecine katılmış, kamu ve özel sektör muhasebeci mesleğini temsil eden uzmanlardan ve akademisyenlerden oluşmaktadır.

Yine kanunun 5.5 maddesine göre muhasebe konusunda düzenleme yapmaya yetkili kurumlarda (Maliye Bakanlığı) çalışan kişiler Muhasebe Danışma Konseyine üye veya başkan olamazlar.

Son olarak kanunun 5.7 maddesine göre Muhasebe Danışma Konseyinin finansmanı Maliye Bakanlığının bütçesinden ve kanunlarda yasaklanmamış diğer kaynaklardan karşılanmaktadır.

“Muhasebe Hakkındaki” kanununun 4.4 maddesine göre kredi kurumlarına ilişkin muhasebe düzenlemeleri ve finansal raporların şekil ve içeriklerine ilişkin düzenlemeler, muhasebe konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip kurumla anlaşarak Azerbaycan Cumhuriyeti Merkezi Bankası tarafından yürütülür.

Bütün çalışmalar sonunda 2006 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı arasında varılan telif hakkı anlaşması sonucunda UFRS’ler Azerice’ye çevrilerek Milli Muhasebe Standartları hazırlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak 37 adet Ticari Kuruluşlar İçin Milli Muhasebe Standardı, 27 adet Ticari Kuruluşlar İçin Milli Muhasebe Standartlarının Uygulama Yorum ve Önerileri, bundan başkade Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları esas alınarak 24 adet Kamu Kurumları İçin Milli Muhasebe Standardı, 1 adet Sivil Tolum Kuruluşları için Milli Muhasebe Standardı ve son olarak “Küçük İşletmelerde Basitleştirilmiş Muhasebe Kurallarının Yürütülmesi” hazırlanmıştır (Caferov,2009: 3).

Azerbaycan’da yukarıdaki sınıflandırmadan da anlaşılacağı üzere oluşturulan Milli Muhasebe Standartları;

- Sosyal Önemli Kurumlar İçin Muhasebe Standartlar,
- Ticari İşletmeler İçin Milli Muhasebe Standartları,
- Kamu Kurumları İçin Milli Muhasebe Standartları,
- Sivil Toplum Kuruluşları İçin Milli Muhasebe Standartları ve
- Küçük İşletmelerde Basitleştirilmiş Muhasebe Kurallarının Yürütülmesi

şeklinde sınıflandırılmıştır. Burada belirtilmesi gereken bir diğer hususta, Sosyal Önemli (Halka Açık) Kurumlar olarak sınıflandırılan kuruluşların UFRS’leri birebir uyguluyor olmasıdır. Yukarıda belirtilen standart ve şirket sınıflandırmalarına ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Sosyal Önemli Kurumların Uygulamakta Olduğu Muhasebe Standartlar

Azerbaycan Cumhuriyeti "Muhasebe hakkında" Kanununun 8.1 maddesine göre tüm sosyal önemli kurumlar düzenlemesi gereken finansal tablolarını sadece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Söz konusu kanununun 2.1.9. maddesine göre, sosyal önemli kurumlara kredi kuruluşları, sigorta şirketleri, yatırım fonları, diğer devlet(özel) sosyal fonları, menkul kıymetleri fon borsasında işlem gören tüzel kişiler ve finansal tabloların hazırlandığı tarihte Bakanlar Kurulunun belirlediği kriterlerin (yıllık geliri, rapor yılı boyunca çalışanların ortalama sayısı ve aktif büyüklüğü) ikisini sağlayan kurumlar ifade edilmektedir.

Bakanlar Kurulu'nun 20 Haziran 2005 tarihli 108 sayılı Kararı ile kabul edilen kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Yıllık gelir 30 milyon manat ve üstü,
- Dönem içinde ortalama çalışan sayısı 1200 ve üstü,
- Aktif Büyüklüğü 100 milyon manat ve üstü.

Son olarak AC "Muhasebe hakkında" Kanununun 17.01 maddesine göre sosyal önemli kurumların 01 Ocak 2008 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaya başlamaları gerekmektedir.

Ticari Kurumların Uygulamakta Olduğu Muhasebe Standartlar

"Muhasebe hakkında" Kanununun 10.1 maddesine göre sosyal önemli kurumlar ve küçük sermaye sahipleri hariç, ticari kurumlar finansal tablolarını Ticari Kuruluşlar için Milli Muhasebe Standartları'na uygun hazırlamaları gerekmektedir. Ayrıca, Kanununun 10.1.2 maddesine göre, ticari kuruluşların finansal raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamalarına müsaade edilmektedir.

AC Muhasebe Kanununun 6.0.2 ve 6.0.3 üncü maddelerine göre Milli Muhasebe Standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak hazırlanması gerekmekte ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yer alan tüm konuları kapsamalıdır. Fakat milli standartlarla uluslararası standartlar arasında kavramsal açıdan fark olmasa da belirli teknik farklılıklar vardır. Şöyle ki uluslararası standartlarda finansal tabloların örnek biçimi

gösterilmemiş, sadece bu raporlarda olması gereken minimum kalemler belirtilmiştir. Bu yüzden Milli Standartlara muhasebecilere yardımcı olması amacıyla mali tabloların örneklerini hazırlanmış ve standartlara eklenmiştir (Caferov, 2009: 3).

Son olarak Azerbaycan "Muhasebe Hakkında" Kanununun 17.01 maddesine göre ticari kurum ve işletmelerin 01 Ocak 2008 tarihinden itibaren Ticari işletmeler için Milli Muhasebe Standartlarını uygulamaya başlamaları gerekmektedir.

Kamu Kurumlarının Uygulamakta Olduğu Muhasebe Standartları

"Muhasebe Hakkında" Kanununun 13.1 maddesi göre, belediye organları, bütçe kuruluşları ve bütçeden bağımsız devlet fonları finansal tablolarını Kamu Kurumları için Milli Muhasebe Standartlarına uygun hazırlamaları gerekmektedir.

Kanununun 6.0.3 üncü maddesi uyarınca Bütçe Kurumları için Milli Muhasebe Standartları Kamu Sektör Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanmıştır ve Kamu Sektör Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan tüm konuları kapsamalıdır. Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartlarının herhangi birinin bütün olarak ya da onun herhangi maddesini Bütçe Kuruluşları için Milli Muhasebe Standartlarına dahil edilmediği yada dahil edilmeden önce değişiklik yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda söz konusu değişikliğin sebebi ve iki standart arasındaki farklar Bütçe Kuruluşları için Milli Muhasebe Standartlarının eklerinde açıklanmalıdır.

Son olarak AC "Muhasebe hakkında" Kanununun 17.03 maddesine göre kamu kurumları 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren Kamu Kurumları için Milli Muhasebe Standartlarını uygulamaya başlamaları gerekmektedir.

Sivil Toplum Kuruluşlarının Uygulamakta Olduğu Muhasebe Standartları

"Muhasebe hakkında" Kanununun 13. maddesi göre sivil toplum kuruluşları gerekli finansal tablolarını Sivil toplum Kuruluşları için Milli Muhasebe Standardına uygun hazırlamaktadırlar.

Sivil toplum kuruluşları için Ulusal Muhasebe Standardı hazırlanırken doğrudan hiçbir uluslararası standart esas alınmamıştır. Bu standart hazırlanırken

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının prensipleri dikkate alınmıştır. Ancak standartta sivil toplum kuruluşlarının bütün mali tabloları hazırlamaları talep edilmiştir (Caferov, 2009: 3).

Son olarak AC "Muhasebe Hakkında" Kanununun 17.03 maddesine göre sivil toplum kuruluşları 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren Sivil toplum Kuruluşları için Milli Muhasebe Standartlarını uygulamaya başlamaları gerekmektedir.

Küçük Sermaye Sahiplerinin Uygulamakta Olduğu Muhasebe Standartlar

"Muhasebe Hakkında" Kanununun 9. maddesi uyarınca, küçük sermaye sahipleri finansal tablolarını "Küçük İşletmelerde Basitleştirilmiş Muhasebe Kurallarının Yürütülmesi" Kurallarına uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir.

Bu Kurallar vergi mevzuatına uygun hazırlandığı için küçük girişimci işletmelerde muhasebenin yürütülmesinde ve ilgili finansal tabloların hazırlanmasında hiçbir uyumsuzluk bulunmamaktadır (Caferov, 2009: 3).

Aynı zamanda Kanununun 9.0.2 maddesi göre küçük sermaye sahipleri kendi isteklerine bağlı olarak finansal tablolarını Ticari Kuruluşları için Milli Muhasebe Standartları'na uygun olarak da düzenleyebilirler.

Yine Azerbaycan Cumhuriyeti "Muhasebe Hakkında" Kanununun 17.02 maddesine göre küçük sermaye sahiplerinin 01 Ocak 2006 tarihinden itibaren "Küçük İşletmelerde Basitleştirilmiş Muhasebe Kurallarının Yürütülmesi" düzenlemesini uygulamaya başlamaları gerekmektedir.

Muhasebe alanında reformların gerçekleştirilmesinde önde gelen kurum olan Maliye Bakanlığı devlet tarafından ona verilen yetkiye dayanarak diğer önemli kamu kurumlarının finansal tablolarını bu bakanlığa sunmaları Bakanlar Kurulu'nun 25 Aralık 2009 tarihli, 201 numaralı "- Kamu Kurumlarının Yıllık Mali Raporunun Biçimi, İçeriği ve Sunulması Kuralı " isimli kararı ile onaylanmıştır. Kredi kuruluşları ve küçük sermayeli işletmeler hariç ticari kuruluşların yıllık finansal tablolarını Maliye Bakanlığına sunmalarına ilişkin karar ise bakanlar kurulunun 27 Mayıs 2010 tarihli, 97 sayılı ve "Ticari Kuruluşlarının Yıllık Finansal Tabloları ve Birleştirilmiş (Konsolide) Finansal Tabloların Hesap Dönemleri ve Yayınlanma Kuralları" isimli kararı ile onaylanmıştır (Caferov, 2010: 2).

2.2.2. Kazakistan Cumhuriyetinde UFRS'lere Geçiş Çalışmaları

Kazakistan Cumhuriyeti 16 Aralık 1991 tarihinde bağımsızlığına kavuşmasıyla birlikte (piyasa ekonomisinin gereği olarak) ülkenin bütün sektörlerinin dünya standartlarıyla uyumlaştırılması çalışmalarına başlanmıştır. Bu kapsamda bankacılık, muhasebe ve finansal raporlama alanlarında ilk ciddi çalışmaların 1995 yılında yapıldığı görülmektedir.

- 30 Mart 1995 tarihinde N2155 numaralı “Merkez Bankası Hakkında” Kazakistan Cumhuriyeti Kanunu,
- 26 Aralık 1995 tarihinde ise N2737 numaralı “Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında” Kazakistan Cumhuriyeti Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilkeleri de dikkate alınarak düzenlenmiş olup Kazakistan'da faaliyet gösteren bütün işletmelerin uygulaması gereken muhasebenin temel ilkeleri ve finansal raporlama kuralları düzenlenmiştir. Örneğin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının temel ilkelerinden biri olan “Tahakkuk Esası İlkesi” Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında Kanunda düzenlenmiştir.

Yeni “Merkez Bankası Hakkında” Kanunla Kazakistan Cumhuriyeti Merkez Bankasına kamu ve özel bankalar olmak üzere diğer finans kurumlarına ilişkin kanunlara uygun olarak düzenlemeler yapmak, bankacılık ve diğer finansal işlemler için lisans vermek ve mali piyasaların denetim faaliyetlerini yürütmek görevleri verilmiştir.

Kazakistan Merkez Bankası kapsamında bir grup oluşturularak Kazakistan'da muhasebe metodolojisinin geliştirilmesi, Merkez Bankası ve Finansal Kurumların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişiyle ilgili araştırmalar yapılmıştır.

Kazakistan Cumhuriyetinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçiş konusunda temel ve en önemli adım Maliye Bakanlığı tarafından 2002 yılında atılmıştır. Bu önemli adım 24 Temmuz 2002 tarihinde №329-II numaralı kanun hükmünde kararname ile “Muhasebe Hakkında” Kazakistan Cumhuriyeti kanununda değişiklik ve ilaveler ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu

değişiklik ile Kazakistan'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş planı aşağıdaki gibi öngörülmüştür.

- 01 Ocak 2003 tarihinden itibaren bankalar ve finansal kuruluşlar,
- 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren büyük (anonim) şirketler,
- 01 Ocak 2006 tarihinden itibaren ise diğer kurumlar.

2004 yılında ise Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı ile UFRS Vakfı arasında standartların Kazakistan resmi dilleri olan Kazakça ve Rusça dillerinde yayınlanması konusunda telif hakkı anlaşması imzalanmıştır.

Bu dönemde Kazakistan Cumhuriyetinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişle ilgili hükümet tarafından onaylanan 2003-2005, 2006 ve 2007-2009 yılları için sırasıyla №88-p, №223-p ve №760 numaralı programlarla bütün işletmelerin UFRS'lere geçmesini amaçlayan çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalara örnek olarak Ocak-Nisan 2008 arasında ABD Uluslararası Kalkınma Ajansı (USAID) ile Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığının birlikte yürüttüğü çalışma gösterilebilir. Bu çalışma kapsamında 17 ilde 10 günlük seminerler düzenlenmiştir. Söz konusu seminerlere sektör çalışanlarının büyük çoğunluğu katılmıştır ve 937 kişiye sertifika verilmiştir. Yine Aralık 2008 – Ekim 2009 tarihleri arasında Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli illerde UFRS'lere geçişle ilgili eğitim seminerleri düzenlenmiştir.(Erişim: 9.11.2014, http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0a65635a3bc78b5c53a89421316c36_0.html).

Bunlara ilave olarak Maliye Bakanlığı bilgi alışverişinde bulunmak amacıyla Birleşmiş Milletler (Ticaret ve Kalkınma Konferansları), Bağımsız Devletler Topluluğu (Muhasebe Koordinasyon Toplantıları), Dünya Bankası ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ile çeşitli konularda işbirliği yapmaktadır.

2007 yılına gelindiğinde ise Kazakistan Cumhuriyetinde muhasebe ve finansal raporlama konusunda birçok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlisi ise 28 Şubat 2007 tarihinde onaylanan №234-III numaralı "Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında" Kazakistan Cumhuriyeti yeni kanunudur. Söz konusu kanun 2. maddesinin 4. bendi ile finansal kuruluşlar, büyük (anonim) şirketler (kar amacı gütmeyenler hariç), madencilik şirketleri, sermayesinde devlet payı olan kuruluşlar ve kamu iktisadi teşebbüsleri mali

tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamaları zorunlu kılınmıştır.

Yine aynı kanun 2. maddesine göre UFRS'leri uygulaması zorunlu kılınan kurumlar, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve devlet kurumları hariç küçük ve orta büyüklükteki işletmeler №1 ve №2 numaralı Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaları gerekmektedir. Ayrıca 2. maddenin 5. fıkrası ile UFRS'leri gönüllü uygulamak isteyen orta büyüklükteki işletmelere müsaade edilmiştir.

2007 yılında gerçekleşen diğer önemli gelişme ise №1 ve №2 Ulusal Finansal Raporlama Standartlarının kabul edilmesidir. №1 Ulusal Finansal Raporlama Standardı Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Söz konusu standart "Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında" yeni kanununa uygun olarak hazırlanmıştır. №1 standardı ile Kazakistan sınırları içerisinde faaliyet gösteren küçük işletmelerin(basit usulde vergilendirilenlerin) muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri tanımlanmıştır. "Özel Girişimcilik Hakkında" Kazakistan Cumhuriyeti kanununa göre №1 Ulusal Standardı köylerde faaliyet gösteren tarımsal ürün üreten ve çiftçilikle uğraşan çiftçiler ve basitleştirilmiş vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunan küçük işletmelerin uygulaması gerekmektedir.

№2 Ulusal Finansal Raporlama Standardı da yine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış olup Bakanlığın 21 Haziran 2007 tarihli №217 kararı ile kabul edilmiştir. Bu standart Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında Kanununa uygun olarak geliştirilmiş olup küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulaması için geliştirilmiştir.

№2 Ulusal Finansal Raporlama Standardı UFRS'leri uygulayan büyük işletmeler, kamu kurumları, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve №1 ulusal standardını uygulayan işletmeler hariç küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) muhasebe ve finansal raporlama işlemlerine ilişkin düzenlemeleri tanımlamaktadır.

№2 standardı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından geliştirilerek Şubat 2007 tarihinde nihai taslağı yayınlanan KOBİ'ler için UFRS

temel alınarak hazırlanmıştır. Bu nedenle №2 Ulusal Finansal Raporlama Standardının kavramsal temeli KOBİ UFRS ile neredeyse aynıdır ve standardın birçok yerinde tam set UFRS'lere atıfta bulunmaktadır. Standart 36 bölümden ve 4 ekten oluşmaktadır. KOBİ UFRS'den farklı, 36 bölüm olmasının nedeni, Finansal Araçlar bölümünün Temel ve Diğer Finansal Araçlar olarak ayrılmamış olması ve KOBİ UFRS'de yer almayan Satış Amaçlı Elde Tutulan Durdurulan Varlıklar ve Uzmanlaşmış Sektörler isminde iki bölümün olmasıdır. Ayrıca standartta yer alan 4EK ise aşağıdaki gibidir.

- Ek 1; Etkin Faiz Oranı,
- Ek 2; Gerçeğe Uygun Değer Farkının Ölçümü,
- Ek 3; Uygulama Rehberi,
- Ek 4; Gelir Tanıma Örnekleri.

№2 Standardına geçişin KOBİ UFRS'ye geçişten çokta farklı olmaması, geçişe ilişkin resmi düzenleme eksikliklerinin olması ve zamanın kısıtlı olması nedeniyle meslek mensupları birçok zorluklarla karşı karşıya kalmışlardır. Söz konusu №1 ve №2 standartları 01 Ocak 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

01 Ocak 2008 tarihine kadar Kazakistan Cumhuriyetinde, 01 Ocak 1997 yılında yürürlüğe giren Kazakistan Muhasebe Standartları kullanılmaktaydı. Bu standartlar başlangıçta 20 adet iken sürekli artarak 2008 yılında 30 ulaşmıştır.

Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı 2007 yılında kamu kuruluşları çalışanları başta olmak üzere meslek mensuplarının eğitim düzeyinin geliştirilmesi ve profesyonellik seviyesinin artırılması amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Finansal Sistem konularında ileri eğitimlerin verileceği Eğitim Merkezi oluşturmuştur ve kurslara başlanmıştır.

01 Ocak 2008 tarihi itibariyle Kazakistan Cumhuriyetinde muhasebe ve finansal raporlama konusunda yapılan reformların yasal çerçevesi aşağıdaki gibidir.

- 28 Şubat 2007 tarihli №234 “Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında” Kazakistan Cumhuriyeti Kanunu,
- №1 ve №2 Ulusal Finansal Raporlama Standartları,
- 22 Temmuz 2007 tarihli №221 “Finansal Raporlama Kuralları” KC Maliye Bakanlığı Düzenlemesi,

- 23 Mayıs 2007 tarihli №185 “Muhasebe Hesap Planı” KC Maliye Bakanlığı Düzenlemesi,
- 21 Temmuz 2007 tarihli №216 “Birincil Muhasebe belgeleri ve Formları Hakkında” KC Maliye Bakanlığı Düzenlemesi,
- Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- UFRS Yorumları.

Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti tarafından hazırlanan, 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren Kazakistan Cumhuriyeti kamu kurumlarında Kamu Sektörü için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasını öngören “Kazakistan Cumhuriyeti Bütçe Kanununun Uygulanması İçin Önlemler” isimli düzenleme, 29 Aralık 2008 tarihli, 292-p numaralı Kazakistan Cumhuriyeti Başbakanının kararı ile onaylanmıştır.(Erişim: 10.11.2014, <http://pravo.zakon.kz/97325-aktualnye-voprosy-perekhoda-s.html>).

Bu kapsamda 24 Temmuz 2009 tarihinde Kazakistan Maliye Bakanlığı №318 kararı ile “Muhasebe ve Finansal Raporlama sisteminin iyileştirilmesinin 2009-2013 yılları için eylem planı” kabul edildi. Daha sonra 2 Kasım 2011 tarihinde ise “ Muhasebe ve Finansal Raporlamada Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) 2011-2015 Yılları İçin Eylem Planı” Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilmiştir.

Söz konusu eylem planları kapsamında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına geçişte başarısızlık riskinin azaltılması amacıyla USAID, Uluslararası Para Fonu, Deloitte, IMF ve Avustralya Yeminli Muhasebeciler Birliğinin uzmanları ile Kazakistan’da Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına uygun bilgi teknolojilerinin uygulanması ve yasal düzenlemeler konularında bilgi alışverişinde bulunulmuştur. Ayrıca eylem planı kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından aşağıdaki yeni düzenlemeler kabul edilmiştir. (Erişim: 12.11.2014, <http://issuu.com/buhgalter/docs>).

- 3 Ağustos 2010 tarihli №393 “Kamu Kurumlarında Muhasebe Kuralları Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi,
- 7 Eylül 2010 tarihli №444 “Muhasebe Politikalarının Hazırlanması Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi,

- 2 Ağustos 2011 tarihli № 390 “Kazakistan Cumhuriyeti Devlet Kurumlarında Muhasebe Defter ve Belgelerin Düzenlemesi ve Formları Hakkında” Maliye Bakanlığı Düzenlemesi,
- 15 Haziran 2010 Tarihli № 281 “Kamu Kurumları İçin Muhasebe Hesap Planı Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi. Bu hesap planına 11 Temmuz 2012 tarihinde Maliye Bakanlığı №338 kararı ile bazı değişiklikler ilave edilmiştir.
- 8 Temmuz 2010 tarihli №325 “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunum Kuralları ve Formları” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi. Bu düzenleme Maliye Bakanlığının 12 Eylül 2012 tarihli №418 kararı ile bazı ilave ve değişiklikler yapılmıştır.
- 25 Haziran 2010 tarihli №303 “Konsolide Mali Tablolar Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi,
- 22 Ağustos 2011 tarihli № 423 “Kamu Kurumlarında Envanter Çalışması Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi,
- 24 Şubat 2011 tarihli №219 “Kamu Kurumlarında Muhasebe ve Finansal Raporlamaya İlişkin Diğer Bazı Konular Hakkında” KC Maliye Bakanlığı düzenlemesi.

Kazakistan Cumhuriyetinde Kamu kurumları 01 Ocak 2013 tarihi itibariyle Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını uygulamaya başlamışlardır.

26 Aralık 2012 tarihinde 2007 yılında kabul edilen №234-III “Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında” Kanununda küçük ve orta ölçekli işletmelerle (KOBİ) ilgili değişiklik yapılarak 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren KOBİ’ler için UFRS’nin uygulanması öngörülmüştür. (Erişim: 12.11.2014, <http://www.grossbuh.kz/upload/Journal/zip/611/HTML/files/assets/basic-html/page3.html>). Dolayısıyla küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamakta olduğu №2 Ulusal Finansal Raporlama Standardı yürürlükten kaldırılmıştır.

Daha sonra Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığının 31 Ocak 2013 tarihli № 50 kararı ile “Ulusal Muhasebe Standardı” kabul edilmiştir. Bu standart, “Muhasebe ve Finansal Raporlama Hakkında” Kazakistan Cumhuriyeti Kanununa uygun olarak hazırlanmış olup küçük işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama

ilkelerini, düzenlemek zorunda oldukları mali tablolarının niteliksel özelliklerini ve yabancı paralı işlemlerine ilişkin düzenlemeleri tanımlamaktadır.

Bu standart kabul tarihinden itibaren 10 gün sonra yürürlüğe girmiş olup 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren işlemleri kapsamaktadır. Ayrıca № 50 Ulusal Muhasebe Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte № 1 Ulusal Muhasebe Standardı yürürlükten kaldırılmıştır.

Günümüz itibariyle Kazakistan Cumhuriyetinde Uygulanmakta olan standartlar, tam set UFRS'ler, Kobi UFRS, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve №50 Ulusal Muhasebe Standardıdır. Söz konusu standartların tam set UFRS'ler dışında kalan 3 standart 01 Ocak 2013 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Kazakistan Cumhuriyeti "Özel Girişimcilik Hakkında" Kanununun 14. Maddesinin 23-2 fıkrasına göre işletmeler ortalama çalışan sayıları ve yıllık ortalama gelirine göre küçük, orta ve büyük olarak 3 gruba ayrılmıştır. Şirketlere ilişkin ortalama çalışan sayısı ve yıllık ortalama gelir Maliye Bakanlığı Vergi Komitesi veri tabanında yer alan bilgiler kullanılarak hesaplanmaktadır. Söz konusu ortalamalar işletmenin kayıtlı olduğu Sicil Daire Başkanlığı tarafından otomatik olarak hesaplanmaktadır.

İşletmelerin 2014 yılı itibariyle mevcut sınıflandırması ve uygulamakta oldukları standartları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Çizelge 2.1. Kazakistan Cumhuriyetinde İşletme Büyüklüğüne Göre Uygulanan Standartlar

İşletme Türü	Uygulamakta Olduğu Standart
Büyük İşletmeler > 250 ortalama çalışan sayısı > 5 556 000 000 Tenge ortalama yıllık gelir (21.11.2014 itibariyle 24 679 075 Euro)	UFRS'ler
Orta Büyüklükteki İşletmeler < 250 ortalama çalışan sayısı < 5 556 000 000 Tenge ortalama yıllık gelir	KOBİ UFRS

(24 679 075-493 582 arası Euro)	
Küçük İşletmeler < 50 ortalama çalışan sayısı < 111 120 000 Tenge ortalama yıllık gelir (493 582 Euro)	№50 Ulusal Muhasebe Standardı

2.2.3. Kırgızistan Cumhuriyetinde UFRS'lere Geçiş Çalışmaları

Bağımsızlık öncesi, Kırgızistan'da muhasebe hukukunun dayanağını oluşturan yasal düzenlemeler, merkezi olarak Sovyetler Birliği tarafından oluşturulmuş ve Sovyetler Birliği'ne bağlı diğer ülkelerde de olduğu gibi Kırgızistan'da da uygulanmıştır. Merkez tarafından denetim ve kontrol fonksiyonuna yönelik olarak çeşitli yasal ve hukuksal düzenlemeler yapılmasına karşılık bir Muhasebe Kanunu oluşturulmamıştır. Sadece çeşitli kanunların içerisinde dağınık bir biçimde muhasebe uygulamalarını yönlendiren düzenlemeler yapılmıştır (Akay ve Nacimudinova, 2006).

Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla birlikte, Kırgızistan 31 Ağustos 1991 tarihi itibarıyla diğer birlik ülkeleri gibi Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nden (SSCB) ayrılarak bağımsızlığını ilan etmiştir. Bağımsız Kırgızistan çok partili demokratik sisteme ve serbest piyasa ekonomisine geçmek amacıyla siyasi ekonomik ve sosyal alanlarda birçok reformlar başlatmıştır. Söz konusu reformların en önemlilerinden biri de Kırgızistan'a uluslararası yabancı sermayelerin çekilmesi, olumlu yatırım ortamının oluşturulması ve dolayısıyla ülke ekonomisinin gelişmesi amacıyla finansal sistemler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu gelişmeler muhasebe sisteminin de tamamıyla değişmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe sistemindeki bu değişimleri gerçekleştirmek amacıyla da çeşitli komisyonlar/kurullar oluşturulmuş ve çalışmalar yapılmıştır.

Kırgızistan'da bağımsızlık sonrası muhasebe alanında ilk ciddi çalışma 1996 yılında gerçekleşmiştir. Buna göre Kırgızistan Cumhurbaşkanı tarafından, Maliye Bakanlığı'na resmi bir görevle muhasebe uygulamalarının iyileştirilmesi için gerekli çalışmaların yapılması noktasında görevlendirme yapılmıştır. Bu görevlendirmenin sonucu olarak, Maliye Bakanlığı tarafından üniversite öğretim

üyelerinden, uygulamacı meslek mensuplarından ve Maliye Bakanlığı yetkililerinden oluşan ve USAID (United States Agency for International Development) danışmanlığında bir komisyon oluşturulmuş ve komisyon 1997 yılında 22 adet UFRS içeren ve UFRS ile uyumlu Kırgız Muhasebe Standartları (Karakaya, 1999) ile Kırgızistan için yeni Hesap Planını oluşturmuştur.

Bütün bu 22 adet Kırgızistan Muhasebe Standartları (Kyrgyzstan Accounting Standards - KAS) 1 Ocak 1998 yılında yürürlüğe girmiştir (Karakaya, 1999). Ancak Maliye Bakanlığı tarafından emir niteliğinde yayınlanan bu çalışmalar, meslek mensuplarının eğitim seviyesinin yeterli olmadığı ve uygulamacılar tarafından kabul görmediği gibi çeşitli nedenlerle yaşama geçirilememiştir.

1996-1998 yılları arasında ayrıca Kırgızistan Merkez Bankası tarafından bankacılık sisteminde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Akay ve Pirimbayev, 2006:211). Buna örnek olarak 29 Temmuz 1997 tarih №59 numaralı Cumhurbaşkanı onayı ile yürürlüğe giren Kırgızistan “Merkez Bankası Hakkında” Kırgızistan Kanununu göstermek mümkündür. Söz konusu kanun ile Kırgızistan sınırları içerisinde faaliyet gösteren banka ve kredi kuruluşlarına ilişkin düzenleme ve denetim yapma yetkisi Merkez Bankasına verilmiştir. Ayrıca kanunda daha sonraki yıllarda yapılan değişikliklerle banka ve kredi kuruluşlarının hazırlamak zorunda oldukları finansal tablolarının UFRS standartlarına uygun olarak hazırlanması ve denetim faaliyetlerinin de Merkez Bankası tarafından uluslararası denetim standartlarına göre yapılması düzenlenmiştir.

1996 yılında Kırgızistan Maliye Bakanlığı yetkililerinden oluşan komisyon 3 Nisan 2000 tarihinde Finansal Raporları Düzenleme Ulusal Komisyonu ismi verilerek Cumhurbaşkanlığına bağlanmıştır. Bu komisyon, Muhasebe Kanununu hazırlamak ve ayrıca Kırgızistan’daki muhasebe uygulamalarının genel çerçevesinin nasıl olması gerektiğini belirlemek adına çalışmalara başlamıştır. Aralık 2000’de bu komisyon Cumhurbaşkanlığı nezdinden ayrılarak Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti nezdinde çalışmalarına devam etmiştir ve komisyonun ismi de Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonuna

dönüştürülmüştür (Akay ve Nacimudinova, 2006). Bu Komisyonun temel fonksiyonları ise Kırgızistan'daki muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişiyle ilgili problemleri ortadan kaldırarak bu standartları Kırgızistan için uyumlaştırmak ve kontrol etmektir (Osmonaliyev, 2003).

3 Temmuz 2001 tarihinde Kırgızistan Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu ile merkezi Londra'da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi lisans anlaşması imzalayarak, 2001 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kırgızistan'da tamamen kullanılmasına izin alınmıştır (Sıdıkov 2003).

Kırgızistan Hükümeti 28 Eylül tarihinde №593 numaralı “ Kırgızistan Cumhuriyetinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Hakkında” Kararı imzalamıştır. Söz konusu düzenleme ile UMS kodlu 41 adet Uluslararası Muhasebe Standartları kabul edilmiştir. Ayrıca standartların uygulanmasına ilişkin çalışmalar hakkında ve geçiş takvimi hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

№593 numaralı düzenlemeye göre Kırgızistan'da faaliyet gösteren menkul kıymetleri borsada işlem gören kurumlar, banka ve merkez bankası tarafından lisanslı kredi kuruluşları, yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve özel emeklilik fonları Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaları gerekmektedir.

Yine söz konusu düzenleme ile Kırgızistan Eğitim ve Kültür Bakanlığına orta ve yüksek öğretim okullarında okuyan öğrencilerin finansal muhasebe, finansal raporlama ve analiz, uluslararası finansal raporlama standartları ve uluslararası denetim standartları konularında eğitim seviyelerinin yükseltilmesi amacıyla ilgili konuların eğitim sistemine dahil edilmesi görevi verilmiştir. Ayrıca Eğitim ve Kültür Bakanlığı ile Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu işbirliği ile mevcut meslek mensuplarının UFRS'ler ve Uluslararası Denetim Standartları konularında eğitim seviyelerinin geliştirilmesi amacıyla çeşitli eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi düzenlenmiştir.

Bu düzenlemede Kırgızistan'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş zamanlaması aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Çizelge 2.2. Kırgızistan Cumhuriyetinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Planlaması

UFRS'lere Geçiş Yapacak Şirketlerin Statüleri	Geçiş Yeri ve Tarihi
Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsasında; Sermayesi 500 000 Somun* üstünde yer alan Anonim Şirketler	Bişkek şehri ve Çuy ilçesi 2003-2005 yılları arasında, Oş, Jalalabad, Batken, Narın, Issık-Kul, Talas ilçeleri ise 2003-2007 yılları arasında
Sermayesi 500 000 Soma kadar olan Kapalı ve Açık Anonim Şirketler	Bişkek şehri ve Çuy ilçesi 2005-2008 yılları arasında Oş, Jalalabad, Batken, Narın, Issık-Kul, Talas ilçeleri ise 2006-2009 yılları arasında
Anonim Şirketlerin dışındaki, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler	Ülke genelinde; 2005-2009 yılları arasında,
Küçük Ölçekli İşletmeler	Ülke genelinde; 2006-2009 yılları arasında.

* SOM – Kırgızistan'ın para birimidir. 42 som Yaklaşık 1 dolara isabet eder. Değeri Türk Parasından düşüktür. 25 Som, yaklaşık olarak 1 Türk Lirası eder. (Erişim tarihi: 15.11.2014, <http://tr.wikipedia.org/wiki/K%C4%B1rg%C4%B1zistan>).

Son olarak №593 düzenleme ile Kırgızistan Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonuna aşağıdaki konularda çalışma yapma görevi verilmiştir.

- Yeni kabul edilen standartların yaygınlaştırılması için imkanların sağlanması ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yapılan değişikliklerin takip edilmesi,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına ilişkin kullanım kılavuzlarını 2002 yılı süresince hazırlamak,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasını takip etmek,

- Kırgızistan Eğitim Bakanlığı ile ortaklaşa Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları konularında meslek mensuplarına eğitim programları organize etmek.

Daha sonra 2 Nisan 2002 tarihinde Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu tarafından hazırlanan Muhasebe Kanunu, Kırgız Parlamentosu tarafından kabul edilmiştir ve 29 Nisan 2002'de de Kırgızistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır.

Muhasebe kanununun 1. Maddesinin 2 bendine göre, Kırgızistan sınırları içerisinde faaliyet gösteren bütün işletmeler mülkiyeti ne olursa olsun (bireysel girişimciler hariç) muhasebe ve finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin geliştirdiği UFRS'lere göre hazırlamaları gerekmektedir. Bu Kanun dört bölüm ve on yedi maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel şartlar, ikinci bölümde muhasebe organizasyonunun gereklilikleri, üçüncü bölümde finansal raporlama, dördüncü ve son bölümde ise son şartlar yer almaktadır (Akay ve Nacimudinova, 2006).

Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti nezdinde faaliyette bulunan Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu tarafından hazırlanan Denetim Kanunu ise 28 Haziran 2002 tarihinde Kırgız Parlamentosu tarafından kabul edilmiştir ve 30 Temmuz 2002'de de Kırgızistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır (Akay ve Nacimudinova, 2006).

Kırgızistan'da Kobi UFRS kapsamında değerlendirilmeyen küçük işletmeler (bireysel girişimciler, çiftçiler, basit usulde vergilendirilenler) Kırgızistan Hükümetinin 11 Kasım 2013 tarihinde №609 kararı ile onayladığı "Küçük İşletmelerin Muhasebe ve Raporlama Kuralları" isimdeki düzenlemeye ve Vergi Kanunlarına göre yürütmektedirler.

Son olarak Kırgızistan Cumhuriyetinde IASB tarafından yayınlanan tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kobi'ler için UFRS birebir uygulanmaktadır. Söz konusu standartlar Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Komisyonunun resmi web sayfasında yayımlanmaktadır.

2.2.4. Özbekistan Cumhuriyetinde UFRS'lere Geçiş Çalışmaları

Bağımsızlık öncesi Özbekistan'da muhasebe sisteminin dayanağını oluşturan yasal düzenlemeler Sovyetler Birliği tarafından kabul edilen denetim, vergi ve istatistik amaçlı çeşitli yasal ve hukuksal düzenlemelerden ibaret idi.

Özbekistan Cumhuriyeti 1 Eylül 1991 tarihinde Sovyetler Birliğinden ayrılarak bağımsızlığını ilan etmesiyle birlikte serbest piyasa ekonomisine geçmek amacıyla çeşitli reformlar, düzenlemeler yapılmıştır. Muhasebe ve finansal raporlama sisteminin modernizasyonunu amaçlayan ilk reform 24 Ağustos 1994 tarihinde Bakanlar Kurulunun №433 kararı ile "Uluslararası Kabul Gören Muhasebe ve İstatistik Sistemine Geçiş Hakkında Devlet Programı" kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir.

Söz konusu devlet programının önemli hedeflerinden biri, Piyasa Ekonomisi ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartların gereklerine uygun olarak ulusal muhasebe ve finansal raporlama sisteminin geliştirilmesi olmuştur. Özbekistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı bu amacın gerçekleştirilmesi amacıyla yoğun çalışma yürütmüştür. (<http://www.publicfinance.uz/>, Erişim: 28.11.2014).

Muhasebe ve finansal raporlama devlet programı kapsamında ilk önemli çalışma 30 Ağustos 1996 tarihinde Özbekistan Cumhuriyeti "Muhasebe Hakkında" Kanununun kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kanunla ülke sınırları içerisinde faaliyet gösteren yerli ve yabancı sermayeli bütün işletmelerin uygulamaları gereken muhasebe ve finansal raporlama kuralları tanımlanmıştır. Ayrıca kanunda işletmelerin Özbekistan Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen Milli Muhasebe Standartlarının uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Yine "Muhasebe Hakkında" kanunu, uluslararası kabul gören finansal raporlama standartlarının ilkeleri olan tahakkuk esas ilkesi, işletmenin sürekliliği ilkesi ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği gibi ilkeler esas alınarak geliştirilmiştir.

Özbekistan Cumhuriyeti "Muhasebe Hakkında" Kanununun 5. Maddesi ile Merkez Bankasına ülkede faaliyet gösteren bankalar ve diğer kredi kuruluşlarıyla ilgili kanunlara uygun olarak düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Aynı madde ile Özbekistan Maliye Bakanlığına ise bankalar ve diğer kredi kuruluşları hariç bütün işletmelerle ilgili düzenleme ve denetim yapma yetkisi verilmiştir.

Bilindiği gibi ülkeler UFRS standartlarını başlıca iki yöntemle kabul etmektedirler. Bunlardan biri UFRS standartlarına herhangi bir değişiklik yapmadan ulusal standart olarak (birebir) kabul edilmesidir. Diğer yöntem ise ülke mevzuatına uygun olarak bazı değişikliklerle milli muhasebe standartları halinde kabul edilmesidir. Özbekistan Cumhuriyetinde bankalar hariç bütün kurumlar için ikinci yöntem benimsemiştir.

Özbekistan Maliye Bakanlığı muhasebe kanununun 5. maddesiyle verilen yetkiye dayanarak 1997 yılından itibaren uluslararası kuruluşlarla işbirliği ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) esas alan ulusal muhasebe standartlarını geliştirmeye başlamıştır (<http://www.publicfinance.uz/>, Erişim 28.11.2014, s.4). Aralık 2014 itibariyle Özbekistan Cumhuriyetinde yürürlükte olan ulusal muhasebe standartları aşağıdaki gibidir. (<https://www.mf.uz/> Erişim: 3.12.2014).

- Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İçin Kavramsal Çerçeve,
- №1 Muhasebe Politikaları ve Finansal Tablolar,
- №2 Esas (Temel) Faaliyet Gelirleri,
- №3 Finansal Performans (Gelir) Tablosu,
- №4 Stoklar,
- №5 Duran Varlıklar,
- №6 Finansal Kiralama,
- №7 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- №8 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar,
- №9 Nakit Akım Tablosu,
- №10 Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması,
- №11 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Maliyeti,
- №12 Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi,
- №14 Özkaynak Değişim Raporu,
- №15 Finansal Durum Tablosu (Bilanço),
- №16 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar,
- №17 İnşaat Sözleşmeleri,
- №19 Organizasyonlar ve Envanter Tutma,
- №20 Küçük İşletmeler İçin Basitleştirilmiş Muhasebe İşlemleri,

- №21 İşletmelerin Ekonomik Faaliyetlerinin Takibi İçin Hesap Planı,
- №22 Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi,
- №23 İşletme Birleşmeleri,
- №24 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.

Ayrıca Özbekistan Milli Muhasebe Standartları Özbekistan Maliye Bakanlığı tarafından güncellenmekte olup günümüz itibariyle №5 Duran Varlıklar Standardı ile ilgili taslak görüşmeleri devam etmektedir.

UMS12 Gelir Vergileri, UMS18 Çalışanlara Faydalar, UMS24 İlişkili Taraf Açıklamaları, UMS29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, UMS34 Ara Dönem Finansal Raporlama, UMS26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, UMS33 Hisse Başına Kazanç, UMS36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, UMS40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, UFRS4 Sigorta Sözleşmeleri, UFRS6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlenmesi gibi standartların Özbekistan Cumhuriyeti Milli Muhasebe Standartlarında düzenlenmemiş olmasının nedeni söz konusu standart konularına ilişkin düzenlemelerin başta Özbekistan kanunları ve yönetmelikleri olmak üzere diğer düzenlemelerde yer verilmiş olmasıdır.

Örneğin; UMS12 Gelir Vergileri Standardı ve UMS18 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartlarının yerine Bakanlar Kurulunun 05 Şubat 1999 tarihli №54 kararı ile onaylanan “Üretim ve Satış Maliyet Bileşenlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolara Yansıtılması Hakkında Yönetmelik” ve №21 İşletmelerin Ekonomik Faaliyetlerinin Takibi için Hesap Planı” düzenlemelerine bakılması gerekmektedir. (<http://www.publicfinance.uz/>, Erişim 28 11 2014).

Yine UMS29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı Özbekistan Cumhuriyetinde yüksek enflasyonun söz konusu olmadığı nedeniyle gerek görülmemiştir. Son olarak UMS34 Ara Dönem Finansal Raporlama standardının milli muhasebe standardı olarak düzenlenmemiş olmasının nedeni ise Maliye Bakanlığının 27 Aralık 2000 tarihli №140 kararı ile onayladığı “Finansal Tablo Formatları ve Hazırlama Kuralları” yönetmeliğinde konunun düzenlenmiş olmasıdır.

Özbekistan Cumhuriyetinde Aralık 2014 itibariyle milli muhasebe standartları ve yukarıda bahsedilen düzenlemeler dışında muhasebe mevzuatına yön veren önemli düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- Raporlama Sisteminin İyileştirilmesi ve Yasadışı Faaliyetlere Karşı İşletmelerin Sorumluluklarının Arttırılması Hakkında 15 Haziran 2005 tarihli №PP-100 Cumhurbaşkanı Kararı,
- Üç Aylık ve Yıllık Mali Tabloların Sunulması Hakkında Yönetmelik, 03 Temmuz 2000 tarihli №942 Adalet Bakanlığına Kayıtlı,
- Duran Varlıkları Yeniden Değerleme Prosedürü Hakkında Yönetmelik, 04 Aralık 2000 tarihli №1192 Adalet Bakanlığına Kayıtlı,
- Muhasebe Belgeler Hakkında Yönetmelik, 14 Ocak 2004 tarihli №1297 Adalet Bakanlığın Kayıtlı,
- Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Hakkında Yönetmelik, 01 Haziran 2009 tarihli №1961 Adalet Bakanlığına Kayıtlı,
- Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Hakkında Yönetmelik, 27 Eylül 2004 tarihli №1411 Adalet Bakanlığına Kayıtlı,
- Özelleştirme ve Yatırım Fonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Hakkında Yönetmelik, 13 Mart 2007 tarihli №1662 Adalet Bakanlığına Kayıtlı,
- Özbekistan Cumhuriyeti Medeni Kanunu (1996)
- Özbekistan Cumhuriyeti Sigortacılık Faaliyetleri Hakkında Kanun (2002),
- Özbekistan Cumhuriyeti Denetim Kanunu (2000),
- Özbekistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu (2007)

Yine Özbekistan Adalet Bakanlığının 1 Mayıs 2008 tarihli №1801 kararı ile tescil edilen Anonim Şirketlerin menkul kıymetler borsasında zorunlu listelenmesi hakkında yönetmeliğin 6. Maddesine göre aşağıdaki kriterleri karşılayan işletmelerin borsada işlem görmesi zorunlu kılınmıştır.

- Kayıtlı sermayesi 500 milyon Özbek Somu üzerinde olan işletmeler,
- 500 ya da daha fazla ortağı (hissedarı) olan işletmeler.

Özbekistan Cumhuriyetinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılmasında öncelik bankacılık sistemine verilmiştir. Bunun

amacı uluslararası derecelendirme kuruluşlarının raporlarında ülke ve bankacılık sisteminin puanının yükseltilmesi ve dolayısıyla uluslararası fonların, yatırımların ülkeye girişini sağlamaktır.

Özbekistan'da "Bankalar ve Bankacılık Faaliyetleri Hakkında" Özbekistan Cumhuriyeti Kanunu 27 Aralık 1996 tarihinde kabul edilmiştir. Söz konusu kanunun 41 maddesinde Bankalar muhasebe işlemlerini ve mali tablolarını merkez bankasının yasalara uygun olarak yaptığı düzenlemelere ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlemeleri öngörülmüştür. Dolayısıyla 2000 yılından itibaren Özbekistan Cumhuriyetinde faaliyet gösteren bankalar mali tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun düzenlemektedirler. Ancak standartların uygulamasında bazı değişiklikler bulunmaktadır. Söz konusu değişikliklerin olduğu konular aşağıdaki gibidir. (<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Uzbekistan-IFRS-Profile.pdf> Erişim: 29.11.2014).

- Tahvil ve Hisse Senetleri Yatırımlarının Değerlemesi,
- Kredi Değer Düşüklüğü/Zararı Ölçümü,
- Kredi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi,
- Ertelenen Gelir Vergisi
- Kiralama İşlemleri Muhasebeleştirilmesi/ Lease accounting,
- Konsolidasyon.

Bankacılık ve mali sektörü ilgilendiren diğer bir önemli gelişme 26 Kasım 2010 tarihinde Özbekistan Cumhurbaşkanı'nın №PP-1438 kararı ile "2011-2015 Yıllarında Bankacılık ve Mali Sektörün İstikrarının Sağlanması ve Uluslararası Derecelendirme Göstergelerinin Yükseltilmesi (İyileştirilmesi) ve Diğer Öncelikli Konular Hakkında" Programı kabul etmesiyle gerçekleşmiştir. Söz konusu programda bankacılık sektörü ve bankacılık dışı mali sektör hakkında ayrı ayrı önemli hedefler belirlenmiş olup bazıları aşağıdaki gibidir.

- Bankacılık ve banka dışı mali kurumlar alanında uluslararası ilkelere ve standartlara uygun olarak yasal çerçevenin geliştirilmesi,

- Bankacılık sisteminin faaliyetlerinin değerlemedesinde önde gelen uluslararası derecelendirme kuruluşları tarafından kullanılan uluslararası normlar, standartlar ve performans göstergelerinin uygulanması,
- Harf notunun yükseltilmesi amacıyla bankaların kurumsal gelişimini sağlamak, uluslararası standartlara uygun olarak istikrarın, likidite düzeyinin ve bankacılık hizmet yelpazesini geliştirmek,
- Bankalarda modern teknolojik sistemlerin uygulanması,
- Emeklilik sistemini finanse etmek ve geliştirmek,
- Küçük işletmelere ve girişimcilere mali ve kredi desteğinin sağlanması,
- Ticari bankaların muhasebe ve finansal raporlama sisteminin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumluluğunun sağlanması,
- UFRS'ye uygun olarak bankaların otomatik bankacılık sistemlerinin modernizasyonu.
- Banka dışı kredi kuruluşları ve sağladıkları hizmetlerin türleri ağının genişletilmesi
- Sigorta şirketlerinin geliştirilmesi ve teşviklerin sağlanması,
- Kiralama işlemleri için genel kabul görmüş uluslararası standartlar esas alınarak standart oluşturulması,
- Menkul kıymetler piyasasının geliştirilmesi
- Uluslararası denetim standartlarına dayalı ulusal denetim standartlarının oluşturulması.

Bankalar haricinde mali kuruluşlar Özbekistan Cumhuriyeti Merkez Bankasının düzenlemeleriyle birlikte “Mikro Kredi Kuruluşları Hakkında” Kanununa tabidirler.

Özbekistan Cumhuriyeti Milli Muhasebe Standardı № 20 Küçük İşletmeler İçin Basitleştirilmiş Muhasebe İşlemleri, bireysel girişimciler ve çiftçiler hariç bütün küçük işletmelerin uygulaması gerekmektedir. Buna karşılık bireysel girişimciler vergi kanunlarını esas alan basitleştirilmiş muhasebe yürütmektedirler. Çiftçiler ise Adalet Bakanlığınının 26 Mar 2008 tarihli №1781 kararı ile tescil edilen “Çiftliklerde Basitleştirilmiş Muhasebe Sisteminin Oluşturulması Hakkında Hükümler” yönetmeliğine göre muhasebe işlemlerini yürütmektedirler.

Özbekistan Cumhuriyeti Maliye bakanlığı tarafından 2007-2018 yıllarını kapsayan(10 yıllık) uzun vadeli “Özbekistan Kamu Sektörünün Reform Stratejisi” kabul edilmiştir. Söz konusu strateji ile verimliliğin ve kapasitenin artırılması, ayrıca hesap verebilirlik ve şeffaflığın geliştirilmesi amaçlanmıştır. Yine kamu kurumlarının muhasebe, finansal raporlama ve denetim sisteminin uluslararası kabul gören standartlarla uyumlaştırılması da bu strateji amaçlarından biridir. Bu kapsamda, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını esas alan Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartlarının oluşturulması planlanmıştır. Günümüz itibariyle söz konusu plan kapsamında standartlar geliştirilmekte olup 2013-2014 yılları için zaman çizelgesi aşağıdaki gibidir.

Çizelge 2.3. Özbekistan Cumhuriyetinde Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Programı

Geliştirilecek Özbekistan Cumhuriyeti Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartları (KSMMS)	Esas Alınacak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS)	Geliştirileceği Zaman
I.Etap		
KSMMS № 2 Muhasebe Politikaları	UKSMS № 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	I.Çeyrek 2013
KSMMS № 3 Kur Değişiminin Etkileri	UKSMS№ 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	I.Çeyrek 2013
KSMMS № 4 Kamu Sektöründe Tarımsal Faaliyetler	UKSMS № 27 Tarımsal Faaliyetler	I.Çeyrek 2013
II.Etap		
KSMMS № 5 Kiralama	UKSMS № 13 Finansal Kiralama UKSMS № 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar	II.Çeyrek 2013
KSMMS № 6 Stoklar	UKSMS №12 Stoklar	II.Çeyrek 2013
KSMMS № 7 Duran Varlıklar	UKSMS №17 Tesis, Makine ve Cihazlar	II.Çeyrek 2013
III.Etap		
KSMMS № 8 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	UKSMS № 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	III.Çeyrek 2013
KAMMS № 9 Gelirler	UKSMS № 9 Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler, UKSMS № 23 Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler(Vergiler ve Transferler),	III.Çeyrek 2013
KSMMS № 11 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	UKSMS № 5 Borçlanma Maliyetleri	III.Çeyrek 2013
IV.Etap		
KSMMS № 1 Devlet Bütçe Raporu	UKSMS № 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, UKSMS №2 Nakit Akış Tabloları, UKSMS №6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar, UKSMS №14 Raporlama Tarihinden	I.Çeyrek 2014

	Sonraki Olaylar, UKSMS №18 Bölümlere Göre Raporlama, UKSMS №20 İlişkili Taraf Açıklamaları, UKSMS №22 Genel Kamu Sektörü Hakkında Mali Bilgilerin Açıklanması, UKSMS №24 Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu,	
KSMMS № 10 Hesap Planı ve Kullanma Talimatları	-	II.Çeyrek 2014
V.Etap		
KSMMS № 12 İnşaat Yapım Sözleşmeleri	UKSMS № 11 İnşaat Sözleşmeleri	III.Çeyrek 2014
Raporlama Formlarının ve Hesap Planının Pilot Uygulaması (Denenmesi)	-	I - IV.Çeyrek 2014

Kaynak: <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/c75/c75a231d382a41e7ce2e53ea92ca648c.pdf>
s.40.41.42

2.2.5. Türkiye Cumhuriyetinde UFRS'lere Geçiş Çalışmaları

Muhasebe standartlarının gelişimi Türkiye'de devlet güdümünde ve yasal düzenlemeler yoluyla gerçekleşmiş, muhasebe mevzuatının oluşumunda ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerdeki yasal düzenlemelerle, ilgili ülke uygulamalarının etkisinde kalınmıştır (Karapınar, 2001). 1850 tarihinde yürürlüğe giren "Kanunname-i Ticaret" yasası 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olup, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir. Daha sonra 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmış ve Alman kaynaklarının etkisini yansıtmıştır (Aydoğan, 2007:76). 1950'li yıllardan itibaren ABD ile olan ekonomik ve siyasi ilişkilerin gelişmesi ülkemizde muhasebe uygulamalarında Amerikan sisteminin etkin olması sonucunu doğurmuştur (Sürmen ve Dinç, 1996:233). 1987 yılında AB'ne tam üyelik başvurusunun yapılması ile birlikte AB düzenlemelerinin etkin olduğu bir döneme girilmiştir (Feriştah, 2003).

1942 yılından itibaren faaliyette bulunan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) 1977 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine üye olmasıyla birlikte Türkiye'de de Uluslararası Muhasebe Standartları konuşulmaya başlanmıştır. 1978 yılından itibaren TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında görüş bildirmeye başlamıştır (Can ve Gör, 2011: 114).

Türkiye’de muhasebe mesleği 1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik ” yasası ile yasal bir statüye kavuşmuştur.

Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemek amacıyla 31.12.1988 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete’de (Seri: XI, No:1) “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” yayınlamıştır. Bu tebliğde belirtilen ilke ve kurallara, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların uyması zorunlu hale getirilmiştir. Temel muhasebe kavramları ilk kez bu tebliğin içerisinde tanımlanmış ve standart finansal tabloların formatları sunulmuştur. Söz konusu düzenlemelerde uluslararası gelişmeler ve uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlar da dikkate alınmıştır. (Karapınar ve diğerleri, 2007).

Aynı tarihlerde Dünya Bankası tarafından hazırlanan “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi Raporunu” tartışmak üzere Türkiye’de muhasebe ve denetimle ilgili kuruluşların katılımıyla düzenlenen sempozyumda Muhasebe Standartlarının hazırlanması için TÜRMOB’un öncülük yapması sonucu çıkmıştır (Büyükbalkan,1994).

Bu kapsamda 1994 yılında Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Uluslararası Muhasebe Standartları’na uyumlu standartlar geliştirmek üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu (TMUDESK) kurmuştur.

TMUDESK’in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK’in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. Kurul, Ulusal Muhasebe Standartlarının saptanmasında şu ilkeleri benimsemiştir:

- a) Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- b) Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kuruluncaya kadar Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirme çabalarını yürütmüştür. Kurul faaliyet süresi boyunca 19 standart yayınlamıştır. Ancak bu standartlar, TMUDESK'in herhangi bir yaptırım gücü olmadığından uygulamaya yansıtılmamıştır.

1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile Ulusal Muhasebe Standartları'nı oluşturmada yetkili Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul, 2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMUDESK'in görevlerini tüm çalışmaları ile birlikte devralmıştır. TMSK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile tam uyumu ilke edinmiştir.

TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, UFRS'lere tam uyumlu olarak; İngilizce metinden yapılan çevirilere dayanmaktadır. TMS'ler, TMSK tarafından Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. TMSK, UFRS geliştikçe aynı çeviri sürecini kullanarak TMS'leri güncel tutma sorumluluğunu üstlenmiştir. TMSK ayrıca IASB Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi tarafından çıkarılan yorumları da çevirerek yayınlamıştır

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun finansal raporlama yapma kararlarına uygun şekilde, Sermaye Piyasası Kurulu muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tam uyumunun sağlanması için çalışmalara başlanmıştır. Bu hususta muhasebe standartlarıyla ilgili kurum, kuruluş ve tarafların (bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenler) görüşleri alınmıştır. Bu çalışmaların sonucu olarak Seri: XI No: 25 sayılı "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartlarına ilişkin Tebliğ" 25290 sayılı 15 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan sonra geçerli olmak

üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ; 33 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu tam set standartlardan oluşmuştur. Anılan tebliğde, alternatif olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasının da, SPK Muhasebe Standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir (Karapınar ve Diğerleri, 2007).

Kurulun 10.12.2004 tarihli "UFRS'ler Uyarınca Düzenlenecek Mali Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru" kararı ve Seri XI, 27 no'lu Tebliğ ile, "hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumundaki şirketler ile konsolide tablo düzenlemek durumunda olan işletmelere Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını" uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Karapınar ve Ayıkoğlu, 2012:16).

SPK, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki değişimleri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan çalışmaları dikkate alınarak Seri: XI, No:25 Tebliğini yürürlükten kaldıran 09.04.2008 tarihinde Seri: XI No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" yayınlamıştır. Bu tebliğ ile SPK'ya tabi tüm şirketler UFRS'lere göre raporlama yapmaya başlamışlardır. (Karapınar ve Ayıkoğlu, 2012:16).

Daha sonra, 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete ile Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) yasalaşmıştır. 6102 Sayılı yeni TTK finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin önemli yenilikler getirmiş olup bu konuda düzenleme yapma görevini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) vermiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından 26/9/2011 tarihinde kurulmuştur. Söz konusu kurum TMSK'nın bütün görevlerini devralmıştır. Yeni Kurum'da da öncelikli görev, şeffaflığı, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlamak için UFRS'ler ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yeni TTK'da yer alan finansal raporlamaya ilişkin hükümler çerçevesinde daha önceki düzenlemeleri yürürlükten kaldıran yeni düzenlemeler getirmiştir. Söz konusu

26.08.2014 tarihli 26 sayılı Kurul Kararına göre işletmeler Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) ve belirli büyüklüğü aşan işletmeler olarak temelde ikiye ayrılmıştır.

Kamu Yararını İlgilendiren kuruluşlar 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamak ve sunmak zorundadırlar. Belirli büyüklüğü aşan ikinci grup işletmeler ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) uygulamaları gerekmektedir. Ancak bu işletmeler isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını da uygulayabilmektedirler.

Belirli büyüklükteki işletmelere ilişkin kriterler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte olup 23 Ocak 2013 Tarihli, 28537 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kriterler aşağıdaki gibidir.

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre bağımsız denetime tabidir.

- a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü.

2.3. Türki Cumhuriyetlerde Faaliyet Gösteren Menkul Kıymet Borsalar

2.3.1. Bakü Sermaye (Fon) Borsası (BFB)

Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsızlığın kazanılmasıyla birlikte sermaye piyasalarının geliştirilmesi ve piyasa ekonomisine uyumlaştırılması amacıyla birçok hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Bunun örneklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- 24 Kasım 1992 tarihli “Menkul Kıymetler ve Fon Borsası Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu. Bu kanun 14 Temmuz 1998 yılında “Menkul Kıymetler Hakkında” Kanun ile revize edilmiştir.

- 12 Temmuz 1994 tarihinde “Hissedarlar Hakkında” Azerbaycan Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda 2000 yılına kadar altı kez değişikliğe uğramıştır.
- 13 Ocak 1995 tarihinde ise, “Yatırım Faaliyetleri Hakkında” Azerbaycan Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- Yine 26 Eylül 1995 tarihinde “Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Mülklerinin Özelleştirilmesinin Devlet Programı (1995-1998)” Kanunu yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 16 Mayıs 2000 tarihinde bu kanun da yerini “Devlet Mallarının Özelleştirilmesi Hakkında” Azerbaycan Kanununa bırakmıştır.

Daha sonra 30 Aralık 1998 tarihli Azerbaycan Cumhurbaşkanının kararı ile Cumhurbaşkanlığına bağlı Kıymetli Kağıtlar Devlet Komitesi kurulmuştur. Söz konusu komite, menkul kıymet piyasalarına ilişkin hukuki düzenlemeleri yapan, menkul kıymetlerin emisyonu ve tedavülü, menkul kıymetler piyasası katılımcılarının ve yatırım fonlarının faaliyetlerini takip eden, ilgili faaliyetlerin lisanslaması işlemlerinin yürütülmesi, milli piyango düzenlemeleri ve uygulaması, menkul kıymet piyasalarında fon arz edenlerle fon talep edenlerin haklarını koruyan, sağlıklı rekabet ortamının oluşturulması için düzenlemeleri ve kontrolü gerçekleştiren merkezi yürütme organıdır. (<http://www.scs.gov.az/new/?lang=1> Erişim: 28.10.2014)

Ayrıca Kıymetli Kağıtlar Devlet Komitesi modern taleplere cevap verebilen, piyasa ekonomisi ilkelerine dayalı, aynı zamanda geniş kapsamlı altyapısı olan borsa oluşturulması amacıyla çeşitli çalışmalar yürütmüştür.

Bütün bu altyapı çalışmaları sonucunda Bakü Borsası (BFB) 2000 yılının Şubat ayının 15'inde 18 hissedar tarafından tahsis edilmiştir. Hissedarlar arasında Azerbaycan'ın büyük bankaları ve mali kuruluşları, bununla beraber İstanbul Menkul Kıymetler Borsası bulunmaktadır. Bakü Borsası'nda ilk alım/satım 2000 yılının Eylül ayında gerçekleşmiştir. Bakü Borsası 1999 yılında Azerbaycan'da değerli kağıtların oluşması ve düzenlenmesi maksadıyla Azerbaycan Cumhurbaşkanının yanında Değerli Kağıtlar Üzere Devlet Kurumu'nun yardımıyla kurulmuştur (Abbasov, 2007).

Bakü Borsasının esas fonksiyonu Azerbaycan Cumhuriyetinin kanunlarında dikkate alınmış değerli kağıtların hepsinin alınıp satılmasını sağlamaktır (Abbasov, 2007).

Bakü Borsası hemen-hemen son 10 yılda kendini geliştirmeye çalışmıştır. Kendi içinde yeni kararlar alıp, maksimum seviyede çalışması için yeni yöntemler denemiştir. Bakü Borsası Avrasya Borsalar Federasyonu'nun üyesidir ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Bakü Borsasının gelişmesi için katkıda bulunmaktadır, aynı zamanda hissedarlardan biridir (Zeynalov, 2013: 54).

Bakü Fon Borsasında menkul kıymetlerin işlem gördüğü 3 adet piyasa bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Esas Pazar (Birincil Pazar) piyasası, ikincisi Standart Pazar (İkincil Pazar) piyasası ve üçüncüsü ise Alternatif Ticaret Pazardır. (<http://bfb.az/> Erişim:28.10.2014).

28.10.2014 tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığına ve Merkez Bankasına ait çeşitli devlete ait kıymetli kağıtlarla birlikte(tahviller, banka notları vd.) Bakü Fon Borsasında toplam 80 adet kuruma ait menkul değerler işlem görmektedir. Bakü Borsasında faaliyet gösteren şirketlerin büyük bir çoğunluğu devlet şirketleri ve bankalardan oluşmaktadır. Bunlar da borsanın yeterince aktif olmadığını ve tabana yayılmadığını göstermektedir.

Azerbaycan Sovyetler birliğinden yeni ayrıldığı için daha kendi borsasını yeni yeni oluşturmaya çalışmaktadır. Ülke ekonomisinin canlanması, gelir dağılımının dengelenmesi, yatırımların artması bununla birlikte ülkenin kalkınması için, borsanın biran önce toparlanıp verimli çalışması lazımdır. Bu da kendi kendine olacak değildir, kültürel ve etnik açıdan Azerbaycan'a yakın olan Türkiye'de faaliyet gösteren İMKB'ni kendine model olarak alabilir (Zeynalov, 2013: 54).

2.3.2. Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası (KASE)

Kazakistan Cumhuriyetinde 15 Kasım 1993 tarihinde ulusal para birimi olan "Tenge" tanıtılmıştır. Bu tarihten iki gün sonra (17 Kasım 1993) Kazakistan Cumhuriyeti (KC) Merkez Bankası ve ülkede faaliyet gösteren 23 bankanın

önderliği ile bankalar arası döviz transferinin yapılabilmesi için Döviz Borsasının oluşturulmasına karar vermişlerdir. 30 Aralık 1993 tarihinde “Kazak Bankalar Arası Döviz Borsası” ismiyle halka kapalı anonim şirket şeklinde faaliyetine başlamıştır. Dolayısıyla mevcut Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasında 17 Kasım borsanın “Doğum Günü” olarak kutlanır. (<http://www.kase.kz/ru> Erişim: 26.10.2014)

Borsa 3 Mart 1994 tarihinde “Kazakistan Bankalar Arası Döviz Borsası” adıyla yeniden tescil edilmiştir. Bu değişikliğin nedeni mevzuata uyum zorunluluğu olarak açıklanmıştır. Ayrıca borsa, iki yıl boyunca sadece bankalar arası yabancı para çevrimi faaliyetini yürütmüştür.

21 Nisan 1995 tarihinde Kazakistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan “Menkul Kıymetler ve Borsa Hakkında” kanun hükmünde kararname ile borsacılık faaliyetleri yasal zemine oturtulmuştur. Borsa kapsamında menkul kıymetlerin işlem görmesine izin veren ilk lisans Kazakistan Merkez Bankası Finansal Kuruluşları Düzenleme ve Denetleme Komitesi tarafından 2 Ekim 1995 tarihinde verilmiştir. Ancak bu lisanasın kapsamı devlete ait menkul kıymetlerle sınırlandırılmıştır. Devlete ait ilk menkul kıymet ise 14 Kasım 1995 tarihinde işlem görmeye başlamıştır.

Borsanın talebi üzerine 21 Nisan 1996 tarihinde borsanın ismi “ Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası” olarak yeniden tescil edilmiştir. Aynı yılın 13 Kasım tarihinde Kazakistan Merkez Bankası Finansal Kuruluşları Düzenleme ve Denetleme Komitesi tarafından borsada bütün menkul kıymetlerin dolaşımına izin veren sınırsız lisans verilmiştir. Bu lisanasın alınmasıyla birlikte borsa, türev ürünleri piyasasının geliştirilmesi için çalışmalara başlamış olup bir sonraki yılın mayıs ayında Vadeli İşlemler ve Türev Ürünleri Piyasası faaliyete açılmıştır.

01 Şubat 1999 tarihinde ise Borsada Kurumsal Borçlanma Senetleri Piyasası Oluşturulmuş ve faaliyete başlamıştır. Aynı yılın 5 Temmuz tarihinde ise Repo İşlemleri Piyasası Oluşturulmuş ve ilk işlem 7 Temmuz 1999 tarihinde belediye tahvillerinin piyasaya sürülmesi ile gerçekleşmiştir. (http://www.kase.kz/ru/general_info Erişim: 27.11.2014).

23 Ağustos 2007 tarihinde gerçekleşen Genel Kurul toplantısında borsanın ticarileştirilmesine karar verilmiştir. Ayrıca KASE'nin ticarileştirilmesi kapsamında

daha önce uygulanan “Bir Hissedar – Bir Oy” kuralı kaldırılarak anonim şirketlerde geleneksel olarak uygulanan “Bir Hisse – Bir Oy” uygulaması kabul edilmiştir. (https://ru.wikipedia.org/wiki/Казакстанская_фондовая_биржа Erişim: 27.11.2014).

Ayrıca borsanın geliştirilmesi amacıyla 2007-2010 ve 2011-2013 yılları için stratejiler geliştirilmiştir. 2007-2010 stratejisinin amacı, Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasını bütün varlıkların işlem gördüğü bölgesel finans merkezi yapmaktır. Diğer bir ifadeyle borsa, bölgesel finans pazarında lider, dünyanın her yerinden yatırımcılara minimum maliyetle ve riskle ulaşabileceği geniş bir finansal varlık yelpazesine uluslararası standartlara uygun hizmet veren bir borsa oluşturmak amaçlanmıştır. Bu strateji 23 Ağustos 2007 tarihli KASE Genel kurul toplantısının №13 kararı ile onaylanmıştır.

2011-2013 yılları için strateji ile finansal araçların çeşitlendirilmesi yoluyla sürdürülebilir ve dengeli bir büyümeyi sağlamak ve rekabet gücünü arttırmak, yatırımların artmasını teşvik ederek devlet stratejilerinin başarılı bir şekilde uygulanmasına katkıda bulunmak, nüfusun yatırım kültürünü ve finansal okuryazarlık seviyesinin artırılmasına yardımcı olmak ve en önemlisi de 2020 yılına kadar Almatı’yı Asya’nın en önemli finans merkezlerinden biri haline getirmek vd. gibi hedefler belirlenmiştir. Ayrıca borsanın marka değerinin güçlendirilmesi amacıyla tüm alanlarda uluslararası standartların uygulanması, hisse senetlerinin değerinin artırılması ve uluslararası işbirliklerinin artırılması hedeflenmiştir. Bu strateji 24 Şubat 2011 tarihinde yönetim kurulunun №3 kararı ile kabul edilmiştir.

Borsanın Vadeli İşlemler piyasası 2010 yılında uluslararası standartları karşılayan modern risk yönetimi sistemi ile yeniden yapılandırılmıştır. 2011 yılında ise Dow Jones FEAS Endeksleri listesinde KASE Endeksi de yayınlanmaya başlanmıştır. Yine aynı yıl içinde Kore, İstanbul ve Tahran Menkul Kıymetler Borsaları ile işbirliği zaptı imzalanmıştır. 2013 yılında ise, Viyana Menkul Kıymetler Borsası tarafından hesaplanan Kazakistan Traded Index Local (KTX Local) isminde yeni bir hisse senedi endeksi başlatılmıştır. (https://ru.wikipedia.org/wiki/Казакстанская_фондовая_биржа Erişim: 27.11.2014).

Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasının 1 Kasım 2014 tarihi itibarıyla bankalar, portföy yönetim şirketleri, aracı kurumlar, emeklilik fonları ve diğer kuruluşlardan oluşan toplam 54 hissedarı bulunmaktadır. Yine aynı tarih itibarıyla KASE borsasının toplam 5000000 adet hissesi bulunmakta olup bunun 942013 adedi dolaşımdadır. Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasının en büyük hissedarı ise % 50.1 ile KC Merkez Bankasına aittir.

KASE Borsasında Faaliyetler Ağırlıklı Olarak Aşağıdaki Düzenlemelere Göre Yapılmaktadır.

- KC Medeni Kanunu
- KC Anonim Şirketler Hakkında Kanunu
- KC Menkul Kıymetler Piyasası Hakkında Kanunu
- KC Yatırım Fonları Hakkında Kanunu
- Menkul Kıymetlerin ve Diğer Finansal Araçların Alım-Satım Faaliyetlerini Düzenleme Yönetmeliği vd.

Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasına, İşletmenin çıkarlarına veya finansal araçlarının işlem gördüğü piyasalarına göre üye olunabilmektedir. Söz konusu sınıflandırma Döviz Piyasası Üyeleri, Hisse Senedi Piyasası Üyeleri ve Vadeli İşlemler Piyasası Üyeleri şeklinde olup bu piyasaların üçüne birden üyeliğe hem izin verilmektedir. Borsanın 26 Kasım 2014 tarihi itibarıyla toplam 58 aktif üyesi bulunmaktadır.

KASE kapsamında aşağıdaki piyasalar mevcuttur.

1. Döviz Piyasası (Döviz Swapı İşlemleri Dahil),
2. Devlet Borçlanma Senetleri Piyasası,
3. Pay Piyasası (Hisse Senetleri Piyasası),
4. Kurumsal Borçlanma Senetleri Piyasası,
5. Repo İşlemleri Piyasası,
6. Vadeli İşlemler piyasası.

Söz konusu piyasaların işlem hacmi büyüklüğüne ilişkin verileri 2013-2014 yılları itibarıyla karşılaştırmalı olarak aşağıdaki 2.2 tabloda görmek mümkündür. Tablodan da anlaşılacağı üzere her iki yılda da (2013-2014) en büyük işlem hacmine sahip piyasa Döviz Piyasasıdır. Diğer bir ifadeyle, 2013 yılında toplam

işlem hacminin %57,4'ü döviz piyasasında gerçekleşmiş olup bu oran bir sonraki yıl (2014) %56,2 artarak %72,3 olarak gerçeklemiştir.

Çizelge 2.4 Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasının piyasaları itibariyle 2013-2014 yıllarına ilişkin işlem hacimleri ve eğilimi. (Milyon, ABD Doları)

Piyasalar	01.01.2014 - 31.12.2014		01.01.2013 - 31.12.2013		Eğilim	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
Döviz Piyasası	188 295,8	72,3	120 583,0	57,4	▲ 67 712,7	▲ 56,2
- Spot Pazarı	89 391,9	34,3	61 553,7	29,3	▲ 27 838,2	▲ 45,2
- Swap Pazarı	98 903,9	38,0	59 029,3	28,1	▲ 39 874,6	▲ 67,6
Devlet (Kamu) Borçlanma Senetleri Piyasası	5 713,0	2,2	7 691,2	3,7	▼ 1 978,2	▼ 25,7
- Birincil Pazar	4 601,4	1,8	6 436,2	3,1	▼ 1 834,8	▼ 28,5
- İkincil Pazar	1 111,6	0,4	1 255,0	0,6	▼ 143,3	▼ 11,4
Pay Piyasası	961,1	0,4	770,9	0,4	▲ 190,2	▲ 24,7
Kurumsal Borçlanma Senetleri Piyasası	2 488,3	1,0	2 573,4	1,0	▼ 85,1	▼ 3,3
Repo İşlemleri Piyasası	62 754,2	24,1	78 157,9	37,2	▼ 15 403,7	▼ 19,7
- 'Doğrudan Repo' Kamu Menkul Kıymetler	0,6	<0,1	0	0	▲ 0,6	X
- Otomatik Repo Kamu Menkul Kıymetler	61 466,4	23,6	77 724,8	37,0	▼ 16 258,3	▼ 20,9
- 'Doğrudan Repo' Özel Sektör Menkul Kıymetler	9,8	<0,1	7,4	<0,1	▲ 2,5	▲ 33,4
- Otomatik Repo Özel Sektör Menkul Kıymetler	1 277,3	0,5	425,8	0,2	▲ 851,5	▲ 200,0
Menkul Kıymet Yatırım Fonları	0,1	<0,1	12,7	<0,1	▼ 12,7	▼ 99,5
Uluslararası Finans Kuruluşlarının Tahvilleri	220,5	0,1	216,5	0,1	▲ 4,0	▲ 1,8
Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Futures)	8,2	<0,1	20,3	<0,1	▼ 12,1	▼ 59,5
Toplam İşlem Hacmi	260 441,1	100,0	210 025,9	100,0	▲ 50 415,2	▲ 24,0

Kaynak: <http://www.kase.kz/ru/statistics> Erişim: 21 Ocak 2015

KASE Borsasında 2013-2014 yıllarında ikinci en büyük piyasa ise toplam işlem hacminin sırasıyla %37,2 ve %24,1'lik kısmını oluşturan Repo İşlemleri Piyasası olmuştur.

Tabloda dikkat çeken bir hususta Pay Piyasası, Kurumsal Borçlanma Senetleri Piyasası ve Vadeli İşlemler Piyasalarının toplam işlem hacmi içindeki büyüklüklerinin oldukça küçük olmasıdır. Bu durum KASE Borsasının henüz yeterince tabana yayılmadığının bir göstergesidir.

KASE Aşağıdaki Uluslararası Kuruluşların Üyesidir.

- Dünya Borsalar Federasyonu (WFE)
- Avrasya Borsalar Federasyonu (FEAS)
- Bağımsız Devletler Topluluğu Uluslararası Borsalar Birliği
- Kazakistan Yatırımcılar Derneği
- Kazakistan Borsalar Derneği

27 Kasım 2014 tarihi itibarıyla Kazakistan Menkul Kıymetler Borsasında kamu kurumları hariç toplam 130 işletmeye ait finansal varlıklar işlem görmektedir. Ayrıca KC Maliye Bakanlığı, KC Merkez Bankası ve Almatı Beledisine ait çeşitli vadelere dağılmış birçok devlet tahvili işlem görmektedir.

2.3.3. Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsası

Kırgız Menkul Kıymetler Borsası menkul kıymetler piyasasının etkin işleyişini sağlamak amacıyla kar amacı gütmeyen bir kuruluş olarak 1994 yılında kurulmuştur. Kırgız Menkul Kıymetler Borsası ekonominin özel sektör temsilcileri olan aracı kurumlar, ticari bankalar ve anonim şirketler tarafından ortaklaşa kurulmuştur. Ayrıca borsanın oluşturulmasında Kırgızistan Cumhuriyeti Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu ve Price Waterhouse (USAID) Denetim ve Danışmanlık kuruluşunun büyük destekleri olmuştur.

Resmi açılış ve ilk işlem Mayıs 1995 de gerçekleşmiştir. Bu tarihten itibaren Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsasında KSE Endeks hesaplanmaktadır. Endeks KSE hesaplama yöntemleri uluslararası S&P standartları ile benzerdir. Borsada 100 endeksi hesaplanmaktadır ve hesaplamada borsa şirketlerinin hisselerinin piyasa fiyatları esas alınmaktadır.

Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsasının tüzüğüne göre borsanın esas faaliyeti menkul kıymet piyasası katılımcılarına serbest rekabet şartları altında kolay ve güvenli bir şekilde, şeffaf, etkin rekabetçi, dürüst ve istikrarlı bir ortamın sağlanması amacıyla hizmet etmek ve Kırgızistan mevzuatına uygun olarak diğer faaliyetleri yürütmektir. Aynı tüzüğün 3 ve 5. maddelerine göre ise borsa anonim şirket şeklinde kurulmuş olup halka açık değildir. Ayrıca her biri sahibine eşit hakları sağlayan 567 hissesi bulunmakta olup şirketin kayıtlı sermayesi tutarı 27216000 Som tutarındadır.

Kasım 2014 itibariyle Kırgız Menkul Kıymetler Borsasının aralarında Borsa İstanbul'un (%27,4 oranında ortak) da bulunduğu 17 ortağı bulunmaktadır.

Kırgız Menkul Kıymetler Borsasında yıllar itibariyle önemli gelişmeleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

2000 yılında Kırgızistan Cumhuriyeti Hükümetinin onayı ile mevcut mevzuata uygun olarak Kırgız Menkul Kıymetler Borsası Kotasyon Yönetmeliğinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik ile borsada sadece hisse senetleri değil, menkul kıymetlerin bütün çeşitlerinin işlem görmesi düzenlenmiştir. Ayrıca bu düzenleme ile menkul kıymetler için ikincil piyasaların oluşturulması hem düzenlenmiştir. Sonuç olarak 2000 yılında borsa kotasyon listesinde hisse senetleri için 2 (1 ve 2) ve tahviller için ise 3 (A,B ve C) piyasaları oluşturulmuştur.

Mayıs 2000 de İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının Kırgız Menkul Kıymetler Borsasına %27.4 oranında ortak olmasıyla önemli bir ortaklık gerçekleştirilmiştir. Aynı yıl diğer bir önemli gelişme ise, Kırgız Menkul Kıymet Borsasının Avrasya Borsalar Federasyonuna üye olmasıyla gerçekleşmiştir. Bu gelişme ile Doğu Avrupa, Orta Doğu, Orta ve Güneydoğu Asya'da toplam 25 den fazla menkul kıymet piyasalarına ulaşılmıştır.

15 Aralık 2000 tarihinde Kırgız Menkul Kıymetler Borsasında Almatı Bankasının finansal varlıklarının işlem görmeye başlamasıyla borsada ilk yabancı kaynaklı menkul kıymetler işlem görmeye başlamıştır. Aynı yıl Kırgız Menkul Kıymet Borsası Bağımsız Devletler Topluluğu Borsalar Uluslararası Birliğine de üye olmuştur.

2001 yılında ise borsada işlem gören finansal araçların yetersizliği problemi kendini göstermiştir. Dolayısıyla menkul kıymet piyasasının geliştirilmesi borsanın temel görevi haline gelmiştir. Bu kapsamda ilk sabit gelirlili tahvil Almatı Bankası tarafından piyasaya sürülmüştür. Aynı yıl yerli ihraççılar olan Rent Group ve Bishkeksut tahvilleri de işlem görmeye başlamıştır. Bu gelişmeler ile 2000 yılında yerli ve yabancı tahvil ihracı toplam tutarı 54 milyon Som veya toplam işlemin %5.98'i olarak gerçekleşmiştir.

2003 yılında borsayla ilgili en önemli gelişme borsanın teknolojik altyapısının geliştirilmesi olduğunu söylemek mümkündür.

2007 yılında Kırgız Menkul Kıymet Borsası tarihinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu yıl portföy yatırımcılarının artmasıyla birlikte borsanın işlem hacmi de önemli ölçüde artmıştır. Kırgız Menkul Kıymet Borsasının 2007 yılı işlem hacmi 5.19 milyar Soma ulaşarak bu tarihe kadarki en iyi seviyeye ulaşmıştır.

2007 yılında diğer bir önemli gelişme ise, 9 ay vadeye dağılmış Devlet Hazine Bonolarının Kırgız Menkul Kıymet Borsasında işlem görmeye başlamasıdır. Kırgızistan Maliye Bakanlığı, Kırgızistan Milli Bankası, Merkez Deposu ve Kırgız Menkul Kıymetler Borsası arasında, borsada Devlet Hazine Bonolarının yatırımı ve dolaşımına ilişkin dört taraflı bir anlaşma imzalanmıştır. 16 Kasım 2007 tarihinde Kırgız Menkul Kıymetler Borsasında bankaların, aracı kurumların, yatırım fonları ve sigorta şirketlerinin katılımıyla Devlet Hazine Bonosuna ilişkin ilk 9 ihale gerçekleştirilmiştir ve yılsonuna kadar toplam 26 ihale gerçekleştirilmiştir. bu ihaleler ile toplam 114.6 milyon Som arz edilmiş, talep ise 103.1 milyon Som olarak gerçekleşirken satış (yerleştirme) 44.5 milyon Som olarak gerçekleşmiştir.

2008 yılında küresel finansal kriz Kırgız Menkul Kıymetler Borsasını da etkilemiştir. Yarı yılın toplam işlem hacmi 4.1 milyar Som olarak gerçekleşmiş ve bir önceki yıla göre %20 azalmıştır.

2009 yılı açısından en önemli gelişme ise Kırgız Menkul Kıymetler Borsasının dünya finans piyasalarında tanıtımının yapılması amacıyla Structured Solution AG. (Almanya) ile anlaşmasını göstermek mümkündür.

2010 yılında Kırgızistan Cumhuriyeti “Menkul Kıymetler Borsası” hakkında yeni kanunu ile Kırgız Menkul Kıymetler Borsasında saklama ve takas faaliyetleri için lisans alınmış, dolayısıyla borsanın kapsamı genişletilmiştir. Diğer bir deyişle, lisans anlaşması ile borsa kapsamında saklama ve takas birimleri oluşturularak borsanın kapsamı genişletilmiştir. Ayrıca aynı yıl borsanın genel kuru tarafından 2010-2012 yılları için stratejik kalkınma programı kabul edilmiştir.

2011 yılı için en önemli gelişme ise belediyeye ait tahvillerin(Bişkek kent yönetimi tahvilleri) borsada işlem görmeye başlaması olmuştur ve toplam işlem hacmi 150 milyon soma olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca borsanın 2011 yılı toplam işlem hacmi 1.551 milyar olmuştur.

2012 yılında ise Kırgız Menkul Kıymet Borsasında yeni finansal araç olan Konut (Gayrimenkul) Sertifikaları işlem görmeye başlamıştır. Aynı yılın aralık ayında ise Al-Hidaya Ltd. (Malaysiya) yatırım bankası ile Kırgız Menkul Kıymetler Borsası arasında İslami Finansal Araçların (Sukuk) borsada işlem görmesi üzerine anlaşma imzalanmıştır.

Yine 2012 yılı toplam işlem hacmi ise 1.169 milyar Som olarak gerçekleşmiştir. Son olarak borsanın 2013-2015 yılları için stratejik kalkınma programı borsa genel kurulu tarafından kabul edilmiştir.

Kırgızistan'da sermaye piyasalarını ilgilendiren önemli hukuki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- 24 Temmuz 2009 tarihli № N251 “Menkul Kıymetler Borsası” Kanunu
- 8 Nisan 2003 tarihli № N25 “Anonim Şirketler” Kanunu
- 17 Ekim 2008 tarihli № N230 “Vergi Kanunları”
- 20 Mart 2002 tarihli № N40 “ Ticaret Kanunu”
- 24 Temmuz 2009 tarihli № N249 “Kırgızistan Cumhuriyetinde Finansal Piyasaların Düzenlenmesi ve Denetlenmesi Hizmeti” Kanunu
- 26 Temmuz 1999 tarihli № N92 “Yatırım Fonları Hakkında” Kanun
- 29 Nisan 2002 tarihli № N76 “Muhasebe Hakkında” Kanunu

Bunlara ek olarak Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonun 2013-2017 yılları için eylem planına göre aşağıdaki konularda düzenlemeler de çalışma aşamasındadır.

- Kırgızistan Menkul Kıymetler Mevzuatının Geliştirilmesi,
- Doğrudan yatırımların artırılması cezbetmek amacıyla gerekli koşulların sağlanması,
- Menkul kıymet piyasalarında finansal araç çeşitliliğinin artırılması.

2.3.4. Taşkent Menkul Kıymetler Borsası

Özbekistan Cumhuriyeti “Taşkent” Menkul Kıymetler Borsası, Özbekistan Cumhurbaşkanınının 21 Ocak 1994 tarihli №745 “Özel Mülkiyetin Korunması ve Girişimciliğin geliştirilmesi Konusunda Ekonomik Reformların Arttırılması” kararını onaylamasıyla birlikte 8 Nisan 1994 tarihinde kurulmuştur. Borsanın kurucu ortakları aracı kurumlar, yatırım fonları, sigorta şirketleri, bankalar ve Özbekistan Devlet Mülk Komitesi olmuştur.

Bugün Taşkent Borsasına ülkenin tüm bölgelerine dağılmış 100’den fazla aracı kurum aracılığıyla iletişime geçmek ve işlem yapmak mümkündür. Ayrıca Borsanın 2014-2015 dönemi toplam işlem hacmi hedefi 200 milyar Özbek Somu olarak belirlenmiştir. (<http://www.uzse.uz/new/main/main.asp> Erişim: 17.12. 2014).

Taşkent Borsasında işlem gören işletmelere ait menkul kıymetler birincil ve ikincil piyasalarda işlem görmekte olup günümüz itibariyle (Ocak 2015) 132 kurum işlem görmektedir. Ayrıca borsanın 100 den fazla yatırımcı üyesi bulunmaktadır.

Borsanın 2011 yılı toplam işlem hacmi 213,1 milyar Özbek Somu olarak gerçekleşmiştir ve bu tutar borsa tarihinin en iyi seviyesidir. 2012 ve 2013 yıllarında ise yıllık işlem hacmi sırasıyla 179,6 ve 93,2 milyar Özbek Somu olarak gerçekleşmiştir.

Taşkent Menkul Kıymetler Borsasınının Borsa İstanbul (1999,2012), Frankfurt Borsası (1999), Moskova Menkul Kıymetler Borsası (2006) ve Güney Kore Menkul Kıymetler Borsası (2008,2012) ile çeşitli alanlarda işbirliği ve bilgi alışverişinin sağlanması amacıyla anlaşmalar imzalanmıştır. Ayrıca borsanın Avrasya Borsalar Federasyonu ve Bağımsız Devletler Topluluğu Uluslararası Borsalar birliğine üyeliği bulunmaktadır.

2006 yılının borsa Moskova Menkul Kıymetler Borsası ile ileri teknolojilerin kullanılması ve entegre değişim alanın oluşturulması amacıyla işbirliği muhtırasını imzalamıştır. (http://www.uzse.uz/new/about/about_us.asp Erişim: 17.12.2014).

2008 Mart ayında ise Güney Kore Menkul Kıymetler Borsası ile mutabakat zaptı imzalanmıştır. Bu anlaşma ile bilişim teknolojisi, eğitim ve diğer çeşitli projelerin finansmanı konularında işbirliği amaçlanmıştır. Yine aynı yıl

gerçekleştirilen borsa genel kurul toplantısında 1 milyar Özbek Somuna kadar sermaye arttırılmasına karar verilmiştir. 28 Temmuz tarihli bakanlar kurulunun №160 kararı ile mevcut hissedar bankalara ek hisse almaları teşvik edilerek kayıtlı sermaye arttırılmıştır. (Erişim: 17.12.2014 http://www.uzse.uz/new/about/about_us.asp).

Özbekistan Cumhurbaşkanının №PP-1727 kararı ile “Borsanın Geliştirilmesi İçin Önlemler” düzenlemesini onaylamasıyla birlikte Taşkent Menkul Kıymetler Borsası, 2012 yılında Kore Menkul Kıymetler Borsası ile borsanın bütün işlemlerinin tek bir yazılım üzerinden takip edilebileceği gelişmiş teknolojilerin kullanılması konusunda çalışmaya başlanmıştır. Bu çalışmanın temel amacı Taşkent Menkul Kıymet Borsasını modern altyapıya kavuşturmak ve modern bilgi teknolojileri yardımıyla erişimi kolaylaştırarak iki ülkenin hisse senetleri piyasalarında her alanda işbirliğinin geliştirilmesidir. Ayrıca aynı yıl Taşken Borsası ile Borsa İstanbul da mutabakat zaptı imzalamıştır. Söz konusu anlaşma ile iki ülke sermaye piyasalarının geliştirilmesi amacıyla bilgi ve deneyim alışverişinin geliştirilmesi ve uzun vadeli ilişkilerin sürdürülmesi amaçlanmıştır. (http://www.uzse.uz/new/about/about_us.asp Erişim: 17.12. 2014

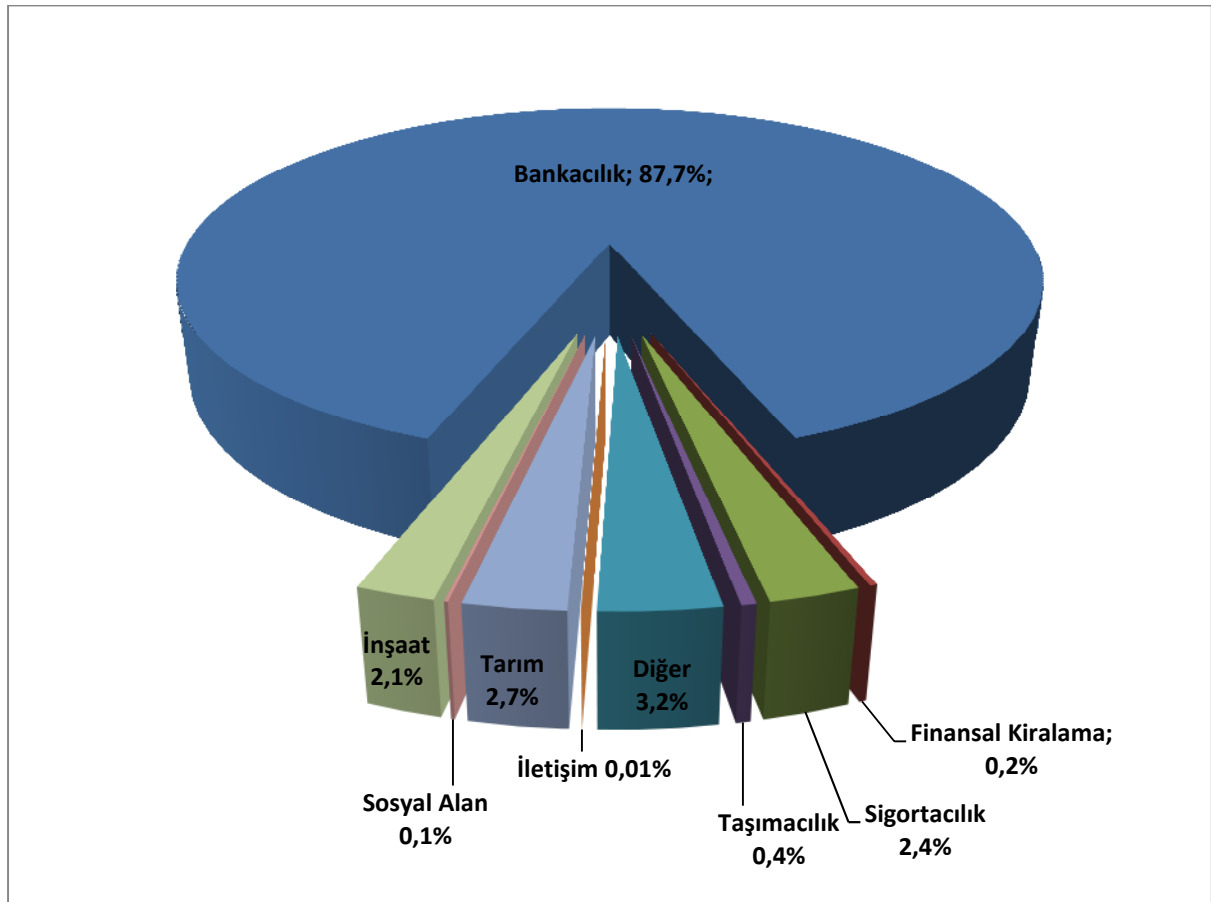
Özbekistan Cumhuriyetinde Menkul Kıymetler Piyasasına ilişkin Hukuki Mevzuat Aşağıdaki gibidir.

- Anonim Şirketler ve Hissedarların Haklarının Korunması Hakkında Kanun
- Yabancı Yatırımlar Hakkında Kanun
- Teminatlar ve Yabancı Yatırımcıların Haklarının Korunması Hakkında Kanun,
- Borsa ve Borsacılık Faaliyetleri Hakkında Kanun (bu kanunun yeni sürümü 12 Eylül 2014 tarihinde Özbekistan Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmış olup 13 Mart 2015 Tarihi itibariyle yürürlüğe girecektir.)
- Menkul Kıymet (Sermaye) Piyasaları Hakkında Kanun,
- Finansal İstikrarın Geliştirilmesi Hakkında Özbekistan Cumhurbaşkanının Kararı,
- Borsacılık Faaliyetlerinin Lisanslanması Hakkında Özbekistan Bakanlar Kurulu Kararı,

- İkincil Menkul Kıymetler Piyasasının Geliştirilmesi Hakkında Önlemler Cumhurbaşkanlığı Kararı,
- Menkul Kıymetler Piyasasının Geliştirilmesi Hakkında Önlemler Cumhurbaşkanlığı Kararı.

2014 yılı yıllık toplam işlem hacmi 97,6 milyar Özbek Somu olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar bir önceki yıla göre %5 yükselmiş olup 2013 yılı toplam işlem hacmi 93,2 milyar Özbek Somu olarak gerçekleşmiştir. Yine 2014 yılında toplam işlem hacminin %67 si veya 65,4 milyar Özbek Somu tutarı menkul kıymetlerin halka arzları şeklinde birincil piyasada gerçekleşmiştir. Bu veriler 2013 yılında sırasıyla %63,2 ve 58,8 milyar Özbek Somu olarak gerçekleşmiştir. 2014 yılında ikincil piyasada toplam işlem hacminin %33'lik kısmı gerçekleşmiş olup bu tutar 34,6 milyar Özbek Somu olmuştur. Taşkent Borsasının 2014 yılı toplam işlem hacminin sektörler itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir.

Şekil:2.1. Taşkent Borsasının 2014 yılı toplam işlem hacminin sektörler itibariyle dağılımı.



Grafikten de anlaşılacağı üzere toplam işlem hacminin %90,3'lik kısmı (Bankacılık %87,7 sigortacılık %2,4 ve Finansal Kiralama %0,2) veya 88,1 milyar Özbek Somu tutarı finansal piyasada faaliyet gösteren işletmelere aittir. Diğer sektörlerin payının oldukça düşük olması ise borsanın yeterince aktif olmadığı ve henüz tabana iyi yayılmadığını göstermektedir.

2.3.5. Türkiye'de Faaliyet Gösteren Borsalar

Türkiye'de 3 Nisan 2013 tarihinden önce 3 önemli borsa faaliyet göstermekteydi. Bu borsalar İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), İstanbul Altın Borsası (İAB) ve İzmir'de faaliyet gösteren Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (VOB) idi. Söz konusu borsalardan İMKB 1985, İAB 1995 ve VOB 2002 tarihinden beri faaliyetlerini sürdürmekteydiler.

Dünya Borsalar Federasyonu (WFE) verilerine göre dünyadaki borsaların %85'i anonim ortaklık şeklinde yapılandırılmış durumda. Bunun yanı sıra tüm dünya borsalarında ulusal çapta birden fazla borsanın yaptığı faaliyetler, gerek ölçek ekonomisini yakalayabilmek, gerekse rekabetçi olabilmek adına konsolide ediliyor. (Erişim 16.10.2014, http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Borsa_Istanbul_Bir_Donusum_Hikay_esi.pdf).

Bir yanda dünya borsalarındaki yukarıda bahsi geçen gelişmeler diğer yanda ise İstanbul'u önce bölgesel, nihai olarak da uluslararası bir finans merkezine dönüştürmeyi amaçlayan İstanbul Uluslararası Finans Merkezi (İFM) Projesi'nin devreye girmesi sonucu İMKB, İAB ve VOB borsaları tek bir çatı altında birleştirilerek Borsa İstanbul haline getirilmiştir.

2.3.5.1. Borsa İstanbul

30 Aralık 2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'un 138. maddesi uyarınca Borsa İstanbul A.Ş., borsacılık faaliyetleri yapmak üzere Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte kurulmuştur. (<http://www.borsaistanbul.com/> Erişim 16.10.2014).

Sermaye piyasamızda borsaları tek çatı altında toplayan Borsa İstanbul, [esas sözleşmesinin](#) Sermaye Piyasası Kurulu'nca hazırlanıp ilgili

Bakanın onayı sonrasında 3 Nisan 2013 tarihinde doğrudan tescil ve ilan edilmesiyle faaliyet izni almıştır (<http://www.borsaistanbul.com/> Erişim 16.10.2014).

Bu bağlamda 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na dayanılarak kurulan Borsa İstanbul özel hukuk tüzel kişiliğine haizdir. Borsa İstanbul yetkili olduğu konu ve alanlarda kendi iç düzenlemelerini yapabilmektedir. Ayrıca Borsa İstanbul Genel Müdürü, aynı zamanda Yönetim Kurulu Başkanı olup, en yüksek icra amiri sıfatıyla şirketi sevke, idareye ve tek başına temsile ve ilzama yetkilidir. (<http://www.borsaistanbul.com/> Erişim 16.10.2014).

Borsa İstanbul'un başlıca amacı ve faaliyet konusu; "Kanun hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde, sermaye piyasası araçlarının, kambiyo ve kıymetli madenler ile kıymetli taşların ve Sermaye Piyasası Kurulunca uygun görülen diğer sözleşmelerin, belgelerin ve kıymetlerin serbest rekabet şartları altında kolay ve güvenli bir şekilde, şeffaf, etkin rekabetçi, dürüst ve istikrarlı bir ortamda alınıp satılabilmesini sağlamak, bunlara ilişkin alım satım emirlerini sonuçlandıracak şekilde bir araya getirmek veya bu emirlerin bir araya gelmesini kolaylaştırmak ve oluşan fiyatları tespit ve ilan etmek üzere piyasalar, pazarlar, platformlar ve sistemler ile teşkilatlanmış diğer pazar yerleri oluşturmak, kurmak ve geliştirmek, bunları ve başka borsaları veyahut borsaların piyasalarını yönetmek ve/veya işletmek ve ana sözleşmesinde yazılı olan diğer işlerdir." (<http://www.borsaistanbul.com/> Erişim 16.10.2014).

Yeni yapılanma ile daha önce İstanbul Altın Borsası bünyesinde bulunan Kıymetli Madenler Piyasası, Kıymetli Madenler Ödünç Piyasası ve Elmas ve Kıymetli Taş Piyasası faaliyetleri, Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Bölümü tarafından yürütülmeye başlanmıştır.

Aynı şekilde Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası A.Ş. (VOBAŞ) ile Borsa İstanbul Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası (VİOP) alım satım platformlarının birleştirilmesiyle Türkiye'deki tüm vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri aynı platform altında VİOP'ta işlem görmeye başladı.

19 Aralık 2014 tarihi itibariye Borsa İstanbul'da toplam 448 şirket işlem görmektedir.

Ayrıca Borsa İstanbul'da menkul kıymetlerin işlem gördüğü beş piyasa mevcuttur: (<http://www.borsaistanbul.com/ana-sayfa> Erişim 16.10.2014).

- a) Pay Piyasası
- b) Borçlanma Araçları Piyasası
- c) Gelişen İşletmeler Piyasası
- d) Vadeli İşlemler ve Opsiyon Piyasası
- e) Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası

Borsa İstanbul, borsacılık kapsamında aşağıdaki faaliyetleri yürütmektedir. ([http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Cevaplarla Borsa ve Sermaye Piyasasi.pdf](http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Cevaplarla_Borsa_ve_Sermaye_Piyasasi.pdf), Erişim 16.10.2014).

- a) Kota alınma, kottan çıkarılma ile borsada işlem görme ve işlem görmenin durdurulması
- b) Emirlerin iletilmesi ve eşleştirilmesi
- c) Gerçekleştirilen işlemlere ilişkin yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmesi
- d) Borsada işlem yapma yetkisinin verilmesi
- e) Disiplin düzenlemelerinin yürütülmesi
- f) Borsa gelirleri ile bunların tahsili
- g) Uyuşmazlıkların çözülmesi
- h) Borsa, borsanın pay sahipleri ve/veya piyasa işleticisi arasındaki muhtemel çıkar çatışmalarının önüne geçilmesi
- i) Borsaların, işletim, denetim ve gözetim sistemleri
- j) Piyasa oluşturma, işletme ve yönetilmesi

Borsa İstanbul amacına ulaşmak ve konusunu gerçekleştirmek üzere mevzuat uyarınca gerekli izinleri almak kaydıyla iş ve işlemlerde ve sermaye piyasası mevzuatının imkan tanıdığı diğer faaliyetlerde bulunabilir.

Borsa İstanbul, uluslararası alandaki faaliyetlerinde, İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Projesi, global borsalarla yapılan işbirliği çalışmaları ve Avrasya bölgesindeki borsalarla işbirliğinden oluşan üçlü bir strateji izliyor. Bunların içinde İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Projesi'nin ayrı bir yeri bulunuyor.

Dünyada 60 borsanın temsil edildiği Dünya Borsalar Federasyonu'nun (WFE) üyesi olan Borsa İstanbul, aynı zamanda 30 ülkeden 50 kuruluşu bir araya getiren ve bölge borsalarına önemli bir platform sağlayan Avrasya Borsalar Federasyonu'nun (FEAS) başkanlığını da yürütüyor. Borsa İstanbul'un üyesi olduğu bir diğer Federasyon da Avrupa Borsalar Federasyonu (FESE). 30 ülkeden 41 borsanın üyesi olduğu FESE aracılığıyla Borsa İstanbul, Avrupa sermaye piyasalarındaki gelişmeleri yakından takip ediyor. (http://www.borsaistanbul.com/Datum/tanitim_ekleri/Star-Gazetesi-ek.pd, Erişim 16.10.2014).

İstanbul'un bölgesel merkez ve ardından küresel bir aktöre dönüşmesinde en önemli aşamalardan biri de 31 Aralık 2013'te NASDAQ OMX ile imzalanan stratejik ortaklık anlaşması. Anlaşma, Borsa İstanbul'a NASDAQ OMX'in sahip olduğu dünyanın en gelişmiş teknoloji uygulamalarına kaynak kodları ile beraber sahip olma imkanının yanı sıra, söz konusu teknolojiyi geliştirme ve bölge ülkelerine doğrudan satabilme imkanı da sağladı. Bu anlaşmayla birlikte NASDAQ OMX Borsa İstanbul'un sermayesine yüzde 5 oranında ortak oldu. (Erişim 16.10.2014, http://www.borsaistanbul.com/Datum/tanitim_ekleri/Star-Gazetesi-ek.pd).

Borsa İstanbul'un uluslararası işbirliklerinin yanında yurtdışındaki iştirakleri de İstanbul'un bir finansal merkez olma hedefine önemli katkı sağlıyor. Borsa İstanbul, Kırgız Borsası'nda yüzde 24.51; Karadağ Borsası'nda yüzde 24,39; Saraybosna Borsası'nda yüzde 5 ve Bakü Borsası'nda yüzde 4.76, oranında paya sahip. Son olarak Kazakistan Borsası ile de ortaklık yapan Borsa İstanbul, elinde bulundurduğu hisselerle bu borsaların sadece yönetimlerinde yer almıyor, aynı zamanda gelişmelerine de teknik yardım ve kapasite artırıcı faaliyetlerle destek oluyor. (Erişim 16.10.2014, http://www.borsaistanbul.com/Datum/tanitim_ekleri/Star-Gazetesi-ek.pd).

3.TÜRKMENİSTAN MUHASEBE SİSTEMİ VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ

3.1. Türkmenistan Muhasebe Sistemi Ve Gelişimi.

SSCB'de muhasebe kayıtları sosyalist malvarlığının muhafazası ve devlet sosyalist gelişme planlarının takibi amacıyla kullanılmıştır. Bu amaca işletmelerin mali faaliyetlerinin devlet tarafından sıkı kontrolü yoluyla ulaşılmaktaydı. Maliyetin hesaplanması, üretim giderlerinin kontrolü, hammadde kullanımının takibi, dönem sonu mali sonucun belirlenmesi, karın kullanılması, işletme varlıklarının durumunun kontrolü ve varlıkların kullanımının denetimi devlet tarafından yürütülmekteydi (Enthoven,1999).

Sovyetler Birliğindeki ekonomik düzenin diğer ülke ekonomilerinden en önemli farkı, Sovyetler Birliğindeki bütün ticari işlemlerin tek bir sahibinin devlet olmasıydı. Bu durum muhasebe sistemini de etkilemiştir. Bu doğrultuda muhasebe sisteminin esas amacı işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarına ekonomik ve finansal nitelikli veri akışını sağlamak değil, daha çok sosyalist mal varlığının muhafazası, devlet sosyalist gelişme planının yerine getirilmesi ve malın maliyetinin doğru hesaplanması amacıyla kullanılmıştır.

Muhasebeciler, muhasebe kayıtlarının izlenmesinde SSCB Maliye Bakanlığının talimatlarına sıkı şekilde bağlı kalmaktaydılar. Diğer bir deyişle, maliyetin hesaplanması, üretim giderlerinin kontrolü, hammadde kullanımı, dönem sonu mali sonuçların belirlenmesi, karın kullanılması, işletme varlıklarının durumunun kontrolü ve varlıkların kullanımının denetimi SSCB Maliye Bakanlığı tarafından yönetilmekteydi.

Sovyetler Birliğinde muhasebe devlet planlarının yerine getirilmesine hizmet etmekteydi. Muhasebe verileri işletme performansını değerlendirmek için kullanılmamaktaydı. Finansal tablolar plan hedefleri olan miktarlarla ifade edilen istatistik bilgilerin yansıtılması amacıyla oluşturulmaktaydı ve finansal verilerden yoksundular (Gorsky,2001:s.22). Adet, kilogram ve kilometre gibi ölçülerle ifade edilen bu hedeflere ulaşabilmesi için işletmelere bütçeden kaynak aktarılmaktaydı.

İşletme faaliyetlerinden kar amacı güdülmemekteydi. Dönem sonunda işletmede kalan kar devlet bütçesine iade edilmekte, işletme faaliyetleri sonucu oluşan zarar da yine bütçeden karşılanmaktaydı.

Bu durum Türkmenistan'ın bağımsızlığını yeniden kazandığı 27 Ekim 1991 tarihine kadar devam etmiştir. Türkmenistan bağımsızlığını almasıyla birlikte serbest piyasa ekonomisi gerekleri üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Muhasebe dahil birçok alanda hukuki altyapılar yenilenmiş, ekonominin gelişmesi için çeşitli beş yıllık, on yıllık planlar, hedefler belirlenmiştir.

Bu kapsamda Türkmenistan Muhasebe Kanunu da serbest piyasa ekonomisinin gereklerine uygun şekilde yenilenmiştir. Daha sonra 15 Şubat 1993 tarihinde Türkmenistan Maliye Bakanlığının MA-10/178 numaralı "Türkmenistan Muhasebe Hesap Planı ve Hesap Planını Kullanmak Hakkında Düzenleme" yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten yaklaşık bir yıl sonra 25 Ocak 1994 tarihinde Maliye Bakanlığının 1659 numaralı kararı ile "Türkmenistan'da Muhasebeleştirme ve Raporlama Esasları Hakkında Düzenleme" yürürlüğe girmiştir.

Türkmenistan bağımsızlığına yeniden kavuşmasıyla birlikte muhasebe konusunda yapılan diğer bazı önemli düzenlemeler ise aşağıdaki gibidir.

- Yurtdışına ihraç edilen doğal gaz karşılığında alınan malların, ürünlerin muhasebeleştirilmesi hakkında düzenleme,
- Leasing işlemlerinin muhasebeleştirilmesi hakkında düzenleme,
- Mali tablo çeşitleri ve hazırlanmasına ilişkin düzenleme,
- Ucuz ve çabuk tüketilen malzemelerin muhasebeleştirilmesi hakkında düzenleme,
- Hazır ürünleri muhasebeleştirmenin tertibi,
- Mamullerin, ürünlerin, hizmetlerin ve duran varlıkların satışının takip edilmesi hakkında düzenleme,
- Varlıkların ve borçların envanterine ilişkin düzenleme,
- İşletmelerde malzemelerin (materiyallerin) muhasebeleştirilmesi hakkında düzenleme. (Burada malzemedan kasıt, ilk madde ve malzeme, yardımcı malzemeler, yarı mamuller, inşaat malzemeleri, yakıtlar v.s'dir.)
- Duran varlıkları muhasebeleştirmek hakkında düzenleme.

Türkmenistan'da yeni ekonomik sisteme geçiş ile birçok ekonomik ve mali yeniliklerin hayata geçirilmesi, siyasi ve ekonomik istikrarın sağlanması ülke ekonomisinin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Başka bir deyişle, hukuki altyapının modernizasyonu, yerli üreticilere büyüme teşvikleri, yatırımların artması, özel sektörün gelişmeye başlaması, ihracatın artması, hizmet sektörünün gelişmeye başlaması, Türkmenistan ekonomisinin gelişmesine önemli katkı sağlamıştır, sağlamaktadır. Söz konusu gelişmeler son yıllarda uluslararası yatırımcılarında dikkatini çekmiş durumdadır. Dolayısıyla Türkmenistan'ın milli muhasebe ve mali göstericilerinin, sermaye piyasalarının da uluslararası standartlarla uyumlaştırılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu doğrultuda Türkmenistan Devlet Başkanı tarafından "Türkmenistan Ekonomisinin ve Halkın Refah Düzeyinin geliştirilmesinin 2011-2030 Yıllar için Milli Hedefleri" isimli stratejiyi kabul etmiştir. Söz konusu stratejinin temel amacı Türkmenistan ekonomisini ve dolayısıyla da halkın refah düzeyinin iyileştirilmesidir.

Türkmenistan'ın maliye ve bankacılık sistemlerinin, sermaye piyasalarının geliştirilmesi söz konusu 2011-2030 yıllar için milli hedeflerde önemli yere sahiptir. Bu nedenle Türkmenistan Maliye Bakanlığı Türkmenistan muhasebe ve denetim sistemini uluslararası standartlarla uyumlaştırmasını ilişkin çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda Türkmenistan devlet başkanı 9 Temmuz 2010 tarihli kararı ile "Türkmenistan'da Muhasebe ve Denetim Sisteminin Geliştirilmesinin Hedefleri" isimli düzenlemeyi imzalamıştır.

Türkmenistan'ın muhasebe ve denetim sisteminin geliştirilmesi kapsamında belirlenen hedefleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Bankalar ve kredi kuruluşları hariç Türkmenistan sınırları içinde faaliyet gösteren bütün işletmelerin 1 Ocak 2013 tarihi itibariyle aşamalı(büyük işletmeler), 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren ise tamamen uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlaştırılmış Türkmenistan milli muhasebe standartlarına geçilmesi amaçlanmıştır

- Bankaların ve kredi kuruluşların 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uluslararası finansal raporlama standartlarına geçilmesi öngörülmüştür. Ayrıca banka ve kredi kuruluşların uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanmış 2011 yılı mali tablolarından başlayarak uluslararası denetim standartlarına uygun denetimden geçirilmesi de amaçlanmıştır.
- Türkmenistan muhasebe ve denetim sisteminin geliştirilmesi, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun milli muhasebe standartlarının oluşturulması, uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasında rehberlik etmesi ve çalışmalar yapması amacıyla Türkmenistan maliye bakanlığında bir birim oluşturulması planlanmıştır. Ayrıca söz konusu birimin çalışma ve faaliyet konuları (yol haritası) belirlenmiştir.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası finansal raporlama ve denetim standartlarının uygulanması konusunda çeşitli uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapılması, eğitim ve konferansların düzenlenmesi öngörülmüştür.

Bütün bu çalışmaların amacı Türkmenistan milli muhasebe sisteminin uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Bu kapsamda ilk önce Türkmenistan muhasebe kanunu yeniden düzenlenmiştir. Daha sonra ise tam set uluslararası finansal raporlama standartları, KOBİ'ler için uluslararası finansal raporlama standartları ve uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları biraz değiştirilerek milli muhasebe standartları haline getirilmiştir. Ayrıca maliye bakanlığının katkılarıyla çeşitli eğitim kurumları aracılığıyla başta devlete ait büyük işletmelerin muhasebecileri olmak üzere muhasebe standartlarıyla ilgili eğitimler vermeye başlanmıştır ve hala de devam etmektedir.

Türkmenistan milli muhasebe standartlarına geçiş sürecinde yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Türkmenistan Devlet Başkanınının 27 Kasım 2010 tarihli 155-IV numaralı kararı ile Türkmenistan muhasebe kanunu yeniden düzenlenmiştir ve onanmıştır.

- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 8 Şubat 2012 tarihli 12-Ö numaralı kararı ile “Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 10 Ağustos 2012 tarihli 93-Ö numaralı kararı ile “Kamu Sektörü Milli Muhasebe Standartları” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 1 Nisan 2013 tarihli 57-Ö numaralı kararı ile “KOBİ’ler İçin Milli Muhasebe Standartları” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 5 Kasım 2012 tarihli 198-Ö numaralı kararı ile yeni “Muhasebe Hesap Planı” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 8 Şubat 2012 tarihli 12-Ö numaralı kararı ile “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 19 Ağustos 2011 tarihli 82 numaralı kararı ile “Türkmenistan’da Muhasebe Belge Çeşitlerini Kullanmak Hakkında Düzenleme” onaylanmıştır.
- Türkmenistan Maliye Bakanlığının 5 Kasım 2012 tarihli 198-Ö numaralı kararı ile “Muhasebe Politikası Oluşturma Rehberi” onaylanmıştır.

Belirtilmesi gereken diğer bir konu ise Türkmenistan’da muhasebe ve denetim konusunda düzenleme yetkisi olan kuruluşlardır. Türkmenistan muhasebe kanununun 4. maddesine göre Türkmenistan’da muhasebeleştirme ve finansal raporlama konusunda maliye bakanlığı ve merkez bankası düzenleme yapmaya yetkili kuruluşlardır. Buna göre Türkmenistan merkez bankası bankalar ve diğer kredi kuruluşları için düzenleme yaparken, maliye bakanlığı ise banka ve kredi kuruluşları dışında kalan bütün kurum ve kuruluşlara ilişkin düzenleme yapmaktadır.

3.2. Türkmenistan’da Faaliyet Gösteren Borsalar

Türkmenistan Cumhuriyetinde günümüz itibariyle aktif olarak faaliyet gösteren iki adet borsa bulunmaktadır. Söz konusu borsaların ilki Türkmenistan Merkez Bankası çatısı altında faaliyet gösteren Türkmenistan Bankalararası Döviz Borsasıdır. İkinci borsa ise 29. 06 1994 tarihinde Türkmenistan Cumhurbaşkanının kararı ile kurulan Türkmen Devlet Emtia Borsasıdır. Türkmenistan Cumhuriyetinde günümüz itibariyle faaliyet gösteren menkul kıymet borsası bulunmamaktadır. Bunun en önemli nedeni ise Türkmenistan’da özel sektörün yeterince gelişmemiş olması ve dolayısıyla devlet tarafından da gerekli adımların atılmamış olmasıdır.

3.2.1. Türkmenistan Bankalararası Döviz Borsası

Türkmenistan Cumhurbaşkanınının 30 May 2008 tarihli 9847 numaralı “Yabancı Paraları Kontrol etmek ve Milli Paranın Değerinin Korunması Hakkında” kararını kabul etmesiyle bankalararası döviz borsası kurulmuştur. Söz konusu borsa faaliyetlerini Türkmenistan Merkez Bankasının bir birimi olarak sürdürmektedir ve Türkmenistan Bankalararası Döviz Borsası Hakkında düzenlemeye tabidir. Ayrıca borsa kurulduğu tarihten itibaren haftanın her iş günü yabancı para alım-satım işlemlerini sürdürmektedir. (<http://www.cbt.tm/tm/currency/currency.html> Erişim:13.03. 2015).

Bankalararası döviz borsasının başlıca görevleri aşağıdaki gibidir.(Yewjanow, http://www.cbt.tm/tm/news/03_birzha.html Erişim: 13.03.2015,).

- Borsa ihalelerini organize etmek ve yönetmek, ayrıca bütün üyeler için eşit imkanları sağlamak,
- Yerli ve yabancı paraların borsa değerini gerçeğe uygun olarak oluşan arz ve talep miktarlarına göre belirlemek,
- Yabancı paraları toplamak ve serbest piyasa koşulları çerçevesinde sektörler arasında geçişine imkan sağlamak,
- Borsada yapılan anlaşma hükümlerine uyulup uyulmadığını takip etmek,
- Borsa kapsamında yapılan alım-satım işlemlerine ilişkin düzenlemeleri yapmak,
- Türkmenistan merkez bankasının yabancı paraları almasının veya satmasının amaca uygunluğunu tespit etmek,
- Yurtdışı borsalarla işbirliği gerçekleştirmek

Türkmenistan Cumhurbaşkanınının 28 Ocak 2011 tarihinde kabul ettiği 11498 numaralı “Türkmenistan Bankacılık Sektörünün Geliştirilmesinin 2011-2030 Yılları için Devlet Hedefleri Hakkında” kararında bankalararası döviz borsasının geliştirilmesine ilişkin aşağıdaki hedefler belirlenmiştir.

- I. Aşama 2011-2015 yılları
 1. Türkmenistan’da döviz piyasalarını aşamalı olarak geliştirmek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,
 2. Yurtdışı döviz borsaları ile işbirliği gerçekleştirmek,

3. Banka kartları ile döviz alım-satım hizmetlerini geliştirmek.
- II. Aşama 2016-2020 yılları
1. Türkmenistan'da nakit olmayan yabancı para piyasasını geliştirmek, Türkmenistan hükümetinin çözüm önerileri ve onayları doğrultusunda gelişmiş ülkelerin tecrübeleri dikkate alınarak alış-satış değerini belirlemenin yöntemlerini geliştirmek,
 2. Türkmen Mantının yabancı paralar karşısındaki değerini arttırmak ve istikrarlı kılmak,
 3. Türkmenistan Bankalararası Döviz Borsasında işlem yapmak için gerekli resmi belgelerin elektronik ortamda yapılabilmesi için çalışmalar yapmak,
 4. Borsa işlem hacminin artırılması, dolayısıyla işlemlerin hızlandırılması amacıyla bütün resmi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmesini sağlamak
- III. Aşama 2021-2030 yılları
1. Borsa faaliyet alanlarının geliştirilmesi, aynı zamanda zamanın gereklerine bağlı olarak borsanın teknolojik, iletişim ve haberleşme altyapısının modernizasyonun sağlanması

Son olarak söz konusu 2011-2030 devlet hedefleri ile Bankalararası Döviz Borsası vadeli işlemler piyasasını (Forward, Future, Opsion) geliştirme olanaklarını araştırmak ve talebe göre gerekli çalışmalar yapmayı hedeflemektedir.

3.2.2. Türkmen Devlet Emtia Borsası

Türkmen devlet emtia borsası Türkmenistan Cumhurbaşkanı'nın 29 Ağustos 1994 tarihli kararı ile kurulmuştur. Söz konusu borsa faaliyetlerini "Emtia Borsaları ve Borsa Ticareti" hakkında Türkmenistan kanununa göre yürütmektedir. Ayrıca borsada ağırlıklı olarak Petrol ve Petrol Ürünleri, "B" Markalı Karbamid, Pamuk ürünleri, Portland Cement M-500, Buğday Unu 1. Kalite, İnşaat Malzemeleri ve başta tekstil olmak üzere hafif sanayinin diğer ürünlerinin ticareti yapılmaktadır. ANCAK Türkmen Devlet Emtia Borsasında entelektüel mülkiyete ait değerlerin, sanat eserlerinin, taşınmaz gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin işlem görmesine izin verilmemektedir. (<http://www.exchange.gov.tm/tm/> Erişim: 13.03.2015).

3.3. Türkmenistan Muhasebe Sistemi Hesap Planı

Günümüzde Türkmenistan’da kullanılmakta olan muhasebe hesap planı, Türkmenistan’ın Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır ve 5 Kasım 2012 tarihinde 198 – Ö numaralı kararı ile kabul edilmiştir. Söz konusu hesap planının 01.01.2014 tarihinden itibaren bankalar ve diğer kredi kuruluşları hariç tüm ticari ve kamu kuruluşlarınca muhasebe kayıtlarının izlenmesinde kullanımı zorunlu kılınmıştır. Hesap planı hem kamu bütçeli kurumlar hem de ticari işletmeler için hazırlanmış olduğundan her işletme veya kurum çalışma konusu, faaliyet alanı, işletme türünü dikkate alarak (kullanacağı hesapları belirleyerek) hesap planı oluşturması önerilmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığının izni ile kurumlar tarafından bu hesap planına ek hesaplar açılabilmektedir.

Türkmenistan muhasebe sistemi hesap planı Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına elverişli ve Türkmenistan “ Muhasebe Kanunu ” esas alınarak hazırlanmıştır.

Bu muhasebe hesap planında işletmenin aktiflerinin ve pasiflerinin izlendiği hesaplar yurtiçi ve yurtdışı hesaplar şeklinde bölünmüştür. Aktif ve pasiflere ilişkin gelir ve giderler ise Gelir ve Gider Hesaplarında takip edilmektedir. Ayrıca bu hesap planı muhasebe alanındaki teknolojik gelişmelerde dikkate alınarak çok basamaklı olarak hazırlanmıştır.

Türkmenistan Muhasebe Sistemi Hesap Planı altı bölümden oluşmaktadır.

1. Gelir Hesapları Bölümü
2. Gider Hesapları Bölümü
3. Aktif Hesaplar Bölümü
4. Pasif Hesaplar Bölümü
5. Sermaye Hesapları Bölümü
6. Bilanço Dışı Hesaplar (Nazım Hesaplar) Bölümü

3.4. Türkmenistan Muhasebe Sistemi Belge Düzeni

Muhasebe defterlerine yapılan her kaydın mutlaka, işlemin gerçek durumunu yansıtan, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve işletme ile ilgili tüm

finansal bilgi kullanıcılarına karşı ispat edici özelliği olan objektif bir belgeye dayandırılması gerekmektedir.

Türkmenistan muhasebe kanununun 6. Maddesine göre Türkmenistan muhasebe sistemi resmi belgeleri muhasebe belgelerinden, muhasebe defterlerinden ve mali tablolardan oluşmaktadır. Muhasebe belgelerinde yer alan bilgiler düzenli olarak muhasebe defterlerinde kaydediliyor, sınıflandırılıyor ve raporlanıyor. Ayrıca söz konusu defterlerde yer alan bilgiler finansal tabloların hazırlanmasında en önemli kaynak olmaktadır.

Her bir iktisadi (ticari) işlem sonucunda oluşturulan muhasebe belgesinde en az aşağıdaki bilgilerin olması gerekmektedir (Muhasebe Kanunu(MK), mad. 6).

- 1) Belgenin adı,
- 2) Belgenin düzenlendiği tarih,
- 3) Belgeyi düzenleyen kuruluşun ünvanı (adı),
- 4) İşletmenin vergi numarası,
- 5) İktisadi ticari işlemin açıklaması,
- 6) Ticari işlemin tutarı,
- 7) Belgeyi düzenleyenin görevi, adı, soyadı ve imzası.

Banka ve kasaya ait muhasebe belgelerinin düzeltilmesine izin verilmemektedir. Diğer muhasebe belgeleri ise işlemin taraflarının anlaşması yoluyla düzeltilmesine izin verilmektedir. Ayrıca düzeltilmiş muhasebe belgelerinde düzeltme tarihi ve yetkililerin imzalarının olması gerekmektedir.

Muhasebe belgelerinin ve defterlerinin işletmeden alınmasına Türkmenistan kanunlarında belirli hallede izin verilmektedir. Söz konusu belgeleri almak isteyen şahıslar belgeleri aldıklarına dair bir açıklama yazısı hazırlaması ve bunun bir kopyasını işletme yöneticisine vermesi gerekmektedir (M.K. mad. 6).

Muhasebe belgeleri konusunda Türkmenistan Maliye Bakanlığının 19 Ağustos 2011 tarihli №82 kararı ile onaylanan Muhasebe Belge Çeşitlerini Kullanmak Hakkında Yönetmelik bulunmaktadır. Söz konusu yönetmelik Türkmenistan'ın muhasebe kanunu esas alınarak hazırlanmıştır ve ülke sınırları içinde faaliyet gösteren bütün kurum ve kuruluşların muhasebe belgelerini düzenlemektedir.

Muhasebe belge çeşitlerini kullanmak hakkında yönetmelikte muhasebe belgeleri dokuz başlık altında incelenmiş ve açıklanmıştır. Söz konusu bölümler aşağıdaki gibidir.

- 1) Envanter İşlemlerine İlişkin Belgeler
- 2) Kapsamlı İnşaatla İlgili Belgeler
- 3) Maddi ve Maddi Olmayan Aktiflere İlişkin Belgeler
- 4) Stoklara İlişkin Belgeler
- 5) Kasa İşlemlerine İlişkin Belgeler
- 6) Çalışanlarla (İşçilikle) ilgili belgeler
- 7) Ziraatla İlgili Belgeler
- 8) İnşaat Makinelerine İlişkin Belgeler
- 9) Taşıtlara ilişkin Belgeler

Ayrıca Türkmenistan muhasebe kanununun 6. maddesine göre işletmeler, kurumlar, kuruluşlar maliye bakanlığı ve merkez bankasının ilgili yönetmeliklerde düzenlediği muhasebe belgelerine ilave olarak ticari işlemlerin daha iyi açıklanabildiği muhasebe belgelerini işletmelerin kendileri de oluşturabilirler.

Muhasebe belge çeşitlerini kullanmak hakkında yönetmelikte açıklanan belgeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

1) Envanter İşlemlerine İlişkin Belgeler

- Duran varlıkların envanter sayımı (yazısı),
- Maddi olmayan varlıkların envanter sayımı (yazısı),
- Malzeme Demirbaş Takip Belgesi
- Stokların envanter sayımı
- Taşınmakta olan (yüklenmiş) stokların envanter sayımı
- Emanet Olarak tutulan stokların envanter sayımı
- Yoldaki stokların envanter sayımı
- Değerli metallerin ve ürünlerinin envanter sayımı
- Demirbaşlarda, parçalarda, malzemelerde ve benzeri diğer varlıklardaki değerli metallerin envanter sayımı
- Değerli doğal taşların, elmasların ve ürünlerinin envanter sayımı
- Gelecek dönemlere ilişkin giderlerin envanter sayımı
- Hazır değerlerin envanter sayımı

- Menkul kıymetlerin (değerli kağıtların) ve kuponlarının envanter yazısı
- Alıcılar, satıcılar ve diğer borçlulara ve alacaklılara ilişkin hesapların envanter sayımı
- Maddi ve maddi olmayan aktiflerin envanter sonuçlarının karşılaştırma belgesi
- Stokların envanter sonuçlarının karşılaştırma belgesi
- Envanter sonuçları.

2) Kapsamlı İnşaatla İlgili Belgeler.

- Yapılan işlerin değeri ve giderlere ilişkin açıklama raporu
- İşlerin genel defteri
- İnşaatı tamamlanan bina (tesis) hakkında müteahhit raporu
- İnşaatı tamamlanmış binayı kabul etmek hakkında devlet kabul ediş biriminin raporu

3) Maddi ve Maddi Olmayan Aktiflere İlişkin Belgeler

- Duran varlıkları kabul ediş raporu
- Yenilenen, geliştirilen ve yeniden yapılandırılan binaları kabul ediş raporu
- Duran varlıkları hesaptan çıkarılması (satışı) hakkında rapor
- Otomobillerin hesaptan çıkarılması (satışı) hakkında rapor
- Maddi duran varlıkların takip kartı
- Maddi olmayan aktiflerin takip kartı

4) Stoklara İlişkin Belgeler

- Yakıt fişi
- Ambar giriş fişi
- Stokların kabul ediliş raporu
- Malzeme istek fişi
- Stokları diğer tarafa gönderiş raporu
- Stok hareketlerinin takip kartı
- Bina ve tesislerin sökülmesi sonucunda gelir edilen maddi varlıklar hakkında açıklama
- Stokların hesaptan çıkarılması hakkında rapor
- Fatura

5) Kasa İşlemlerine İlişkin Belgeler

- Kasa tahsil fişi
- Kasa tediye (ödeme) fişi

- Kasa fişleri takip defteri
- Kasa kitabı

6) Çalışanlarla (İşçilikle) ilgili belgeler

- İşçi ücret bordrosu
- Ücret ödemelerinin takip raporu
- İşçilik puantaj kartı

7) Ziraatla İlgili Belgeler

- Tohumlar, fidanlar ve fidelerle ilgili giderlerin raporu
- Tarım ürünlerinin gelir dilmesi hakkında günlük
- Isıdılabilen özel tesislerde ve kapalı alanlarda üretilen ürünlerin gelir edilmesi hakkında günlük
- Özel tesislerde yetiştirilen meyvelerin ve üzümün gelir edilmesi hakkında günlük
- Ot ve yemlere ilişkin giderlerin takip raporu
- Hayvanları ve kuşları çoğaltmak, yetiştirmek ve beslemek için gönderiş ve kabul ediş raporu
- Çoğalan hayvanları hesaba alış raporu
- Halktan satın alınan hayvanları ve kuşları kabul etmek (hesaba almak) hakkında rapor
- Hayvanları ve kuşları bir gruptan diğer gruba geçirmek hakkında rapor
- Hayvanların ve kuşların hareketi hakkında rapor
- Hayvanların ve kuşların ana sürüden çıkarılması hakkında açıklama
- Hayvanların ağırlığını tartmak hakkında sayım
- Süt sağımının günlüğü
- Süt hareketlerinin takip raporu
- Süt ürünlerinin takip raporu
- Kuluçka makinesine koyulan yumurtaların kalitesi hakkında açıklama
- Kuluçka makinesinde civciv çıkarılması hakkında rapor

8) İnşaat Makinelerine İlişkin Belgeler

- Kule vinçlerin çalışmasına ilişkin rapor
- İnşaat arabaları irsaliyesi
- İnşaat makinelerinin çalıştığı saate ilişkin rapor
- İnşaat makinelerinin takip kartı
- İnşaat makinelerinin takip defteri

9) Taşıtlara ilişkin Belgeler

- Sevk irsaliyesi
- Özel arabalar için taşıma irsaliyesi
- Taksi için taşıma irsaliyesi
- Yük taşıma araçları irsaliyesi
- Otobüsler için taşıma irsaliyesi
- Taşıma irsaliyeleri takip defteri

3.5. Türkmenistan Muhasebe Sistemi Kayıt Düzeni (Defter Düzeni)

Türkmenistan muhasebe sisteminde tutulması gereken defter çeşitleri “Muhasebe Defter Çeşitlerini Tutmak Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmelik Türkmenistan’ın muhasebe kanunu esas alınarak Türkmenistan Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış ve 219-Ö numaralı, 10 Aralık 2012 tarihli kararı ile onanmıştır. Ayrıca Türkmenistan Maliye Bakanlığı muhasebe kanununun 5. maddesinde belirtilen yetkilerine dayanarak söz konusu yönetmeliği Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarına ve yeni Muhasebe Hesap Planına uygun olarak hazırlamıştır.

Muhasebe defter çeşitlerini tutmak hakkında yönetmelik ile ülke sınırları içerisinde faaliyet gösteren bütün işletmelerin ve kamu kuruluşlarının yürütmek zorunda oldukları muhasebe defter çeşitleri düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmelikte tutulması gereken defterler biri defteri kebir (büyük defter) olmak üzere 14 adet defter (jurnal order) ve yardımcı defterler olarak açıklanmıştır.

Defterler benzer faaliyetler, birbiriyle ilişkili hesaplar ve aralık ve yıllık mali tablolar için önemli hesap kalemleri dikkate alınarak sınıflandırılmıştır. Örneğin №1 defter kasadaki milli ve yabancı para hareketlerinin takibi için oluşturulmuşken №6 defter ise satıcılara ve üreticilere kısa ve uzun vadeli borç hareketlerinin takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur.

Birincil muhasebe belgelerindeki bilgilerin toplanması ve sınıflandırılması işlemi muhasebe defterlerinde yürütülmektedir. Ayrıca defterler bir ay içinde yapılan bütün işlemlere ilişkin bilgileri içermektedir. Defterlerin sonuç bilgileri ay sonunda defterikebire aktarılır. Defterlere kayıtlar belgelerin geliş sırasına (işlem

sırasına) göre yapılır. Bilgileri defterlere kaydedilen muhasebe belgelerine ilgili defterin adı(numarası) ve kayıt sırası gösterilir.

Yardımcı defterlere ana defterde yer alan bilgilerin ayrıntıları kaydedilmektedir. Ayrıca yardımcı defterler her ana defter için değil ayrıntısı önemli bilgi içeren defterler için oluşturulmaktadır.

Bütün ana defterlerde ve yardımcı defterlerde ait olduğu ayın adı, kullanılan hesap isimleri belirtilir. Ay sonlarında defterleri hazırlayan kişilerin imza atması gerekmektedir. Ayrıca bütün defterlere işletmenin baş muhasebecisi yada onun yetkilendirdiği kişi tarafından imzalanır.

Türkmenistan muhasebe kanununun 7 ve 8 maddelerine göre muhasebe defterlerinin Türkmençe ve Türkmenistan milli para birimi olan Manat olarak yürütülmesi gerekmektedir.

Defterlerde hatalı kayıtlar düzeltilirken yanlışın üzeri yanlış okunacak şekilde çizilir ve doğrusu yanlış yazının üstüne siyah yada mavi kalem ile yazılır. (M.K. mad.33)

Defter çeşitlerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

№1 Defter ve №1 Yardımcı Defteri

№1 Defter ve №1 Yardımcı Defter “621251 Kasa Milli (Yerli) Para” ve “621252 Kasa Yabancı Para” hesaplarının borç ve alacak tutarlarına ilişkin işlemlerin takip edilmesi için amaçlanmıştır. Söz konusu defter ve yardımcı defteri aylık düzenlenmektedir. Ay sonunda kasada yabancı para olması durumunda merkez bankası kuru üzerinden milli paraya (manata) çevrilerek raporlanır. Ayrıca her ay sonunda yapılan işlemlerin toplamı defteri kebire aktarılmaktadır.

№1 Defter ve №1 yardımcı defterine kayıtlar muhasebe belgelerine dayandırılarak yapılması gerekmektedir. Ayrıca kasa işlemlerinin çok olmadığı durumlarda kayıtların günlük değil birkaç gün birlikte yapılmasına müsaade edilmektedir.

№ 2 Defter ve № 2 Yardımcı Defteri

№ 2 Defter ve № 2 yardımcı defteri “621255 Banka Mevduatı (Bankalar) Milli Para”, “621256 Banka Mevduatı (Bankalar) Yabancı Para” ve “622256 Yurtdışı Bankalardaki Mevduatlar (Hazır Değerler)” hesaplarında yapılan işlemlerin takip edilmesi amaçlanmıştır.

№ 2 Defter ve № 2 yardımcı deftere kayıtlar banka ekstraları ve diğer ilgili muhasebe belgeleri esas alınarak yapılması gerekmektedir. Söz konusu defter ve yardımcı defter aylık olarak düzenlenmektedir ve ay sonunda borç ve alacak toplamları defterikebire aktarılmaktadır.

№ 3 Defter ve № 3 Yardımcı Defteri

№ 3 defter ve № 3 yardımcı defteri “621253 Yoldaki Paralar Milli Para”, “621254 Yoldaki Paralar Yabancı Para” ve “622254 Yurtdışı Faaliyetlere ilişkin Yoldaki Yabancı Paralar” hesaplarında yapılan işlemlerin takip edilmesi amaçlanmıştır.

Bu defter ve yardımcı defter de aylık düzenlenmektedir ve ay sonu hesap toplamları defterikebire ve bir sonraki ayın defter ve yardımcı defterine aktarılmaktadır. Söz konusu defter ve yardımcı deftere muhasebe belgeleri esas alınarak kayıt yapılmaktadır.

№ 4 Defter

№ 4 defterde kısa ve uzun vadeli borçlara ilişkin işlemler takip edilmektedir. Diğer bir ifadeyle № 4 defterde 6314, 6324 “Kısa Vadeli Krediler, Borçlar” ile 6314, 6324 “Uzun Vadeli Krediler, Borçlar” hesap grubuna ilişkin işlemler takip edilmektedir.

631453 Kısa Vadeli Banka Kredileri

632453 Kısa Vadeli Yurtdışı Banka Kredileri

631451 Kamu Kurumlarına (Bankalar Hariç) Kısa Vadeli Borçlar

631455 Diğer Taraflara Kısa Vadeli Borçlar

631443 Uzun Vadeli Banka Kredileri

632441 Kamu Kurumlarına (Bankalar Hariç) Uzun Vadeli Borçlar

632444 Diğer Yurtdışı Taraflara Uzun Vadeli Borçlar

№ 5 Defter

№ 5 defter de “631951 Bütçeye Ödenecek Vergiler, Borçlar” hesabında takip edilen işlemler yürütülmektedir. Dolayısıyla “621954 Katma Değer Vergisi”, “621955 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar”, “631942 Ertelenen Uzun Vadeli Vergiler”, “631941 Bütçeye Olan Ertelenmiş Borçlar” gibi hesaplara ilişkin işlemler № 5 defterde takip edilmektedir.

Söz konusu “631951 Bütçeye Ödenecek Vergiler” hesabında Türkmenistan kanunlarında öngörülen vergiler, resimler ve harçlara ilişkin devlete olan borçlar takip edilmektedir. № 5 defter de aylık düzenlenmektedir ve ay sonu hesap toplamı defterikebire aktarılmaktadır.

№ 6 Defter

№ 6 defter de “631851 Satıcılara ve Üreticilere Kısa Vadeli Borçlar” ve “631841 Satıcılara ve Üreticilere Uzun Vadeli Borçlar” hesaplarında takip edilen işlemler yürütülmektedir. Söz konusu deftere kayıtlar fatura, kasa fişleri, banka ekstreleri ve diğer ilgili muhasebe belgelerine dayandırılarak yapılır. Ayrıca № 6 defterde aylık olarak düzenlenmekte olup ay sonunda alacak ve borç toplamları defterikebire aktarılmaktadır.

№ 7 Defter

№ 7 defter personelden ve diğer kişilerden alacakların özet ve ayrıntılı kayıtlarla takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Yani “621952 Personelden Kısa Vadeli Alacaklar” ve “621942 Personelden Uzun Vadeli Alacaklar” hesaplarına ilişkin işlemler takip edilmektedir. Personelden alacaklara örnek olarak ay içinde gerçekleşen avansları, çeşitli borç paraları, verilen zararların karşılanması gibi alacakları göstermek mümkündür.

Söz konusu defter aylık olarak düzenlenmektedir ve ay sonunda borç ve alacak toplamları defteri kebare aktarılmaktadır. Hesap kalanları ise bir sonraki ayın defterine aktarılır. “621952 Personelden Kısa Vadeli Alacaklar” ve “621942

Personelden Uzun Vadeli Alacaklar” hesapları aktif hesaplar olması nedeniyle dönem sonunda borç kalanı verecektir. Bu borç kalanı ise bir sonraki dönemin № 7 defterine aktarılır.

№8 Defter

№ 8 defter aşağıdaki hesaplarda takip edilen işlemlerin yürütülmesi için amaçlanmıştır. № 8 defter aylık olarak düzenlenmektedir. deftere kayıtların muhasebe belgelerine dayandırılarak yapılması gerekmektedir. Ay sonunda hesap toplamları defteri kebare aktarılmaktadır.

621356 Hisse Senetleri Dışındaki Menkul Kıymetlere Yatırımlardan Kısa Vadeli Gelirler(kuponlar vd.)

621857 Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

622857 Yurtdışından Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

621847 Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

622847 Yurtdışından Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

6219 Diğer Kısa Vadeli Aktifler

6219 Diğer Uzun Vadeli Aktifler

№ 9 Defter

№ 9 defter toplam üretim giderleriyle birlikte ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, amortisman giderleri ve genel üretim giderlerine ilişkin maliyetleri de gösterecek şekilde hazırlanmıştır. Diğer bir ifadeyle bilançoda yer alan aktif varlıklara ilişkin giderler №9 defterde takip edilmektedir.

61114150 Binaların Amortismanı

61114250 Tesislerin Amortismanı

61114350 Bina ve Tesisleri Yenileme Amortismanı

61114450 Gayrimenkul Amortismanı

61124150 Taşıtların Amortismanı

- 61124250 Taşıt Malzemelerinin Amortismanı
- 61124350 Bilgisayar ve Ofis Makinelerin Amortismanı
- 61124450 Mobilya ve Ofis Malzemelerin Amortismanı
- 61124550 Diğer Aktiflerin Amortismanı
- 61134350 Biyolojik Aktifler Değer Düşüklüğü Karşılığı
- 61134550 Diğer Uzun Vadeli Mali Olmayan Aktiflerin Amortismanı
- 61134150 Maddi Olmayan Aktiflerin Amortismanı
- 612541 Satış Amaçlı Uzun Vadeli Aktifler
- 612101 Stratejik Stoklar
- 612241 İlk Madde ve Malzeme
- 612441 Kırtasiye Malzemeleri
- 612449 Diğer Stoklar
- 611141 Binalar
- 611241 Taşıtlar
- 611245 Diğer Aktifler (Duran Varlıklar)
- 612242 Yarı Mamuller
- 612244 Diğer Üretim Giderleri (Harcamaları)
- 621953 Satıcılara ve Üreticilere Verilen Kısa Vadeli Avanslar
- 621957 Gelecek Aylara Ait Giderler
- 621857 Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar
- 622857 Diğer Yurt Dışı Kısa Vadeli Ticari Alacaklar
- 621952 Personelden Kısa vadeli Alacaklar
- 631943 Personele Uzun Vadeli Borçlar

631953 Personele Kısa Vadeli Borçlar

800081 Geçmiş Yıllar Dağıtılmamış Kar/Zararı

№10 Defter

№ 10 defter satış amacıyla veya diğer birimlere, kurumlara göndermek amacıyla üretilen veya satın alınan mamullere ilişkin işlemlerin takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Diğer bir deyişle, № 10 defterde “612341 Mamuller” ve “612342 Ticari Mallar” hesaplarına ilişkin işlemler takip edilmektedir. Söz konusu defter de aylık olarak düzenlenmekte ve ay sonunda hesaplara ilişkin bilgiler defteri kefire aktarılmaktadır.

№11 Defter

№ 11 defter özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikler takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Söz konusu işlemlerin borç ve alacak tutarlarına ilişkin ayrıntılan açıklama tablolarında sunulmaktadır. № defter de aylık olarak hazırlanmakta ve ay sonunda hesaplara ilişkin bilgiler defterikefire aktarılmaktadır. Ayrıca kayıtların muhasebe belgelerine dayandırılarak yapılması gerekmektedir.

800054 Hisse Senedi İhraç Primleri

800061Kar Yedekleri

800075 Diğer Yeniden Değerleme Farkları

800081 Geçmiş Yıllar Dağıtılmamış Kar/Zararı

631945 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

631955 Gelecek Aylara Ait Gelirler

№12 Defter

№ 12 defter duran varlıklar, temelli yatırımlar ve öz sermaye hesap gruplarında gerçekleşen işlemlerin takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Duran varlıklara ilişkin ayrıntılı kayıtlar her birimde özel kartlarda veya envanter kitaplarında takip edilmektedir. Deftere kayıtların muhasebe belgelerine

dayandırılarak yapılması gerekmektedir. № 12 defter aylık olarak düzenlenmektedir. Ay sonlarında ise hesapların borç ve alacak toplamları defteri kebire aktarılmaktadır.

6111 Binalar ve Tesisler (hesap sınıfı)

6112 Taşıtlar, Makineler, Demirbaşlar ve Diğer Duran Varlıklar (hesap sınıfı)

611343 Biyolojik Aktifler

611345 Diğer Uzun Vadeli Mali Olmayan Aktifler

612541 Satış Amaçlı Uzun Vadeli Aktifler

611341-345 Diğer Uzun Vadeli Mali Olmayan Aktifler (hesap sınıfı)

621857 Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

622857 Diğer Yurtdışı Kısa Vadeli Alacaklar

621844 İştiraklerden Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

622844 Yurtdışı İştiraklerden Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

621854 İştiraklerden Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

622854 Yurtdışı İştiraklerden Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

631844 İştiraklere Uzun Vadeli Ticari Borçlar

632844 Yurtdışı İştiraklere Uzun Vadeli Ticari Borçlar

631854 İştiraklere Kısa Vadeli Ticari Borçlar

632854 Yurtdışı İştiraklere Kısa Vadeli Ticari Borçlar

800051- 55 Öz Sermaye (hesap sınıfı)

№13 Defter

№ 13 defter aşağıdaki hesaplara ilişkin işlemlerin takip edilmesi amacıyla oluşturulmuştur. № 13 defter aylık olarak düzenlenmektedir ve ay sonunda hesap toplamları defterikebire aktarılmaktadır

800081 Geçmiş Yıllar Dağıtılmamış Kar/Zararı

621848 Uzun Vadeli Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü Karşılığı

622848 Yurtdışı Uzun Vadeli Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü Karşılığı

621858 Kısa Vadeli Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü Karşılığı

622858 Yurtdışı Kısa Vadeli Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü Karşılığı

631945 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

631955 Gelecek Aylara Ait gelirler.

№14 Defter

№ 14 defter Baş Kitap, yanı Defteri Kebirdir. Bilindiği üzere defteri kebirde her bir hesapla ilgili dönem başı tutarı, dönem içi artış azalışlar ve dönem sonu kalanlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Defteri kebir günlük muhasebe işlemlerine ilişkin bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve defterlerdeki bilgilerin kontrolü için önemli bir kaynaktır. Ayrıca mali tabloların hazırlanmasında da temel kaynak niteliğindedir.

Defterikebir yıllık olarak hazırlanmaktadır ve defter sayfalarının numaralandırılması gerekmektedir. Dönem sonunda toplam sayfa sayısı defterikebirin son sayfasında belirtilmekte ve baş muhasebeci tarafından imzalanması gerekmektedir.

Defterikebir de aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.

- Hesap İsmi
- Tarih (Hangi Aya Ait Olduğu)
- Hesabın Borç ve Alacak Toplamları, Borç ve Alacak Kalanları
- Sayfa Numarası
- Baş Muhasebeci İmzası

3.6. Türkmenistan'da Düzenlenen Mali Tablolar Ve Düzenlemeleri

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. (Akdoğan, Tenker, s. 4)

Türkmenistan muhasebe sisteminde finansal tablolarla ilgili düzenlemeleri başta “ Türkmenistan Muhasebe Kanunu” olmak üzere “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, “TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu”, “TMMS-3 Nakit Akış Tabloları” ve diğer standartlar şeklinde sıralamak mümkündür.

3.6.1. Türkmenistan Muhasebe Kanunu

Türkmenistan muhasebe kanununun 7. maddesine göre Türkmenistan’ın milli parası (manat) aynı zamanda finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan para birimidir. Yabancı paralı işlemler ise uluslararası ve milli muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirilir ve Türkmen manatı olarak kayda alınır. Ayrıca Türkmenistan’da muhasebe belgeleri, muhasebe defterleri ve mali tablolar Türkmen dilinde düzenlenmektedir.

Yine Türkmenistan muhasebe kanunu 16. madde 2. bendine göre yıllık ve ara dönem finansal tablolar seti, finansal tablolarla ilgili TMMS ve UFRS’ye göre belirlenir. Özel amaçlı finansal tablolar ise bilgi kullanıcılarının isteklerine göre hazırlanabilir.

Türkmenistan muhasebe kanununun 17. maddesine göre ana ortaklıklar iştirak ve bağlı ortaklıklarını konsolidasyonla ilgili TMMS ve UFRS hükümleri doğrultusunda konsolide finansal tablolarını sunması zorunludur.

Türkmenistan muhasebe kanununun 18. maddesinde faaliyet dönemleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- 1 Ocak ve 31 Aralık tarihleri de dahil olan 1 yıl genel amaçlı finansal tablolar için faaliyet dönemidir.
- Yılın çeyrek yada yarım (6 ay) dönemi ara dönem finansal tablolar için faaliyet dönemidir.
- Yeni kurulan bir işletmenin birinci faaliyet dönemi olarak şirketin kurulduğu tarih ile 31 Aralık tarihi esas alınır.
- Yılın dördüncü çeyreğinde kurulan işletme için birinci faaliyet dönemi izleyen yılın 1 Ocak 31 Aralık dönemidir.

- İflas eden (tasfiye edilen) bir işletme için faaliyet dönemi 1 Ocak tarihi ile Türkmenistan kanunları esasında tasfiye edilen tarihtir.

Bir işletme genel amaçlı finansal tablolarını dönem sonunda aşağıdaki kurumlara vermesi gerekmektedir (Muhasebe Kanunu (MK), 19. mad.).

- Türkmenistan Maliye Bakanlığı Birimine
- Şirketin kurulduğu yerdeki devlet istatistik kurumuna
- Şirketin kurulduğu yerdeki vergi dairesine
- Şirketin Kurulduğu Yerdeki Valilik Makamına

İşletmeler genel amaçlı finansal tablolarını denetim raporu ile birlikte en geç faaliyet döneminden sonraki yılın 01 Temmuz tarihine kadar yayınlaması gerekmektedir (M.K. 20. mad.).

3.6.2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Muhasebe standartlarının temel yapı taşı kavramsal çerçeve oluşturmaktadır. Kavramsal çerçeve muhasebe standardı değildir, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir.

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler: (Örten ve diğerleri, 2012)

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanımı, tahakkuku ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (Korunması) kavramları.

3.6.3. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMMS 1)

Bu standart diğer standartlardan farklıdır. Diğer standartlar her bir özellikli muhasebe konusunda hem değerlendirme, hem şekil şartları getirirken, bu standart diğer tüm standartları birleştiren, onları bütüncül bir hale getiren bir nitelik taşımaktadır. Diğer standartlarda belirlenen veya belirlenemeyen tüm mali tablolara genel şekil standardı getirmektedir. Ancak bundan da öte, işletmelere;

hangi finansal tabloları, hangi asgari sekil koşullarına göre düzenlemeleri konusunda genel bir çerçeve sunmaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayınlanması zorunlu finansal tablolar bu standart ile belirlenmektedir.

TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşmaktadır

- Finansal durum tablosu
- Kapsamlı gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlara ve diğer açıklayıcı notlar.

3.6.3.1 Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosu (Bilanço), işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Buna göre bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır; aktif ve pasif bölümler bir birine eşittir. Çünkü aktif, işletmenin sahip olduğu varlıkları, pasif ise bu varlıkların sağlandığı öz ve yabancı kaynakları göstermektedir.

UMS-1 ile TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standartları finansal tablolar için bir format önermemiştir. Ancak Türkmenistan Maliye Bakanlığı uygulama birliği olması amacıyla finansal tablolar için format önermiştir. Söz konusu bilanço formatında bildiğimiz bilançoların aksine likiditesi yüksek olan kalemler aşağıda yer almaktadır. Diğer ifadeyle bilançonun aktif tarafı yukarıdan aşağıya doğru duran varlıklar ve dönen varlıklar şeklinde iken bilançonun pasif tarafı özkaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar şeklinde sıralanmıştır. Ayrıca bilançonun varlıklar kısmında mali ve maddi varlıklar da ayrıştırılarak sunulmuştur. Türkmenistan maliye bakanlığı bilanço format önerisi aşağıdaki gibidir.

Çizelge: 3.1 Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Finansal Durum Tablosu Örneği.

Kalem İsimleri	Satır Numarası	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
1	2	3	4	5
I Varlıklar				
1. Duran Varlıklar				
Uzun Vadeli Maddi Varlıklar				
Maddi Duran Varlıklar	011			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	012			
Biyolojik (Canlı) Varlıklar	013			
Maddi Olmayan Varlıklar	014			
Geliştirme Giderleri	015			
Yapılmakta Olan Yatırımlar	016			
Eserler (Değerler)	017			
Diğer Maddi Varlıklar	018			
Toplam Uzun Vadeli Maddi Varlıklar (011-018)	020			
Uzun Vadeli Mali Varlıklar				
Hisse Senetleri Dışında Menkul Kıymetlere Uzun Vadeli Yatırımlar	021			
Hisse Senetleri Ve Diğer Özkaynak Araçlarına Yatırımlar (Öz Kaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımlar)	022			
Diğer Alacaklar (İlişkili Taraflar Dahil)	023			
Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	024			
Uzun Vadeli Depozite Ve Teminatlar	025			
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	026			
Diğer Uzun Vadeli Varlıklar	027			
Toplam Mali Varlıklar (021-027)	030			
Toplam Duran Varlıklar (020+030)	040			
2. Dönen Varlıklar				
Kısa Vadeli Maddi Varlıklar				
Stoklar	041			
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	042			
Toplam Kısa Vadeli Maddi Varlıklar (041+042)	050			
Kısa Vadeli Mali Varlıklar				
Hisse Senetleri Dışında Menkul Kıymetlere Kısa Vadeli Yatırımlar	051			
Hisse Senetleri Ve Diğer Özkaynak Araçlarına Kısa Vadeli Yatırımlar (Öz Kaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımlar)	052			
Depozite Ve Teminatlar	053			
Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	054			
Hazır Değerler	055			
Diğer Kısa Vadeli Aktifler	056			
Toplam Kısa Vadeli Mali Varlıklar (051-056)	060			
Toplam Dönen Varlıklar (050+060)	070			
Toplam Varlıklar (040+070)	080			
II Özkaynaklar Ve Yükümlülükler				
3. Özkaynaklar				
Sermaye	081			
İmtiyazsız Hisse Senetleri	082			
İmtiyazlı Hisse Senetleri	083			

Hisse Senedi İhraç Pirimleri	084			
Geri Satın Alınan Hisse Senetleri	085			
Kar Yedekleri	086			
Aktifleri Yeniden Değerleme Fonu	087			
Dağıtılmamış Karlar	088			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynak Toplamı	090			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	091			
Toplam Özkaynaklar (081-088)	100			
4. Uzun Vadeli Yükümlülükler				
Alınan Depozite Ve Teminatlar	101			
Çıkarılmış Menkul Kıymetler	102			
Finansal (Mali) Borçlar	103			
Ticari Borçlar	104			
Borç ve Gider Karşılıkları	105			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	106			
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	107			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler (101-107)	110			
5. Kısa Vadeli Yükümlülükler				
Alınan Depozite Ve Teminatlar	111			
Çıkarılan Menkul Kıymetler	112			
Finansal (Mali) Borçlar	113			
Ticari Borçlar	114			
Borç ve Gider Karşılıkları	115			
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	116			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler (111-116)	120			
Toplam Yükümlülükler (110+120)	130			
Toplam Özkaynak Ve Yükümlülükler (100+130)	140			

Yönetici:

(İsim, Soyisim)

İmza

Baş Muhasebeci

(İsim, Soyisim)

İmza

Mühür Yeri

3.6.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını yada uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur. (Akdoğan ve Tenker,2010:178)

UMS-1 ile TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standartları gelir tablosu için bir format önermemiştir. Sadece gelir tablosunda olması gereken askeri kalemleri belirtmiştir. Ancak Türkmenistan Maliye Bakanlığı uygulama birliği olması amacıyla gelir tablosu için de format önermiştir. Söz konusu gelir tablosu formatı aşağıdaki gibidir.

Çizelge 3.2. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu Örneği.

KAPSAMLI GELİR TABLOSU
20 __ Yılı için

Hesap (Kalem) İsimleri	Satır Numarası	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
1	2	3	4	5
Hasılat, Satış Gelirleri	010			
Satışların Maliyeti	011			
Bürüt Satış Karı (010 – 011)	012			
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	013			
Genel Yönetim Giderleri	014			
Diğer Faaliyet Gelirleri	015			
Faaliyet Karı/Zararı (012–013–014+015)	020			
Finansal Gelirler	021			
Finansal Giderler	022			
Diğer Faaliyet Dışı Gelirler	023			
Diğer Faaliyet Dışı Giderler	024			
Faaliyet Dışı Kar/Zarar (021 – 022 + 023 – 024)	025			
Vergi Öncesi Kar/Zarar (020 ± 025)	030			
Vergi Karşılığı	031			
Vergi Sonrası Kar/Zarar (30 – 31)	040			
Azınlık Payları	041			
Ana Ortaklık Payları (040 – 041)	050			
Diğer Gelir ve Giderler (Diğer Kapsamlı Gelirler) (061-067 arası toplamı)	060			
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)	061			
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Sınıflandırılması	062			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlardan Elde Edilen Diğer Kapsamlı Kazançlar (Kayıplar)	063			
Kur Çeviri Farkları	064			
Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)	065			
Yeniden Sınıflama Düzeltme Farkı	066			
Diğer Kapsamlı Gelirde Kayıtlara Alınan Gelir ve Giderlerin Vergi Etkisi	067			
Toplam Kapsamlı Gelir (040 + 060)	070			
Azınlık Payları	071			
Ana Ortaklık Payları Toplamı (070 – 071)	080			
Hisse Başına Kazanç (Kar)	090			

Yönetici:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Baş Muhasebeci:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Mühür Yeri

Toplam Karda Diğer Değişiklikler	055								
Geçen Dönemde Ortaklarla (Sahiplerle) Yapılan İşlemler Toplamı (061-064 satırlar toplamı)	060								
Ortakların(sahiplerin) katkıları	061								
Hisse Senedi İhracı	062								
Ödenen Temettü	063								
Diğer Değişiklikler	064								
Cari Dönem 1 Ocak Kalanı (040 + 050 + 060)	070								
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliğin Etkisi	071								
Yeniden Düzenlenmiş Tutar (070 +/- 071)	080								
Toplam Kapsamlı Gelir (100 + 110)	090								
Dönem Karı	100								
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir (111-115 satırlar arası toplamı)	110								
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)	111								
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerlemenin Amortismanı	112								
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerlemesi	113								
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlardan Elde Edilen Diğer Kapsamlı Kazançlar (Kayıplar)	114								
Toplam Karda Diğer Değişiklikler	115								
Cari Dönemde Ortaklarla (Sahiplerle) Yapılan İşlemler Toplamı (121-124 satırlar toplamı)	120								
Ortakların(sahiplerin) katkıları	121								
Hisse Senedi İhracı	122								
Ödenen Temettü	123								
Diğer Değişiklikler	124								
Cari yıl Dönem Sonu Kalanı (080 + 090 + 120)	130								

Yönetici:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Baş Muhasebeci:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Mühür Yeri

3.6.4. Nakit Akış Tablosu Standardı (TMMS-3)

Nakit akış tablosu; bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine, yatırım faaliyetlerine ve finansman faaliyetlerine göre gösteren bir tablodur. Başka bir anlatımla, bir birini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık tutarlarındaki değişmeyi açıklamayı amaçlayan bir tablodur. Bu tablo yardımı ile, dönem içinde işletmenin para tahsilat ve ödemelerini kaynakları ve kullanım yerleri olarak izlemek olanaklı olabilmektedir. (Akdoğan ve Tenker,2010:358)

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır (TMMS-3. Md.6). İşletme faaliyetleri, işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri kapsamaktadır (TMMS-3. Tanımlar). Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların (Duran varlıkların) ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır (TMMS-3. Tanımlar). Finansman faaliyetleri, öz kaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri kapsamaktadır (TMMS-3. Tanımlar).

Nakit akış tablosu UMS-7 ve TMMS-3 de düzenlenmiştir. Söz konusu standartlara göre nakit akış tablosunun önceki dönem nakit akış tablosu ile karşılaştırılarak sunulması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu tablo diğer tablolardan farklı olarak nakit esasına göre düzenlenir. Türkmenistan maliye bakanlığının uygulama birliğinin sağlanması amacıyla önermiş olduğu nakit akış tablosu formatı aşağıdaki gibidir.

Çizelge 3.4. Türkmenistan Maliye Bakanlığı Tarafından Önerilmiş Nakit Akış Tablosu Örneği.

NAKİT AKIŞ TABLOSU (direkt yöntem)
20 __ yıl için

Hesap (Kalem) İsimleri	Satır Numarası	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
1	2	3	4	5
I. İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları				
İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Girişleri (011-016 satırlar arası toplamı)	010			
Net Satışlar	011			
Diğer Esas Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri	012			

Alınana Sipariş Avansları	013			
Olağan (Esas Faaliyet Dışı) Gelir ve Karlar	014			
Alınan Hakediş Gelirleri	015			
Diğer Gelirler	016			
İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (021-027 satır arası)	020			
Satıcılar ve Üreticilere Ödemeler	021			
Verilen Sipariş Avansları	022			
İşçilik giderleri	023			
Ödenen Hakediş Giderleri	024			
Sübvansiyonları, Ödenekleri(grant) Ödemek	025			
Ödenen Vergi ve Yasala Yükümlülükler	026			
Diğer Giderler	027			
İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları Toplamı (010 – 020)	030			
II. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları				
Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (041-050 satırlar arası toplamı)	040			
Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri	041			
Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri	042			
Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri	043			
Hisse Senedi İhraçları	044			
Menkul Kıymet İhraçları	045			
Bağlı Ortaklıklarda Kontrolün Kaybedilmesi Dolayısıyla Nakit Girişleri	046			
Diğer Finansal Araç İhraçları	047			
Alınan Temettüer	048			
Alınan Hakediş Gelirleri	049			
Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişleri	050			
Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (061-069 satırlar arası toplamı)	060			
Maddi Duran Varlık Alışları	061			
Mali Duran Varlık Alışları	062			
Diğer Duran Varlık Alışları	063			
Hisse Senedi Alışları	064			
Menkul Kıymet Alışları	065			
Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar	066			
Diğer Finansal Araç Alışları	067			
Borç Ödemeleri	068			
Diğer Ödemeler	069			
Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları Toplamı (040 – 060)	070			
III. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları				
Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (081-084 satırlar arası toplamı)	080			
Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit	081			
Mali Borçlardan Sağlanan Nakit	082			
Alınan Hakediş Gelirleri	083			
Diğer Nakit Girişleri	084			
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (091-095 satırlar arası toplamı)	090			
Borç Ödemeleri	091			

Ödenen Hakediş Giderleri	092			
Ödenen Temettüleri	093			
Hisse Senedi Sahiplerine Ödemeler	094			
Diğer Nakit Çıktıları	095			
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları Toplamı (080 – 090)	100			
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerlerine Etkileri	110			
Nakit ve Nakit Benzerlerinde Net Artış (+) (Azalış) (-)	120			
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri Mevcudu	130			
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri Mevcudu	140			

Yönetici:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Baş Muhasebeci:

(İsim, Soyisim)

(imza)

Mühür Yeri

4.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE TÜRKMENİSTAN MİLLİ MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

4.1.Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türkmenistan Ticari İşletmeleri İçin Milli Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması

Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları (TMMS) Türkmenistan'ın Muhasebe Kanununun 21. Maddesi ve Türkmenistan Cumhurbaşkanı'nın 9 Temmuz 2010 tarihli, 11139 numaralı kararı doğrultusunda Türkmenistan Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları Maliye Bakanlığının 8 Şubat 2012 tarihli, 12-Ö numaralı kararı ile onaylanmıştır. Bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının 2009 yılı halleri esas alınarak hazırlanmıştır. Ancak UFRS'ler birebir alınmamıştır. Başka bir ifadeyle, kolaylık olması açısından standartların bazı paragrafları kaldırılmış, bazı standartlar ise birleştirilerek bir standart haline getirilmiştir. Yine bazı UFRS'ler ise henüz TMMS'leri haline getirilmemiştir. Ocak 2015 itibariyle tam set UFRS'ler de olup Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarında yer verilmemiş standartlar aşağıdaki gibidir.

- UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- UFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- UFRS 9 Finansal Araçlar
- UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
- UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- UMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
- UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- UMS 33 Hisse Başına Kazanç

Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarında UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standartlarının ayrı ayrı yer alınmamasının nedeni, söz konusu standartların daha önceki versiyonu

(standartı) olan UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı esas alınarak hazırlanmış TMMS-2 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardının yürürlükte olmasıdır.

Yine UFRS 9 Finansal Araçlar ve UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standartları 2009 yılından sonra yürürlüğe girmesi nedeniyle TMMS kapsamına alınmamıştır. TMMS'ler UFRS'lerin 2009 yılı halleri esas alınarak hazırlanmıştır. Daha sonra çıkan UFRS'lere ilişkin henüz bir düzenleme mevcut değildir.

UMS-32 Finansal Araçlar: Sunum standardının önemli yerlerine ise UFRS-7 ve UMS-39 standartları esas alınarak geliştirilen TMMS-16 Finansal Araçlar standardında atıfta bulunmaktadır.

Sonuç olarak bazı UFRS'lerin TMMS'lere alınmasının en önemli nedeni Türkmenistan'da günümüz itibariyle özel sektörün ve dolayısıyla sermaye piyasalarının yeterinde gelişmemiş olmasıdır. Günümüz itibariyle Türkmenistan'da aktif olarak faaliyet gösteren menkul kıymetler borsası bulunmamaktadır. Daha öncede belirtildiği üzere Türkmenistan'da sadece Bankalararası Döviz Borsası ve Devlet Emtia Borsası faaliyet göstermektedir.

Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlar (TMMS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını aşağıdaki gibi karşılaştırmak mümkündür.

Çizelge 4.1 Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ile UFRS'lerin karşılaştırılması.

Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları (TMMS)	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)
TMMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	-	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMMS 2 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	-	UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMMS 3 Nakit Akış Tabloları	-	UMS 7 Nakit Akış Tabloları

TMMS 4 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	-	UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
TMMS 5 İlişkili Taraf Açıklamaları	-	UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMMS 6 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	-	UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMMS 7 Stoklar	-	UMS 2 Stoklar
TMMS 8 Maddi Duran Varlıklar	-	UMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMMS – 9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMMS 10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-	UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMMS 11 Tarımsal Faaliyetler	-	UMS 41 Tarımsal Faaliyetler
TMMS 12 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	-
TMMS 13 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	-
TMMS – 14 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	-	UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMMS 15 İştiraklerdeki Yatırımlar	-	UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMMS 16 Finansal Araçlar	UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMMS 17 Karşılıklar	-	UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMMS 18 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-	UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMMS 19 Gelir Vergileri	-	UMS 12 Gelir Vergileri
TMMS 20 Borçlanma Maliyetleri	-	UMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMMS 21 Hasılat	-	UMS 18 Hasılat
TMMS 22 Kur Değişiminin Etkileri	-	UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMMS 23 Kiralama İşlemleri	-	UMS 17 Kiralama İşlemleri
TMMS 24 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri	-	UMS 11 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri
TMMS 25 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	-	UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
* TMMS 26 İş Ortaklıklarındaki Paylar	* UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar UFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMMS 27 İşletme Birleşmeleri	UFRS 3 İşletme Birleşmeleri	-
TMMS 28 Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarının İlk Kez Uygulanması	UFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması	-

*UFRS 11 "Müşterek Anlaşmalar" ile UFRS 14 "Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar" 1 Ocak 2013 yılında yürürlüğe girmesi ile UMS 31 "İş Ortaklıklarındaki Paylar" yürürlükten kalkmıştır. Ancak Türkmenistan'da Finansal Raporlama Standartlarının henüz tamamı oluşturulmadığından iş

ortaklıklarındaki paylara ilişkin açıklamalar UMS 31 temel alınarak oluşturulan TMMS 26 “ İş Ortaklıklarındaki Paylar” çerçevesinde yürütülmektedir

4.1.1. TMMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması

TMMS 1Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının UMS 1’den en önemli farkı UMS 1 ile UMS 34’ün birleştirilerek tek bir standart haline getirilmiş olmasıdır. Başka bir deyişle, dönem sonu finansal tabloları ile ara dönem finansal tablolarının raporlama standartları birleştirilerek TMMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı haline getirilmiştir.

Diğer değişiklik ise standardın Finansal Durum tablosuyla ilgili paragraflarında yapılmıştır. Buna göre UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 60 – 65. paragraflarında bilançoda raporlanacak bilginin sunuluşunda iki yaklaşım önerilmektedir. Bunlar,

- Dönen/Duran Varlık, Kısa/Uzun Vadeli Yabancı Kaynak sınıflaması ve
- Likidite esaslı sınıflamadır.

Ancak TMMS 1’de bu iki alternatif verilmemiş, doğrudan Dönen/Duran Varlık, Kısa/Uzun Vadeli Yabancı Kaynak modeli önerilmiştir.

Yine bilindiği gibi standart döneme ilişkin kapsamlı karın tek tablo ya da iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümler içerir. Bunlar;

- Tek finansal tablo seçeneğinde, Kapsamlı Gelir Tablosu,
- İki ayrı finansal tablo seçeneğinde ise Dönem Kar/Zarar Sonucu Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu seçenekleridir.

TMMS -1 de sadece tek tablo seçeneği öngörülmüştür. İki ayrı finansal tablo sunma seçeneği standart kapsamına dahil edilmemiştir.

TMMS1’de UMS 1’e göre bir diğer fark ise Kapsamlı Gelir Tablosunda yapılmıştır. Buna göre UMS 1’de Toplam Kapsamlı Gelir Tablosunda durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgilerin açıklanmasına ilişkin paragraflar yer alırken TMMS 1’de durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar kaldırılmıştır.

Yine TMMS 1'de kolaylık olması açısından UMS 1'deki bazı açıklama ve örneklere yer verilmemiştir. Buna örnek olarak finansal tablo kalemlerinin dönemden döneme sunulmuş ve sınıflandırılmasında tutarlılığın olması gerektiğine ilişkin hükümleri içeren 45. paragrafa TMMS 1'de yer verilirken, söz konusu paragrafın açıklama ve örneği niteliğindeki 46. Paragrafa yer verilmemesini göstermek mümkündür. Aynı şekilde UMS 1'de yer alan 52, 115 ve 136A paragrafları TMMS 1'de yer almamaktadır.

TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında Ara Dönem Finansal Tabloların da yılsonunda olduğu gibi tam set raporlama esasına göre hazırlanması öngörülmüştür. Dolayısıyla UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında özet (asgari) set raporlama yönteminin açıklandığı 9,10,11,12 ve 14 paragraflara TMMS-1 de yer verilmemiştir. Ayrıca UMS-1 de anıldığı ve tekrardan kaçınılması amacıyla finansal tablolar setini açıklayan UMS-34'ün 5. paragrafına TMMS-1 de yer verilmemiştir.

Son farklılık ise finansal tablolarla ilgili önemli olaylar ve işlemlerin açıklandığı ve örneklendiği UMS-34'ün 15, 15A, 15B ve 15C paragraflarının TMMS 1'de yer almamış olmasıdır.

4.1.2. TMMS 2 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı ile UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardının Karşılaştırılması.

TMMS 2 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı UMS 27'nin 2009 yılın hali esas alınarak oluşturulmuştur. Ancak iki standart karşılaştırıldığı zaman bazı önemli değişikliklerin olduğunu söylemek mümkündür. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- İki standart karşılaştırıldığı zaman ana ortaklıkların bir işletme üzerindeki kontrol gücünün belirlenmesinde dikkate alınan potansiyel oy haklarına ilişkin hükümlere TMMS 2'de yer verilmemiş olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, ana ortaklığın hangi şartlarda bir işletme üzerinde kontrol gücünü sağlayacağına ilişkin hükümlerin yer aldığı UMS-27'nin 13. paragrafına TMMS 2'de yer verilirken, ana ortaklığın bir işletme üzerinde potansiyel oy hakları vasıtasıyla kontrol gücüne ilişkin hükümleri içeren UMS 27'nin 14,15,16 ve 17 paragraflarına TMMS-2'de yer verilmemiştir.

- İkinci önemli farklılık, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünün kaybedilmesi durumunda izlenmesi öngörülen sürecin açıklandığı UMS-27'nin 33, 34, 35, 36 ve 37 paragraflarına TMMS-2 de yer verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle, TMMS-2 de sadece ana ortaklığın hangi durumlarda bağlı ortaklığı üzerindeki kontrol gücünü kaybedeceğini açıklayan paragraflara yer verilmiştir.
- Son olarak bir ana ortağın, kendi ana ortağı olarak yeni bir işletme kurmak suretiyle grubunu belirli koşulları sağlayacak şekilde yeniden yapılandırması durumunda izlenecek işlemlerin açıklandığı 38B, 38C ve 39 paragraflara TMMS-2 de yer verilmemiştir.

4.1.3.TMMS 3 Nakit Akış Tabloları Standardı ile UMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının Karşılaştırılması

TMMS 3 ile UMS 7'yi karşılaştırdığımız zaman bazı değişikliklerin olduğu görülmektedir. Bunlardan biri TMMS 3'de Yatırım ve Finansman Faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarını raporlanmasında netleştirmeye ilişkin esaslara yer verilirken netleştirmeye ilişkin örneklere yer verilmemiştir. Başka bir anlatımla TMMS 3'de aşağıdaki UMS 7'nin 22. Paragrafı yer alırken,

Aşağıda belirtilen yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları netleştirme esasına göre gösterilebilir:

- (a) İşletme yerine müşterilerin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve ödemeler
- (b) Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları (UMS 7. 22)

Bu paragrafın örneği niteliğindeki 23. paragrafa yer verilmemiştir.

22 (a) Paragrafında belirtilen nakit tahsilatlar ve ödemelere ilişkin örnekler şu şekilde sıralanabilir:

- (a) Bir banka açısından vadesiz mevduat olarak yatırılan ve çekilen paralar,
- (b) Bir aracı kurumun müşterileri adına tuttuğu fonlarla ilgili nakit akışları,
- (c) Mülk sahipleri adına tahsil edilen ve daha sonra bunlara ödenen kiralar.

(b) Paragrafında belirtilen nakit tahsilatlar ve ödemeler verilen avanslar ve yapılan ödemeler olup örnekler şu şekilde sıralanabilir:

- (a) Kredi kartı müşterilerine ilişkin anapara ödemeleri
- (b) Menkul kıymet alım ve satımları ve
- (c) Vadesi üç ay veya daha kısa olan diğer kısa vadeli borçlanmalar (UMS 7.23)

Ayrıca finansal kuruluşların netleştirerek raporlayabilecekleri faaliyetlerine ilişkin örnekleri içeren 24 paragrafa da TMMS 3'de yer verilmemiştir.

Yerli işletmelerin yabancı ülkedeki bağlı şirketlerinin nakit akışlarının yerli paraya çevrilmesi sırasında uygulanacak yöntemlerin açıklandığı UMS-7'nin 26 ve 27 paragraflarına TMMS-3 de yer verilmemiştir.

TMMS 3'ün UMS 7'den bir diğer farklılığı ise faiz ve temettülerin raporlamasına ilişkin açıklamaların olduğu paragraflarda yapılmıştır. Buna göre UMS 7'de faiz ve temettü gelir ve giderlerinin sınıflamasında iki alternatiften birinin seçilebileceği öngörülmektedir. Bu alternatiflerin birincisinde faiz gelirleri ve giderleri ile alınan temettüler dönem kar veya zararına etki ediyorsa işletme faaliyeti olarak raporlanacaktır. İkinci alternatifte ise faiz giderlerinin sağlanan bir finansman maliyeti olduğu için finansman faaliyeti, faiz gelirlerinin ve alınan temettülerin de yapılan yatırımların bir getirisi olduğu için yatırım faaliyeti olması gerektiği şeklindedir. (Karapınar ve Diğerleri) Buna karşılık TMMS 3'de böyle bir alternatif yer almamaktadır. Doğrudan;

- Faiz gelirleri ve giderlerinin, İşletme Faaliyetlerinde
- Alınan temettülerin, Yatırım Faaliyetlerinde ve
- Ödenen temettülerin ise Finansman Faaliyetlerinde raporlanması gerektiği şeklindedir (TMMS 3. 24-26-27).

TMMS 3 ile UMS 7 arasındaki son fark ise Nakit Akış Tablosunun dipnotlarında açıklanması gereken hususları içeren 51 ve 52. paragraflarda yapılmıştır. Söz konusu paragraflara TMMS 3'de yer verilmemiştir.

4.1.4. TMMS 4 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı ile UMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 4 ile UMS 10 karşılaştırıldığı zaman büyük bir kısmının değiştirilmemiş olduğu görülmektedir. Ancak bazı küçük farklılıklarda mevcuttur. Bunlardan biri de finansal tabloların onaylanma ya da onaylanmış sayılacağı tarihlerle ilgili paragraflara Türkmenistan kanunları gereği ilave bir paragraf eklenmiştir. Yani UMS 10'da yer alan 5 ve 6 paragraflara Türkmenistan kanunları gereği aşağıdaki değişiklik ilave edilmiştir.

Bazı durumlarda işletmenin yönetim kurulu Türkmenistan kanunları gereği finansal tablolarını finansal tablo kullanıcılarına sunması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarına verildiği tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilir. (TMMS 4:5c)

Ayrıca UMS 10'da 5 ve 6 paragraflarla ilgili verilen örneklere TMMS 4'de yer verilmemiştir.

4.1.5. TMMS 5 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı ile UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardının Karşılaştırılması

TMMS 5 ile UMS 24 karşılaştırıldığında yine bazı değişikliklerin olduğunu görmek mümkündür. Bunlardan biri de TMMS 5'in 5. paragrafı ile aşağıdaki açıklamanın ilave edilmiş olmasıdır.

Bu standart Devlet kuruluşları dışında bütün ticari işletmeler tarafından kullanılacaktır. (TMMS 5:5).

Oysa UMS 24'de böyle bir kısıtlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardının tanımlar kısmında tanımı verilen "Devlet" ve "Devletle İlişkili İşletme" kavramlarına ve bu kavramlara ilişkin açıklamaların yer aldığı 25, 26 ve 27 paragraflara TMMS-5 de yer verilmemiştir.

Yine bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkili taraf ilişkisinin açıklanmasına yönelik hükümlerin yer aldığı UMS-24 standardının 14, 15 ve 16 paragrafları TMMS-5'e dahil edilmemiştir.

Son olarak standardın daha kolay anlaşılmasının sağlanması amacıyla ilave bilgiler içeren bazı paragraflara TMMS-5 de yer verilmemiştir. Söz konusu paragraflar UMS-24'ün 20 ve 23. paragraflarıdır. Söz konusu 20. paragrafta önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşviklerinin tahsil edilebilir duruma geldiği dönemin kâr/zararında muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. 23. paragrafta ise ilişkili taraf işlemlerinin muvazaasız koşullarda gerçekleştiğine ilişkin açıklamaların, sadece söz konusu koşulların ispatlanabilir olması durumunda yapılması gerektiği belirtilmektedir.

4.1.6. TMMS 6 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ile UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 6 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı esas olarak aynı isimdeki UMS 8 temel alınarak oluşturulmuştur. Ancak iki standart karşılaştırıldığı zaman bazı değişikliklerin olduğu görülmektedir. Söz konusu değişikliklerin en önemlisi standardın muhasebe politikaları kısmında yapılmıştır. Buna göre UMS-8 standardının 19. paragrafında muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanmasında iki yoldan birinin takip edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Söz konusu seçenekler aşağıdaki gibidir.

- a) Bir işletme yeni bir UFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu UFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
- b) İlgili UFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.(UMS 8: 19)

TMMS 6'ya yukarıda yer alan şıkların sadece b) seçeneği dahil edilmiştir. a) seçeneğine yer verilmemiştir. Başka bir ifadeyle TMMS 6'ya göre muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanmasında sadece geriye dönük uygulama yapılabilmektedir.

Ayrıca bu değişiklik dolayısıyla muhasebe politikaları ile ilgili dipnotlarda açıklanacak bilgileri içeren 30 ve 31 paragraflar kaldırılmış, 28 ve 29 paragraflar ise birleştirilerek ve bazı şıkları kaldırılarak aşağıdaki şekilde yer almıştır TMMS 6 da.

Eğer yeni bir standart uygulanmasının cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu hallerde ve yine muhasebe politikalarındaki ihtiyari değişikliklerin cari veya daha önceki dönemlere etkisi olduğu hallerde işletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır.

- a) TMMS'nin başlığı.
- b) Muhasebe politikalarında değişikliğin açıklanması
- c) Mümkün olduğunca, cari ve sunulan her bir önceki dönem ile ilgili düzeltme tutarları, etki eden her bir finansal tablo kalemi için sunulmalı.
- d) Geçmişe dönük uygulama her hangi dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ne şekilde uygulandığı. (TMMS 6: 38).

Son olarak standardın ilave bilgi içeren paragrafları standardın sadeleştirilmesi ve daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla kaldırılmıştır. Söz konusu paragraflar 9, 17, 18 ve 20. paragraflardır.

4.1.7. TMMS 7 Stoklar Standardı ile UMS 2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 7 bazı küçük değişiklikler dışında UMS 2 ile aynıdır, birebir alınmıştır. Bu değişikliklerden biri devlete ait ticari işletmelerin stoklarının değerlendirilmesi konusunda ilave bir paragraf eklenmiştir. Söz konusu paragraf aşağıdaki gibidir.

Devlete ait kamu iktisadi kuruluşların stokları net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilir. Ancak bazı durumlarda Türkmenistan bakanlar kurulu kararı (önerisi) doğrultusunda değerlendirilir (TMMS 7: 7).

İki standart arasında bunun dışında önemli bir değişiklik bulunmamaktadır. Sadece standardın daha kolay anlaşılması amacıyla UMS 2 stoklar standardının bazı paragrafları TMMS 7'de daha çok paragraf şeklinde yer verilmiştir. Buna örnek olarak UMS 2'nin satın alma maliyetlerinin açıklandığı 11 ve dönüştürme maliyetlerinin açıklandığı 12, 13 paragraflarını göstermek mümkündür.

4.1.8. TMMS 8 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 8 Maddi duran varlıklar standardı ile bunun esas alınarak oluşturulduğu UMS 16 karşılaştırıldığı zaman bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- TMMS 8'e maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesine ilişkin açıklamalara ilave bir paragraf eklenmiştir. UMS 16'da yer almayan paragraf aşağıdaki gibidir.

Devlet ticari kuruluşlarına ait maddi duran varlıkların her bir biriminin yararlı ömürleri Türkmenistan'ın bakanlar kurulu tarafından belirlenir (TMMS 8:45).

Paragraftan da anlaşılacağı üzere kamu kuruluşlarına ait maddi duran varlıkların amortisman oranları Türkmenistan'ın bakanlar kurulu kararı ile belirlenmektedir.

- UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının 63. paragrafında anlatılan değer düşüklüğüne ilişkin hükme ve 65-66 paragraflarında açıklanan değer düşüklüğü tazminatına ilişkin hükümlere TMMS 8 de yer verilmemiştir.
- Yine UMS 16 da takas işlemlerin hangi koşulların gerçekleşmesi halinde ticari öze sahip olacağını açıkladığı 25. paragrafta TMMS 8 de yer verilmemiştir.

- Son olarak standardın sadeleştirilmesi ve kolay anlaşılmasının sağlanması amacıyla bazı ilave bilgi içeren paragraflar TMMS 8'e dahil edilmemiştir. Söz konusu paragraflar 4, 9, 18, 28, 46, 47, 48 ve 44 paragrafta yer alan örnektir.

4.1.9. TMMS 9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ile UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 9 ile UMS 38'i karşılaştırdığımız zaman yine bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Bu değişiklikleri şu şekilde açıklamak mümkündür.

TMMS 9'ün UMS 38'den en önemli farklarından biri maddi olmayan duran varlıkların işletme birleşmeleri sonucunda elde edilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 33-41 paragraflara yer verilmemiş olmasıdır.

Bir diğer önemli fark da TMMS 9'da işletme içi yaratılan şerefiyelerle ilgili açıklamaların olduğu 48-50 paragrafların kaldırılmış olmasıdır. Ayrıca TMMS 9'da yukarıda bahsi geçen konularla ilgili dipnotlarda açıklanması öngörülen bilgilerle ilgili paragraflar da kaldırılmıştır. Yani UMS 38'in açıklamalar başlığı altında yer alan 119-124 paragraflara TMMS 9'da yer verilmemiştir.

Bunun dışında TMMS 9'da bazı paragrafların örneği veya açıklaması niteliğindeki paragrafları standardın kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla kaldırılmıştır. Buna örnek olarak söz konusu standardın uygulanmayacağı işlem ve olayların anlatıldığı 3. paragrafı göstermek mümkündür.

Yine işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin hesaplanmasıyla ilgili açıklamaların yapıldığı 65. paragrafın örneğine TMMS 9'da yer verilmemiştir.

4.1.10. TMMS 10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Karşılaştırılması

TMMS-10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı da aynı isimdeki UMS-40 esas alınarak oluşturulmuştur. İki standart karşılaştırıldığında yine bazı önemli

değişikliklerin olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Bilindiği gibi finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler UMS-40 kapsamında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelere TMMS-10'da yer verilmemiştir.
- UMS-40 standardına göre yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde varlığın aktif bir piyasada cari fiyatının olmaması durumunda aşağıdaki bilgi kaynaklarının kullanılmasını önermektedir.
 - 1) Farklı özellik, mekan ve konuma sahip gayrimenkuller için aktif bir piyasada oluşan ve farklılıkları yansıtacak şekilde düzeltilmiş cari fiyatlar,
 - 2) Aktifliği daha düşük piyasalarda oluşan ve işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren meydana gelen ekonomik değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilmiş güncel fiyatlar ve
 - 3) Mevcut bir kira veya benzeri sözleşmenin şartları ve aynı mekan da ve konumda bulunan benzer gayrimenkuller için belirlenmiş cari piyasa kiralari ile desteklenen tahmini ancak güvenilir nakit akımlarının indirgenmiş tutarları ve nakit akımlarının zamanlaması ve tutarındaki belirsizliğe ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan iskonto oranları. (Karapınar ve Diğerleri s.623)

Ancak TMMS 10'da yukarıdaki üçüncü alternatife yer verilmemiştir.
- Yine standardın başta, yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasıyla ilgili başlığında yer alan 71 ve 73 paragraflar olmak üzere 3, 14, ve 31. paragraflara standardın sadeleştirilmesi ve kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla TMMS 10'da yer verilmemiştir.
- Son farklılık ise standardın açıklamalar kısmında yer alan 77 ve 78 paragraflar TMMS 10'a alınmayarak yapılmıştır.

4.1.11.TMMS 11 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Karşılaştırılması

TMMS 11 ile UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı karşılaştırıldığında bir iki değişiklik dışında birebir olduğu görülmektedir. Öncelikle belirtilmesi gereken husus Türkmenistan'da tarımsal ürünlerin üretildiği yerler (tarlalar) ve çiftliklerin çoğu devlete aittir. Dolayısıyla devlet hangi ürünlerin yetiştirileceğini ve hangi fiyatlardan satın alınacağını kendisi belirlemektedir. Ayrıca ürünlerin yetiştirilmesi aşamasında çiftçilere çeşitli teknik ve maddi destekleri yine devlet sağlamaktadır. Dolayısıyla bu standarda devlet adına üretilen veya yetiştirilen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine ilişkin aşağıdaki ilave paragraf eklenmiştir.

Devlet için üretilen canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, devlet tarafından belirlenen fiyatlardan satış maliyeti düşülerek değerlendirilir. (TMMS 11.12)

Bir diğer fark ise TMMS 10'da olduğu gibi tarımsal ürünlerin aktif piyasası olmadığı zaman gerçeğe uygun değerini bulmaya yönelik alternatif yöntemlerden biri olan varlıkların gelecekteki nakit akımlarının belirli bir iskonto oranı ile bugüne indirgenerek bulunduğu yöntemde bu standartta yer verilmemiştir.

Son olarak standardın daha kolay anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla ağırlıklı olarak standardın açıklamalar kısmında olmak üzere bazı paragraflar kaldırılmıştır. Söz konusu paragrafları şöyle sıralamak mümkündür. 4, 44, 45, 46, 51, 52, 53, 55, 56 ve 57. paragraflardır.

4.1.12.TMMS 12 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı ile UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardının Karşılaştırılması

TMMS 12 ile UFRS 6 temel olarak birbiri ile aynıdır. Önemli bir değişiklik söz konusu değildir. Sadece standardın biraz sadeleştirilmesi amacıyla UFRS 6'nın 11 ve 19 paragraflarına TMMS 12'de yer verilmemiştir. Söz konusu 11. paragrafta bir işletmenin maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi durumunda oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini UMS 37'yi esas alarak finansal tablolara yansıtması gerektiği belirtilmektedir. 19. paragrafta ise değer düşüklüğüne uğramış bir araştırma ve değerlendirme varlığının

belirlenmesinde sadece UMS 36'nın 8-17 paragrafları değil, UFRS 6'nın 20. paragraf hükümlerinin de uygulanması gerektiği belirtilmektedir.

4.1.13.TMMS 13 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Standardı ile UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Karşılaştırılması

TMMS 13 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar standardı UFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı esas alınarak hazırlanmıştır. Bu iki standart arasındaki en önemli farklılık TMMS 13 de durdurulan faaliyetlere ilişkin hiçbir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır. Başka bir ifade ile UFRS 5 de yer alan durdurulan faaliyetlerin belirlenmesine ilişkin koşullar, muhasebeleştirme esasları, değerlendirme esasları ve bunlarla ilgili dipnotlarda açıklanması gereken bilgileri içeren bütün paragraflar TMMS 13 kapsamına alınmamıştır.

Ayrıca standardın daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla çoğunluğu standardın açıklamalar kısmında olmak üzere bazı paragraflar kaldırılmıştır. Basitleştirmek amacıyla ve durdurulan faaliyetlere ilişkin kaldırılan paragrafları şöyle sıralamak mümkündür. 4, 5, 5A, 5B, 10, 13, 14, 16, 17, 22 ve 23 dir.

Yine standardın açıklamalar kısmındaki durdurulan faaliyetlerle ilgili dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin anlatıldığı 31, 32, 33, 33A, 34, 35, 36 ve 37 paragraflar da standart kapsamı dışında tutulmuştur.

4.1.14.TMMS 14 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Karşılaştırılması

TMMS 14 standardı esas olarak UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı esas alınarak hazırlanmıştır. Ancak bu iki standart karşılaştırıldığı zaman önemli farklılıkların olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki ve en önemlisi TMMS 14'e nakit yaratan birim ve şerefiyenin defter değerinin belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 66-108 arası paragrafların (UMS 36'daki) dahil edilmemiş olmasıdır. TMMS 14'de söz konusu konularla ilgili, yani nakit yaratan birim ve şerefiyelerin defter değerinin belirlenmesinde ve değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde UMS 36'nın ilgili paragraflarının uygulanmasının gerektiği ayrıca belirtilmiştir.

Ayrıca yukarıdaki kaldırılan konuların devamı niteliğindeki nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali ile ilgili açıklamaların verildiği 122-123 paragraflar ve yine şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali ile ilgili 124-125 paragraflar da TMMS 14 de yer verilmemiştir.

Bir diğer farklılık ise standardın daha kolay anlaşılabilirliğinin sağlanması amacıyla bazı paragraflar kaldırılmıştır. Bunlara örnek olarak standardın içeriğini oluşturan konuların, paragraflar arasında nasıl bölündüğünün açıklandığı 7, 58, 65 ve 109. paragrafları göstermek mümkündür. Yine sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarının ölçülmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 24. paragraf da standart kapsamına alınmamıştır. Ayrıca nakit üreten varlığın yada birimin kullanım değerinin belirlenmesinde gerekli olan gelecekteki nakit akışlarının nasıl tahmin edileceğiyle ilgili bilgilerin açıklandığı 41-49 ve 51-54 paragraflarda TMMS 14 kapsamı dışında tutulmuştur.

Son değişiklik ise standardın açıklamalar kısmında yapılmıştır. Buna göre Şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarlarının ölçülmesinde kullanılan tahminlerle ilgili açıklanması gerekenlerin yer aldığı 130-136 paragraflar da standarda dahil edilmemiştir.

4.1.15.TMMS 15 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı ile UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 15 iştiraklerdeki yatırımlar standardı UMS 28 esas alınarak hazırlanmış ve büyük bir bölümü de değiştirilmeden alınmıştır. Ancak bazı küçük değişiklikler de mevcuttur. Söz konusu değişikliklerden biride standardın iştiraklerde değer düşüklüğünün tespitine ilişkin açıklamaların olduğu 42. maddesinde yapılmıştır. Buna göre standart iştiraklerin değerlemesinde UMS 36 hükümlerinin uygulanması gerektiğini ifade eder. Başka bir deyişle, yatırımlarda değer düşüklüğü olabileceği durumlarda yatırımın geri kazanılabilir tutarı (kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanı) ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri tek bir varlık gibi test edilmesi gerekir. Bunu yaparken standart yatırımın

kullanım değerinin belirlenmesinde işletme tarafından aşağıdaki tahminlerin yapılmasını öngörür.

(a) İştirakin veya iş ortaklığının, söz konusu iştirakin veya iş ortaklığının faaliyetlerinden sağlanacak nakit akımları ve nihai olarak yatırımın elden çıkartılması ile elde edilecek kazançlar da dahil olmak üzere, gelecekte gerçekleşmesi beklenen tahmini nakit akımlarının bugünkü değerinden kendisine düşen pay ya da

(b) İştirakten alınacak kâr paylarından ve nihai olarak yatırımın elden çıkarılmasından kaynaklanması beklenen gelecekteki tahmini nakit akımlarının bugünkü değerinden kendisine düşen pay. (UMS 28:42).

Yukarıdaki tahminlere TMMS 15 de yer verilmemiştir. Sadece değerlendirme yöntemi olarak UMS 36 hükümleri uygulanması gerektiği belirtilmiş yapılması gereken tahminler belirtilmemiştir.

Diğer bir değişiklik işletmenin elinde potansiyel oy hakkının olması durumunda bunların nasıl değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda açıklamalar içeren 12 ve 15 paragraflarda yapılmış olup söz konusu paragraflara TMMS 15 de yer verilmemiştir.

Bir diğer değişiklik ise standardın özkaynak yönteminin uygulanması kısmında yapılmıştır. Buna göre bir işletmenin iştiraki veya iş ortaklığındaki yatırımını, bir girişim sermayesi kuruluşu veya fon, yatırım ortaklığı ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzeri işletmeler yoluyla dolaylı olarak yada bu işletmelerce doğrudan elde tutulması durumunda yatırımların nasıl değerlendirilmesine ilişkin açıklamaların olduğu 18 ve 19 paragraflara TMMS 15 de yer verilmemiştir. Son olarak standardın açıklamalar kısmında yer alan 39 ve 40. Paragraflara TMMS15 de yer verilmemiştir.

4.1.16.TMMS 16 Finansal Araçlar Standardı ile UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ve UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standartlarının Karşılaştırılması

Bilindiği gibi finansal araçlarla ilgili standartlar UMS 32 ve UMS 39 ile UFRS 7 ve daha sonra yürürlüğe giren UFRS 9 standartlarıdır. Bunlardan UMS 32 Finansal Araçlar; Sunum standardı daima UMS 39 Finansal Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değerleme) standardı ile birlikte kullanılmaktadır.

Başka bir deyişle UMS 32 standardının temel ilkeleri aynı zamanda UMS 39 standardının da temel ilkeleridir. UFRS 7 Finansal Araçlar; Açıklamalar standardı ise finansal tablolar ve eklerinde açıklanması gereken hususlara açıklık getirmektedir. Dolayısıyla TMMS 16 standardı UMS 39 ve UFRS 7 esas alınarak tek bir standart haline getirilmiştir. UFRS 9 Finansal Araçlar standardı ise daha sonra yürürlüğe girdiği için henüz TMMS haline getirilmemiştir.

TMMS 16 Finansal Araçlar standardına UMS 39 standardının UMS 32'ye atıfta bulunduğu düzenlemeler de olduğu gibi dahil edilmiştir. Örneğin UMS 39 standardının tanımlar kısmındaki 8. paragrafında UMS 32'nin 11. paragrafına atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla TMMS 16 da söz konusu 11. paragrafa tamamıyla yer verilmiştir.

TMMS 16 Finansal Araçlar ile UMS 39 Finansal Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme Standartlarının Karşılaştırılması

Söz konusu iki standart karşılaştırıldığı zaman TMMS 16'ya UMS 39'un büyük bir bölümünün alınmamış olduğu görülmektedir. Bunlardan biri de TMMS 16'ya türev finansal araçlarla ilgili hiçbir düzenlemenin alınmamış olmasıdır. Buna örnek olarak UMS 39 standardının saklı (gömülü) türev ürünleri ile ilgili hükümlerin yer aldığı 10, 11, 11A, 12 ve 13. paragrafların ve yine türev ürünlerinin yeniden sınıflandırılmasıyla ilgili bilgilerin açıklandığı 50. paragrafın a) şikkını ve 50A paragraflarını göstermek mümkündür. Yine

- Finansal riskten korunmayla ilgili açıklamaların olduğu 71- 88 arası paragraflar
- Gerçeğe uygun değer riskinden korunmayla ilgili hükümlerin olduğu 89-94 arası paragraflar
- Nakit akış riskinden korunmayla ilgili 95-101 arası paragraflar
- Net yatırım riskinden korunmayla ilgili 102. paragraf ve
- Ek – A Uygulama Rehberi

TMMS 16 kapsamına alınmamıştır.

TMMS 16 Finansal Araçlar ile UFRS 7 Finansal Araçlar; Açıklamalar Standartlarının Karşılaştırılması

TMMS 16 ile UFRS 7 karşılaştırıldığında da yine UMS 39'dan TMMS 16'ya dahil edilmemiş yukarıdaki konularla ilgili UFRS 7 de açıklanması öngörülen bilgilerin TMMS 16 standardına dahil edilmediği görülmektedir. Bunları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür. UFRS 7 de yer alan

- Finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyine ilişkin açıklamaların yer aldığı 31-35 arası paragraflar
- Kredi riskine ilişkin 36-38 arası paragraflar
- Likidite riskine ilişkin 39. paragraf
- Piyasa riskine ilişkin 40-42 paragraflar
- Finansal varlıkların devredilmesi dolayısıyla açıklanacak bilgileri içeren 42A-42G arası paragraflar ve
- EK – A Terimlere ilişkin tanımlar ve EK – B Uygulama Rehberi

paragraflar ve ekler TMMS 16 da yer verilmemiştir.

Ayrıca UFRS 7'nin 13A, 13B, 13C, 13D, 13E ve 13F bentlerinde açıklanan finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirmesine ilişkin bilgiler TMMS 16 kapsamı dışında tutulmuştur.

4.1.17.TMMS 17 Karşılıklar Standardı ile UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 17'de diğer standartlarda olduğu gibi uluslararası finansal raporlama standartları (UMS 37) esas alınarak oluşturulmuş standarttır. TMMS 17 ile UMS 37 karşılaştırıldığı zaman yine bazı önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Bu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Standartla ilgili en önemli değişiklik UMS 37 standardında yer alan koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin bütün düzenlemelerin TMMS 17'ye dahil edilmeyerek yapılmıştır. Başka bir ifade ile UMS 37 de yer alan koşullu borçlara ilişkin 27-30 ve koşullu varlıklara ilişkin 31-35 paragraflara TMMS 17'de yer verilmemiştir.

Diğer bir değişiklik ise standartta yer alan yeniden sınıflandırma konusunda yapılmıştır. Yani UMS 37'de yer alan yeniden yapılandırmaya ilişkin hükümlerin olduğu 70-83 paragraflara TMMS 17'de yer verilmemiştir.

Yine uzun vadeli karşılıkların iskonto edilmiş değerinin tespitine ilişkin hükümlerin yer aldığı 45, 46 ve 47 paragraflara TMMS 17'de yer verilmemiştir. Arıca standardın daha anlaşılır olmasını sağlamak amacıyla veya gereksiz görülen ilave açıklamaların olduğu paragraflar TMMS 17 kapsamı dışında tutulmuştur. Söz konusu TMMS 17'ye dahil edilmemiş paragrafları şöyle sıralamak mümkündür. 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 20, 21, 22, 40 ve 41.

Son değişiklik ise standardın Açıklamalar bölümünde yapılmıştır. Buna göre ağırlıklı olarak yukarıdaki kaldırılmış konularla ilgili dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin açıklandığı 85-92 paragraflar TMMS 17'ye dahil edilmemiştir.

4.1.18.TMMS 18 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Karşılaştırılması

TMMS 18 esasen UMS 19 temel alınarak hazırlanmış standarttır. Ancak iki standart karşılaştırıldığı zaman UMS 19'un büyük bölümünün TMMS-18'e dahil edilmemiş olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- 1) "İş ilişkisi sonrasında sağlanmış faydalar; tanımlanmış katkı payları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farklar" başlığı altında açıklanan farklar (26-49. paragraflar arasındaki açıklamalar) TMMS-18'e dahil edilmemiştir.
- 2) İş ilişkileri sonrasında sağlanan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin açıklamaların olduğu 55-158 paragraflar arası TMMS-18'e dahil edilmemiştir.
- 3) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin açıklamaların olduğu 153-158 arası paragraflarda yine TMMS-18 kapsamına alınmamıştır.
- 4) "Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar" ve "Tanımlanmış katkı planları" bölümlerinin isimleri değiştirilerek sırasıyla "Çalışanlara sağlanan faydalar" ve "Devlet sosyal güvenlik kurumuna ödemeler" yapılmıştır.
- 5) Bazı ilave bilgi içeren paragraflar ise standardın daha da sadeleştirilmesi amacıyla kaldırılmıştır. Söz konusu paragraflara örnek olarak 3 ve 12.

paragrafları göstermek mümkündür. Ayrıca yukarıdaki kaldırılan bölümlerle ilgili standardın tanımlar ve açıklamalar kısımlarındaki paragraflarda standart kapsamından çıkarılmıştır.

- 6) Son olarak TMMS-18'in iş ilişkilerinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar bölümünde UMS -19'dan farklı olarak Türkmenistan'ın ilgili kanunları çerçevesinde faydaların borç ya da gider olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Görüldüğü gibi TMMS 19'da çalışanlara sağlanan faydalar kısa vadeli ve uzun vadeli şeklinde ayrıma tabi tutulmamıştır. Ayrıca çalışanlara olan bütün yükümlülüklerin iskonto edilmeden muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. Yine standartta tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planı gibi iki alternatif yöntem de söz konusu değildir. Bunun yerine işverenlerin işçilerle ilgili katkı paylarını doğrudan devlet sosyal güvenlik kurumuna yatırmaları gerektiği, öngörülmüştür. Yani bütün riskin devredildiği tamamlanmış katkı planı modeli benimsenmiştir.

Sonuç olarak UMS 19 ve TMMS 18 de yer alan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin bölümleri aşağıdaki gibi karşılaştırmak mümkündür.

<u>UMS19 ana konuları</u>	<u>TMMS 18 ana konuları</u>
1.Hizmet süresinde sağlanan kısa vadeli faydalar	1.Çalışanlara sağlanan faydalar
2.Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar	2.Devlet sosyal güvenlik kurumuna ödemeler
3.Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar	3. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar
4. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar	

4.1.19.TMMS 19 Gelir Vergileri Standardı ile UMS 12 Gelir Vergileri Standardının Karşılaştırılması

TMMS 19 Gelir Vergileri standardı ile UMS 12 karşılaştırıldığı zaman yine bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Söz konusu değişikliklerin en önemlisi, UMS-12 standardının "Bağlı ortaklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki paylar" başlığı altında açıklanan hükümlere TMMS-19 da yer

verilmemiş olmasıdır. Söz konusu konulara ilişkin maddeleri şöyle sıralamak mümkündür 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44 ve 45.

Standarttaki bir diğer önemli farklılık da şerefiyelerle ilgili açıklamalarda yapılmıştır. Yani şerefiyenin nasıl ortaya çıktığı, muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin konular TMMS 19'a dahil edilmemiştir. Standartta kaldırılan söz konusu paragraflar 21, 21A, 21B, ve 32A dır.

Yine TMMS 19'da geçici farkların nasıl ortaya çıktığına ilişkin örneklerin yer verildiği 18. paragrafa, ve yine bir varlığın veya borcun ilk muhasebeleştirildiği sırada meydana gelebilecek geçici farklara ilişkin bilgilerin açıklandığı 22 ve 23. paragraflara yer verilmemiştir. Standartla ilgili diğer bazı farklılıkları ise aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- İşletme birleşmelerinden doğan ertelenmiş vergilere ilişkin açıklamaların olduğu 66, 67, ve 68 paragraflara,
- Hisseye dayalı ödeme işlemlerinden doğan dönem vergisi ve ertelenmiş vergilerle ilgili açıklamaları içeren 68A, 68B ve 68C paragraflara,
- Ağırlıklı olarak yukarıdaki kaldırılmış konularla ilgili dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin açıklandığı 87, 87A, 87B, 87C ve 88 paragraflara,
- Ve son olarak standartta yer alan örneklerin hiç birine,

TMMS 19'da yer verilmemiştir.

4.1.20.TMMS 20 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının Karşılaştırılması

TMMS 20 ile UMS 23 karşılaştırıldığı zaman küçük bir değişiklik dışında aynı olduğu görülmektedir. Bu değişiklik, özellikli varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda izlenecek yolun açıklandığı 16. paragrafta yapılmış olup söz konusu paragraf TMMS 20'ye dahil edilmemiştir.

Ayrıca standardın bazı paragraflarındaki örneklere TMMS 20'de yer verilmemiştir. Söz konusu paragraflar 11, 19 ve 25. paragraflardır.

4.1.21.TMMS 21 Hasılat Standardı ile UMS 18 Hasılat Standardının Karşılaştırılması

TMMS 21 Hasılat standardı da diğer standartlar gibi aynı isimdeki uluslararası finansal raporlama standardı esas alınarak oluşturulmuştur. İki standart karşılaştırıldığı zaman bazı önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikler standardın sadeleştirilmesi ve daha kolay anlaşılmasını (uygulanmasını) sağlamak amacıyla yapılmış olup aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Bilindiği üzere UMS 18'in en önemli yeniliklerinden biri vadeli satışlarda veya alışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının mal satış veya alış bedelinden ayrı olarak faiz geliri veya faiz gideri şeklinde raporlanması gereğidir. Başka bir ifadeyle, UMS 18'in 11. paragrafına göre eğer bir anlaşma finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm taksitlerin emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir şeklindedir. TMMS 21'e söz konusu 11. paragraf dahil edilmemiştir. Yani vadeli satışlarda nominal değer emsal faiz oranı ile net şimdiki değerine indirgenmesine ve emsal faiz oranının tespitine ilişkin hükümler TMMS 21'e dahil edilmemiştir.
- Standartla ilgili diğer farklılık, standardın her bir işleme ayrı ayrı uygulanması gerektiğinin açıklandığı 13. paragrafta yapılmıştır. Buna göre iki farklı işlemin bir arada yapılması durumunda ayrıştırılarak raporlanması gerekmektedir. Bu bilgileri içeren 13. paragraf TMMS 21'e dahil edilmemiştir.
- Faiz içeren menkul kıymet elde bulundurulması durumunda menkul kıymetin ediniminden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin faiz tahakkuklarının nasıl raporlanması gerektiğine ilişkin açıklamaları içeren UMS 18'in 32. paragrafına TMMS 21' de yer verilmemiştir.
- Bunların dışında UMS 18' in 3, 4 ve 5 paragrafları da standardın basitleştirilmesi amacıyla TMMS 21 kapsamına alınmamıştır. Söz konusu paragraflardan 3. paragraf işletmelerin elinde bulundurduğu mallara ilişkin açıklamaları, 4. paragraf hizmet sunumuna ilişkin açıklamaları, 5. paragraf ise faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerine ilişkin açıklamaları içerir.

- Standartla ilgili son değişiklik, standardın açıklamalar bölümünde yer alan 36. paragrafta yapılmıştır. Söz konusu paragrafta işletmenin koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını UMS 37 hükümlerine göre açıklaması öngörülmektedir. Bu paragrafın kaldırılmasının nedeni, koşullu borçlara ve koşullu varlıklara ilişkin hükümlerin TMMS 17(UMS 37) standardın da dahil edilmemiş olmasıdır.

4.1.22.TMMS 22 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Karşılaştırılması

TMMS 22 Kur Değişiminin Etkileri standardı da esas olarak UMS 21 temel alınarak oluşturulmuş standarttır. Ancak iki standart karşılaştırıldığı zaman önemli değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Bilindiği gibi UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ağırlıklı olarak yabancı parayla ilgili günlük işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda değerlemesi, yerli para cinsinden düzenlenmiş mali tabloların yabancı para cinsine çevrilmesi ve yabancı para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesi konularını açıklamaktadır. Buna karşılık TMMS 22 ağırlıklı olarak günlük işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda değerlemesi konusunu açıklamaktadır. Bunun dışındaki yerli para cinsinden düzenlenmiş mali tabloların yabancı para cinsine çevrilmesi ve yabancı para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesi konularına ilişkin açıklamalara TMMS 22’de yer verilmemiştir. Çeşitli işlemler dolayısıyla mali tabloların yerli para biriminden yabancı para birimine veya tam tersine çevrilmesi gerektiği durumlarda ise UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı hükümlerinin uygulanması gerektiği TMMS 22’nin 3. maddesinde belirtilmiştir.

İki standart karşılaştırıldığında aşağıdaki değişikliklerin olduğu görülmüştür.

- Bir işletmenin mali tablolarının hazırlanmasında ve günlük işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılması gereken geçerli para biriminin tespitine ilişkin açıklamaların olduğu 9, 10, 11, 12, 13 ve 14. paragraflar TMMS 22’ye dahil edilmemiştir. TMMS 22’de doğrudan Türkmenistan’ın milli para birimi olan Türkmen Manat’ının kullanılması öngörülmüştür.
- Yine yurt dışındaki işletmeye yapılan net yatırımlardan kastın ne olduğunun açıklandığı 15 ve 15A paragrafları da TMMS 22’ye alınmamıştır.

- Geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda uygulanması gereken hükümlerin açıklandığı 35, 36 ve 37 paragraflara TMMS 22'de yer verilmemiştir.
- Yukarıda da bahsedildiği üzere yerli para birimine göre düzenlenmiş mali tabloların yabancı para birimine veya yabancı para birimi ile düzenlenmiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesine ilişkin hükümler ve dolayısıyla bunlara ek olarak açıklanan finansal tabloların birleştirilmesinde kullanılan konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemlerine ilişkin hükümlerin olduğu 38-47 paragraflara TMMS 22'de yer verilmemiştir. Bu konularda UMS 21 hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.
- Diğer bir değişiklik ise yurt dışındaki işletmenin elden çıkarılması konusuna ilişkin açıklamalar TMMS 22'ye dahil edilmeyerek yapılmıştır. Bu konuya ilişkin kaldırılmış paragraflar 48, 48A, 48B, 48C, 48D ve 49 paragraflardır.
- Son olarak UMS 21'in Açıklamalar kısmında yer alan 53, 54, 55, 56 ve 57 paragraflarına TMMS 22'de yer verilmemiştir.

4.1.23.TMMS 23 Kiralama İşlemleri Standardı ile UMS 17 Kiralama İşlemleri Standardının Karşılaştırılması

TMMS 23 ile UMS 17 karşılaştırıldığında yine bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Bu değişikliklerden biri de kiralamaya konu olan varlıkların kalıntı değerleriyle ilgilidir. Yani TMMS 23'e finansal kiralama sözleşmelerinde garanti edilmiş yada garanti edilmemiş kalıntı değerlerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine ilişkin hükümler dahil edilmemiştir. Söz konusu UMS-17'ye dahil edilmeyen paragraflar 28, 41, 42 ve 44 paragraflardır.

Diğer bir önemli farklılık ise askeri kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının belirlenmesiyle ilgili hükümlerde yapılmıştır. Buna göre uluslararası muhasebe standartları kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında zımni faiz oranı, bu oran tespit edilememesi durumunda ise borçlanma faiz oranının kullanılması gerektiğini belirtmektedir. TMMS 23 ise kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında finansal kiralama sözleşmesinde yer alan faiz oranının kullanılması gerektiği yönündedir. Bu

faiz oranının kira sözleşmesinde belirtilmediği durumlarda borçlanma faiz oranının kullanılabilmesi TMMS 23'e dahil edilmemiştir.

Yine söz konusu standartta şartlı finansal kiralama işlemleriyle ilgili hükümlere yer verilmemiştir.

Son değişiklik ise standardın açıklamalar (dipnotlar) kısmında yapılmıştır. Buna göre standarttan kaldırılan yukarıda bahsedilen konularla ilgili dipnotlarda açıklanması gerekenler de standart kapsamı dışında tutulmuştur. Örneğin standardın 47. paragrafının aşağıdaki şıkları TMMS 23'e dahil edilmemiştir.

c) Kiraya verene ait garanti edilmemiş kalıntı değer.

d) Tahsil edilemeyen asgari kira alacaklarına ilişkin ayrılan birikmiş karşılık.

e) İlgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları.

Ayrıca açıklamalar bölümünden 32, 48 ve 57. paragraflarda TMMS-23'e dahil edilmemiştir.

4.1.24. TMMS 24 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri Standardı ile UMS 11 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri Standardının Karşılaştırılması

TMMS 24 İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri standardı ile aynı isimdeki UMS 11 karşılaştırıldığı zaman küçük birkaç değişiklik dışında aynı olduğu görülmektedir. Söz konusu değişikliklerden biri inşaat sözleşmelerinin bölünmesi ve birleştirilmesiyle ilgili konuda yapılmıştır. Yani UMS 24'e göre müşteriler istediklerinde veya gerekli olduğunda bir inşaat sözleşmesine ek bir varlığın inşaatını ekleyerek söz konusu inşaat sözleşmesinin içeriğini değiştirebilmektedirler. Bu durumla ilgili, ek varlığın inşaatının ayrı bir sözleşme olarak mı yoksa daha önceki sözleşmeyle birlikte mi değerlendirileceğine ilişkin açıklamaların yer aldığı 10. paragrafta TMMS 24'de yer verilmemiştir.

Yine standartta yer alan inşaat sözleşmelerinin hem tek bir varlık inşası hem de birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası şeklinde olabileceğine ilişkin açıklamaların olduğu 4. paragrafta TMMS 24'de yer verilmemiştir.

UMS 11'de sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi başlığı altında yer alan iki paragraf TMMS 24'de yer verilmemiştir. Söz konusu

paragraflardan birincisi 29. paragraf olup, bir işletmenin güvenilir bir sözleşme yapabilmesi için hangi kriterleri göz önünde tutması gerektiği açıklamaktadır. Bunlardan ikincisi olan 35. paragraf ise sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda izlenmesi gereken yolu açıklamaktadır.

Standarttaki son değişiklik ise dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin açıklandığı “Açıklamalar” başlığı altında yapılmıştır. Bu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Hakkeşlerle ilgili açıklanacak bilgileri içeren 41. Paragraf
- Net alacak tutarının açıklandığı 43. Paragraf
- Bütüt yükümlülük tutarının açıklandığı 44. Paragraf
- Varsa işletmelerin koşullu yükümlülük ve varlıklarının nasıl açıklanması gerektiğiyle ilgili bilgilerin yer aldığı 45. paragraflar,

TMMS 24 kapsamı dışında tutulmuştur.

4.1.25.TMMS 25 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardı ile UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardının Karşılaştırılması

Bu iki standart karşılaştırıldığında iki önemli değişikliğin yapıldığı görülmektedir. Bunlardan biri varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal durum tablosunda sunulmasında alternatif yöntem olan varlığın defter değerinden indirilerek raporlama yöntemine ilişkin düzenlemeler TMMS 25'e dahil edilmemiştir. TMMS 25'de sadece teşviklerin bilançoda ertelenmiş gelir olarak raporlanması yöntemi öngörülmüştür. Dolayısıyla UMS 20'de yer alan 24. paragrafın bir kısmı ve 25, 26, 30, 31 paragraflara TMMS 25'de yer verilmemiştir.

Diğer bir önemli değişiklik de standardın devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaların olduğu paragraflarda yapılmıştır. Buna göre standardın 13. maddesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar teşviklerin kar yada zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviklerin bir veya daha fazla dönemde kar yada zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır. TMMS 25'de

sermaye yaklaşımı standart kapsamına alınmamıştır. Yani UMS 20'nin 13 ve 14 maddeleri TMMS 25'e dahil edilmemiştir.

Standartla ilgili son değişiklik ise standardın sadeleştirilmesi veya daha anlaşılır olması amacıyla yapılmıştır. Buna göre UMS 20'nin 6, 10A, ve 11 paragrafları TMMS 25'e dahil edilmemiştir.

4.1.26.TMMS 26 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardının Karşılaştırılması

UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve UFRS 14 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standartlarının 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle yürürlükten kaldırılmıştır. TMMS'lerin tümü UFRS'lerin 2009 halleri esas alınarak hazırlandığı için TMMS 26, UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı esas alınarak hazırlanmıştır.

Söz konusu iki standart karşılaştırıldığı zaman bazı önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Bu değişikliklerin en önemlisi müşterek kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilme yöntemlerinde yapılmıştır. Buna göre TMMS 26 da müşterek kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesinde alternatif yöntem olan özkaynak yöntemine (38-41 paragraflara) yer verilmemiştir. Doğrudan oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır.

Diğer farklılık ise standardın daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla yapılmış olup aşağıdaki gibidir.

- Bireysel finansal tablolar ve özkaynak yöntemine ilişkin açıklamaların olduğu 4, 5, 6, 45B, 46 ve 47. paragraflara ve
- İş ortaklığındaki payların yatırımcının finansal tablolarında raporlanmasına ilişkin açıklamanın olduğu 51. paragrafta TMMS 26 da yer verilmemiştir.

Standartla ilgili son değişiklik ise standardın açıklamalar bölümünde yapılmıştır. Buna göre ortak girişimcilerin finansal tablo dipnotlarında açıklaması gereken koşullu yükümlülük tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı 54. paragraf TMMS 26 kapsamı dışında tutulmuştur.

4.1.27.TMMS 27 İşletme Birleşmeleri Standardı ile UFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardının Karşılaştırılması

TMMS-27 İşletme Birleşmeleri Standardı da diğer standartlar gibi aynı isimdeki UFRS-3 esas alınarak oluşturulmuştur. Söz konusu standartlar arasında bazı önemli farklılıklar bulunmakla birlikte aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Bilindiği gibi UFRS 3'de işletme birleşmelerinde başlıca iki yaklaşımın olduğu belirtilmektedir. Bunlar varlık alımı şeklinde ve ortaklık haklarının alımı şeklinde gerçekleşen işletme birleşmeleridir. UFRS 3'ün 21. paragrafında açıklanan sermaye payları (hisse) değişimine dayanan işletme birleştirme yöntemine TMMS 27'de yer verilmemiştir.
- UFRS 3'ün edinilen işletmenin koşullu yükümlülüklerine ilişkin hükümlerinin olduğu 47, 48, 49 ve 50 paragraflarına TMMS 27'de yer verilmemiştir. Söz konusu paragraflarda koşullu yükümlülüklerin güvenilir şekilde gerçeğe uygunluğunun belirlenmesine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.
- İşletme birleşmelerinin dönem sonlarında henüz tam olarak tamamlanmamış olması dolayısıyla finansal tablolarda yer alan geçici tutarların muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaların olduğu 61-62 paragraflara ve yine başlangıç muhasebe işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılan düzeltmelere ilişkin açıklamaların olduğu 63-64 paragraflara TMMS 27'de yer verilmemiştir.
- Yine dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin açıklandığı, ağırlıklı olarak da yukarıdaki standarttan kaldırılan konularla ilgili açıklanması gerekenleri içeren 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76 ve 77 paragraflara TMMS 27'de yer verilmemiştir.
- Son olarak standardın ekleri olan EK-A Terimlere ilişkin açıklamalar ve EK-B Tamamlayıcı uygulamalara TMMS 27'de yer erilmemiştir.

4.1.28.TMMS 28 Türkmenistan Milli Muhasebe Standartlarının İlk Kez Uygulanması Standardı ile UFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması Standartlarının Karşılaştırılması

TMMS 28 esas itibariyle UFRS 1 standardı temel alınarak oluşturulmuştur. Ancak iki standart karşılaştırıldığı zaman birçok önemli değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Bağılı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar için tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamayı içeren 31. paragrafa
- Petrol ve gaz varlıkları için tahmini maliyetin kullanımıyla ilgili açıklama içeren 31A paragrafa
- Tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamaların olduğu 31B paragrafa
- Aşırı oranda yüksek enflasyondan sonra tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamaların olduğu 31C paragrafa
- Ara dönem finansal raporlamaya ilişkin açıklamaların olduğu 32 ve 33 paragraflara
- Diğer UFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnaları içeren EK-B
- İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler konusunda açıklamaların olduğu EK-C
- Diğer UFRS'lerden muafiyetler konusunda açıklamalar içeren EK-D'nin D5, D6, D7, D8 ve D19 maddeleri dışında kalan maddelerine
- UFRS'den kısa vadeli muafiyetlere ilişkin açıklamaları içeren EK-E'ye TMMS 28 de yer verilmemiştir.

Yukarıdaki eksikliklerin nedeninin diğer standartlarda yapılan değişiklikler dolayısıyla bu standardın da onlarla uyumlu olmasını sağlamak amacıyla yapıldığı standartta ayrıca belirtilmiştir.

4.2. Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı İle Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standardının Karşılaştırılması

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temel itibariyle borsaya kote işletmeler için geliştirilmiştir. Ancak bu tür işletmeler sayı olarak dünya ekonomisinin küçük bir bölümünü oluşturmaktadırlar. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) ise, dünya ekonomisinin temel taşı niteliğindedirler. Dolayısıyla, ülke ekonomilerinin entegre hale gelmesinin yolu KOBİ'ler için ortak standartlar uygulanmasından geçmektedir. (Karapınar ve diğerleri,2012). Bu düşünce ile, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, birçok ülkede küçük ve orta ölçekli işletmeler, özel işletmeler ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan

işletmelerde dahil olmak üzere çeşitli şekillerde adlandırılan işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarına ve diğer finansal raporlamalarına uygulanması için ayrı bir standart oluşturmuş ve yayınlamıştır. Söz konusu standart, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs) olup temmuz 2009 tarihinde yayınlanmıştır.

KOBİ'ler için UFRS incelendiğinde, tam set UFRS'lerin önemli kısımlarının alındığı, birden çok uygulama yöntemi sunan standartlardaki kolay yöntemlerin seçilerek KOBİ'ler için UFRS kapsamına alındığı görülmektedir. Dolayısıyla Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları (KOBİ TMMS) da ağırlıklı olarak tam set TMMS'ı esas alınarak oluşturulmuş ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal raporlama Standartları (KOBİ UFRS) ile uyumlaştırılmıştır. Aynı ismi taşıyan tam set TMMS alınmış ve KOBİ'ler için UFRS'na uygun gelecek şekilde düzeltmeler yapılmıştır. Dolayısıyla tam set TMMS'ı ile tam set UFRS'ler arasındaki farklılıklar KOBİ'ler için TMMS'ları için de geçerli olmaktadır.

Söz konusu standart Türkmenistan Maliye bakanlığı tarafından hazırlanmış ve 01Nisan 2013 tarihli, 57-Ö numaralı kararı ile onanmıştır. 01.01.2014 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir. Ayrıca bazı bölümlerin adları bazı bölümlerin ise sıralaması KOBİ'ler için UFRS 'den farklılaştırılmıştır. KOBİ UFRS 35 bölümden oluşmasına karşılık çeşitli birleştirmeler ve çıkarmalar (kaldırmalar) sonucunda KOBİ TMMS'dı 28 bölümden oluşmuştur. KOBİ TMMS'lar ile KOBİ UFRS'nin bölümlerini aşağıdaki tabloda olduğu gibi karşılaştırmak mümkündür.

Çizelge 4.2. KOBİ'ler için Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı ile KOBİ UFRS bölümlerinin karşılaştırılması

KOBİ TMMS Bölümleri	KOBİ UFRS Bölümleri
1. Bölüm: Genel Hükümler	1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2. Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu	3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu 4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu 5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve

	Gelir Tablosu 6. Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu 8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları
3. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
4. Bölüm: Nakit Akış Tablosu	7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu
5. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
6. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları
7. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	10. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
8. Bölüm Stoklar	13. Bölüm: Stoklar
9. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar
10. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	18. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar
11. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	16. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
12. Bölüm: Özellikli Faaliyetler	34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler
13. Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	27. Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar
15. Bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar	15. Bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar
16. Bölüm Finansal Araçlar	11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar 12. Bölüm: Diğer Finansal Araçlar
17. Bölüm: Karşılıklar	21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
18. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
19. Bölüm: Gelir Vergileri	29. Bölüm: Gelir Vergileri
20. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri
21. Bölüm: Hasılat	23. Bölüm: Hasılat
22. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri	30. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

23. Bölüm: Kiralamalar	20. Bölüm: Kiralamalar
24. Bölüm: Devlet Teşvikleri	24. Bölüm: Devlet Teşvikleri
25. Bölüm: Borçlar ve Özkaynaklar	22. Bölüm: Borçlar ve Özkaynaklar
26. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
27. Bölüm: KOBİ TMMS'na Geçiş	35. Bölüm: KOBİ UFRS'ye Geçiş
28. Bölüm: Yürürlük Tarihi	-

KOBİ TMMS ile KOBİ UFRS karşılaştırıldığı zaman tam set UFRS'de olduğu gibi birçok önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Bu değişiklikleri standardın uygulama kolaylığı sağlanması amacıyla bazı ilave bilgi içeren paragrafların (örneğin, bazı açıklama örneklerinin alınmamış olması) ve bölüm eklerinin (21 ve 22. bölüm ekleri) kaldırılması, standardın bazı bölümlerinin birleştirilerek tek bölüm haline getirilmesi ve bazı bölümlerinin ise KOBİ TMMS'a dahil edilmemesi şeklinde özetlemek mümkündür.

KOBİ TMMS'a dahil edilmemiş bölümler KOBİ UFRS'nin 2, 26 ve 31 bölümleri olan, Kavramlar ve Genel İlkeler, Hisse Bazlı Ödemeler ve Yüksek Enflasyon bölümleridir. Bu bölümlerden Kavramlar ve Genel İlkeler bölümünün içeriği Türkmenistan'da faaliyet gösteren şirketler için hazırlanan "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" isimli yönetmenlikte açıklandığı için kaldırılmıştır. Hatırlanacağı üzere diğer iki bölüm tam set TMMS'na da dahil edilmemişti.

Bölümlere ilişkin tanımlar tam set standartlarda olduğu gibi her bölümün başına eklenmiştir.

KOBİ TMMS ile KOBİ UFRS bölümleri arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

KOBİ'ler için UFRS'nin birinci bölümünün ismi "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler" den "Genel Hükümler" olarak değiştirilmiştir. Bölümün içeriğinde fazla

değişiklik yapılmamış sadece söz konusu standardın Türkmenistan'ın Muhasebe Kanunu çerçevesinde oluşturulduğunu belirten açıklama eklenmiştir.

Daha önce de bahsedildiği üzere KOBİ'ler için TMMS'ı ağırlıklı olarak tam set TMMS'ı esas alınarak oluşturulmuştur. Bu nedenle KOBİ'ler için TMMS'nin ikinci bölümü olan Finansal Tabloların Sunuluşu bölümü aynı ismi taşıyan tam set TMMS 1 esas alınarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla KOBİ'ler için UFRS'nin Finansal Tabloların Sunuluşu, Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu ve Finansal Tablo Dipnotları bölümleri birleştirilerek tek bölüm haline getirilmiştir.

Diğer bir deyişle, KOBİ UFRS'nin 3, 4, 5, 6 ve 8. bölümleri Finansal Tabloların Sunuluşu başlığı altında birleştirilerek KOBİ TMMS'nin 2. bölümü oluşturulmuştur.

Söz konusu bölümler karşılaştırıldığında farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- KOBİ'ler için UFRS'de finansal durum tablosunda raporlanacak bilgilerin sunuluşunda iki yaklaşım önerilmektedir. Bunlar
 - Dönem/Duran Varlık, Kısa/Uzun Vadeli Yabancı Kaynak sınıflaması ve
 - Likidite esaslı sınıflandırmadır.

KOBİ TMMS'in 2. bölümüne de tam set TMMS 1de olduğu gibi Likidite esaslı yaklaşıma ilişkin hükümler dahil edilmemiştir. Doğrudan Dönem/Duran Varlık, Kısa/Uzun Vadeli Yabancı Kaynak yaklaşımı öngörülmüştür.

- Bilindiği gibi standart döneme ilişkin kapsamlı karın tek tablo yada iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümler içerir. Bunlar;
 - Tek finansal tablo seçeneğinde, Kapsamlı Gelir Tablosu
 - İki ayrı finansal tablo seçeneğinde ise Dönem Kar/Zarar Sonucu Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu seçenekleri mevcuttur.

KOBİ TMMS'da sadece tek tablo seçeneği öngörülmüştür. İki ayrı finansal tablo sunma seçeneği standart kapsamına dahil edilmemiştir.

- Ayrıca Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlanan durdurulan faaliyetlere ilişkin hükümler de standart kapsamına alınmamıştır.

- Özkaynak Değişim Tablosuna ilişkin değişiklik ise KOBİ UFRS'de düzenlenen Gelir ve Dağıtılmamış Karlar tablosu KOBİ TMMS'na dahil edilmeyerek yapılmıştır. Başka bir deyişle, belirli şartların gerçekleşmesi halinde toplam kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablolarının yerine düzenlenmesi öngörülen Gelir ve Dağıtılmamış Karlar tablosu KOBİ TMMS'da düzenlenmemiştir.
- Diğer bir değişiklik ise KOBİ TMMS'nin 2. bölümü olan Finansal Tabloların Sunuluşu bölümünde ara dönem finansal tabloların düzenlenmiş olmasıdır. Bunun nedeni söz konusu bölümün tam set TMMS-1 esas alınarak oluşturulmuş olmasıdır. Bilindiği gibi tam set TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı UMS 1 ve UMS 34 birleştirilerek oluşturulmuştur.

Değişikliklerden de anlaşılacağı üzere tam set TMMS'ları ile UFRS arasındaki değişiklikler KOBİ'ler için standartta da geçerlidir.

Standartta diğer birleştirme ise Finansal Araçlar bölümlerinde yapılmıştır. Buna göre KOBİ UFRS'nin Temel Finansal Araçlar bölümü ile Diğer Finansal Araçlar bölümü birleştirilerek KOBİ TMMS'nin 16. bölümü olan Finansal Araçlar bölümü haline getirilmiştir. Bu bölümler karşılaştırıldığında aşağıdaki farklılıklar görülmektedir.

- Finansal araçların temel ve diğer finansal araçlar olarak sınıflandırılmasına ilişkin hükümler standart kapsamından kaldırılmıştır.
- KOBİ'ler için UFRS'nin 12. bölümünde açıklanan Finansal Riskten Korunma Muhasebesi konusu standart kapsamına alınmamıştır. Finansal riskten korunmaya ilişkin açıklamalar tam set standart kapsamına da alınmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 4. bölümü olan Nakit Akışlar Tablosu ile aynı ismi taşıyan KOBİ UFRS'nin 7. bölümü karşılaştırıldığı zaman iki farklılık görülmektedir. Söz konusu farklılıkların birincisi tam set TMMS 3 de olduğu gibi faiz ve temettü gelir ve giderlerinin nakit akış tablosunun hangi faaliyet bölümünde raporlanacağı ile ilgilidir. Buna göre KOBİ UFRS'de faiz ve temettü gelir ve giderlerinin sınıflamasında iki alternatif öngörülmektedir. Bu alternatiflerin birincisinde faiz gelirleri ve giderleri ile alınan temettüler dönem kar veya zararına etki ediyorsa işletme faaliyeti olarak raporlanacaktır. İkinci alternatifte ise faiz giderlerinin sağlanan bir finansman maliyeti olduğu için finansman faaliyeti, faiz gelirlerinin ve

alınan temettülerin de yapılan yatırımların bir getirisi olduğu için yatırım faaliyeti olması gerektiği şeklindedir. (Karapınar ve Diğerleri).

Buna karşılık KOBİ TMMS'nin nakit akışı bölümünde söz konusu iki alternatifte yer verilmemiştir. Doğrudan;

- Faiz gelirleri ve giderlerinin, İşletme Faaliyetlerinde
- Alınan temettülerin, Yatırım Faaliyetlerinde ve
- Ödenen temettülerin ise Finansman Faaliyetlerinde

raporlanması öngörülmüştür.

Standarttaki ikinci farklılık ise yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akışlar konusunda yapılmıştır. Buna göre standart yurt dışındaki bir bağlı ortaklığa ait nakit akışlarını gerçekleştikleri tarihteki döviz kurları üzerinden raporlayan işletmenin geçerli para birimine çevrilmesini öngörmektedir (KOBİ UFRS: 7.12). KOBİ TMMS'da söz konusu açıklamaya yer verilmemiştir.

Konsolide ve bireysel finansal tablolara ilişkin KOBİ TMMS ile KOBİ UFRS'nin bölümleri karşılaştırıldığı zaman bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Yukarıdaki, bölümlerin karşılaştırıldığı tablodan da anlaşılacağı üzere KOBİ TMMS'da tam set standartların sıralaması esas alındığı için KOBİ UFRS'nin 9. bölümü KOBİ TMMS'da 3. sırada yer verilmiştir.
- Bölümde yer alan özel amaçlı işletmelerin tanımına, söz konusu işletmelerin hangi koşullarda ana ortaklığın kontrolü altında olacağına ve konsolide finansal tablolarda raporlanıp raporlanmayacağına ilişkin açıklamaların olduğu 9.10, 9.11 ve 9.12 paragraflara KOBİ TMMS'nin konsolide ve bireysel finansal tablolar bölümünde yer verilmemiştir.
- Yine bileşik finansal tablolara ilişkin açıklamaların olduğu 9.28, 9.29 ve 9.30 paragraflar KOBİ TMMS'na dahil edilmemiştir.
- Son olarak bazı paragraflar standart bölümünün basitleştirilmesi amacıyla kaldırılmıştır. Bu paragraflar 9.6, 9.7 ve 9.9 paragraflardır.

KOBİ TMMS'nin 5. bölümü olan Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar bölümü ile KOBİ UFRS'nin aynı ismi taşıyan 32. bölümü karşılaştırıldığı zaman küçük bir farklılık dışında birebir alınmış olduğu görülmektedir.

Söz konusu değişiklik raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların örneklerinin yer aldığı 32.7 paragrafın b) fıkkında yapılmıştır. Sözü edilen fıktta raporlama tarihinden sonra fakat finansal tabloların yayınlanmasından önce, davanın lehte sonuçlanması neticesinde bir alacağın doğması durumunda izlenecek yol açıklanmakta olup söz konusu açıklamalara KOBİ TMMS'nin ilgili bölümünde yer verilmemiştir.

KOBİ TMMS'nin 6. bölümü İlişkili Taraf Açıklamaları ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 33. bölümü karşılaştırıldığı zaman küçük birkaç değişiklik dışında aynı olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür

- KOBİ TMMS'nin ilişkili taraf açıklamaları bölümü tam set TMMS-5 esas alınarak oluşturulduğu için KOBİ TMMS'nin aynı bölümüne standartta yer alan tanımların tamamı ilave edilmiştir.
- Ayrıca tam set UMS 24 standardında yer verilip KOBİ UFRS'de yer verilmemiş olan ilişkili taraf açıklamalarının amacına ilişkin paragraflar KOBİ TMMS da yer verilmiştir. Yani UMS 24'ün 5 ve 6 paragrafları KOBİ TMMS'nin 6. bölümüne ilave edilmiştir.
- Son olarak KOBİ UFRS'nin ilişkili taraf açıklamaları bölümünün açıklamalar kısmında yer alan 33.8, 33.11 ve 33.13 maddeleri aynı isimdeki KOBİ TMMS'da yer verilmemiştir. Söz konusu paragraflarda KOBİ'lere özgü ilişkili taraf işlemlerine ilişkin örnekler ve ilişkili taraf işlemlerinin açıklanmasından muaf tutulan işletme çeşitleri hakkında açıklamalar yer almaktadır.

KOBİ TMMS'nin 7. bölümü, Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar bölümü aynı isimdeki tam set TMMS-6 esas alınarak hazırlanmıştır ve hiçbir değişiklik yapılmamıştır(birebir alınmıştır). Dolayısıyla tam set UMS-8 ile TMMS-6 arasındaki değişiklikler KOBİ TMMS'nin Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar bölümü için de geçerlidir.

KOBİ TMMS'nin 8. bölümü Stoklar ile KOBİ UFRS'nin Stoklar bölümü karşılaştırıldığı zaman küçük bir değişiklik dışında birebir olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklik, bölümün maliyet hesaplama yöntemlerinin açıklandığı paragraflara tam set UMS-2'den ilave paragraf şeklinde gerçekleşmiştir. Bu paragraflar KOBİ UFRS'de yer verilmemiş olan UMS-2'nin 24 ve 27 paragrafları olup KOBİ TMMS'nin stoklar bölümüne ilave edilmiştir. Söz konusu paragraflarda maliyet hesaplama yöntemleri olan ilk giren ilk çıkar yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve gerçek parti maliyeti yöntemlerine ilişkin tanımlar ve açıklamalar yer almaktadır.

KOBİ TMMS'nin 9. bölümü Maddi Duran Varlıklar ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 17. bölümü karşılaştırıldığı zaman iki bölüm arasında önemli değişikliğin olmadığı görülmektedir. Sadece tam set Maddi Duran Varlıklar standardından bazı paragraflar ilave edilmiş ve değer düşüklüğü tazminatına ilişkin açıklama içeren KOBİ UFRS'nin 17.25 paragrafı KOBİ TMMS'nin 9. bölümüne dahil edilmemiştir. Söz konusu ilave paragraflar bölümün maliyet unsurları ve amortisman yöntemleri kısımlarına yapılmıştır ve aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Doğrudan maliyete yüklenebilen maliyet çeşitlerinin açıklandığı 266. paragraf (UMS-16'nın 17. paragrafı) ilave edilmiştir.
- Bir maddi duran varlık kalemi yönetimin amaçları doğrultusunda gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren varlığın defter değerine dahil edilemeyecek maliyetlerin açıklandığı 268 paragraf (UMS-16'nın 20. paragrafı) ilave edilmiştir.
- Tam set standardında olduğu gibi amortisman yöntemleri 284, 285 ve 286 paragraflarda ayrı ayrı açıklanmıştır.

KOBİ TMMS'nin 10. bölümü olan Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar bölümü aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 18. bölümünden birebir alınmıştır. Sadece itfa yöntemlerinin açıklandığı paragraflara aşağıdaki ilave paragraf eklenmiştir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri söylenebilir (KOBİ TMMS: 319).

KOBİ TMMS'nin 11. bölümü olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 16. bölümünden birebir, hiçbir değişiklik yapılmadan alınmıştır.

KOBİ TMMS'nin 12. bölümü Özellikli Faaliyetler ile KOBİ UFRS'nin aynı isimdeki 34. bölümü karşılaştırıldığı zaman iki önemli değişikliğin olduğu görülmektedir. Söz konusu değişikliklerden biri tam set TMMS-11 Tarımsal Faaliyetler standardında olduğu gibi devlet adına üretilen veya yetiştirilen canlı varlıkların değerlemesine ilişkin aşağıdaki ilave paragraf eklenmiştir.

Devlet için üretilen canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, devlet tarafından belirlenen fiyatlardan satış maliyeti düşülerek değerlendirilir. (TMMS 11.12)

Diğer değişiklik ise KOBİ UFRS'nin 34.6 paragrafının d) şıkkı ile ilgili olup söz konusu şık KOBİ TMMS'nin özellikli faaliyetler bölümüne dahil edilmemiştir. Söz konusu d) şıkta canlı varlığın işlem gördüğü aktif bir piyasasının olmadığı durumda varlığın gerçeğe uygun değerinin, varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi suretiyle bulunması gerektiği anlatılmaktadır.

KOBİ TMMS'nin 13. bölümü Varlıklarda Değer Düşüklüğü ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 27. bölümü karşılaştırıldığı zaman tam set TMMS -14 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında olduğu gibi önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Hatırlanacağı üzere tam set TMMS-14'de nakit yaratan birim ve şerefiyenin defter değerinin belirlenmesi, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ve nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin konularda UMS-36 hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmişti. Aynı şekilde, KOBİ TMMS'nin 13. bölümünde de nakit yaratan birim ve şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile nakit yaratan birimin değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin konularda KOBİ UFRS'nin 27. bölümü olan varlıklarda değer düşüklüğü bölümünün hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Bölümle ilgili bunun haricinde bir değişiklik bulunmamaktadır.

KOBİ TMMS'nin 14. bölümü İştirakteki Yatırımlar aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 14. bölümünden birebir alınmıştır. İki bölüm arasında hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 15. bölümü İş Ortaklıklarındaki Paylar aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 15. bölümünden birebir alınmıştır. İki bölüm arasında hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 17. bölümü Karşılıklar ile KOBİ UFRS'nin 21. bölümü Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar karşılaştırıldığı zaman birkaç önemli değişikliğin olduğu görülmüştür. Söz konusu değişikliklerin en önemlisi tam set TMMS-17'de olduğu gibi standardın koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin hükümlerinin KOBİ TMMS'nin 17. bölümüne de dahil edilmemiş olmasıdır.

Diğer önemli değişiklik, paranın zaman değerine ilişkin açıklamaların olduğu 21.7 ve 21.11 paragraflarda yapılmıştır. Yani karşılıkların ilk ölçümü ve sonraki ölçümü sırasında paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda bunun nasıl, hangi iskonto oranı ile hesaplanacağı ve nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin açıklamalar KOBİ TMMS'na dahil edilmemiştir.

Diğer bir değişiklik ise bölümün 21.6 paragrafında yapılmıştır. Söz konusu paragrafta karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için gerekli koşullardan biri olan "Raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması" koşuluna ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu paragraf KOBİ TMMS'nin 17. Bölümüne dahil edilmemiştir.

Son farklılık bölümün ek bölümünde yapılmıştır. Yani karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin uygulama rehberi isimli bölüm eki KOBİ TMMS'na alınmamıştır.

KOBİ TMMS 18. bölümü Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 28. bölümü karşılaştırıldığı zaman önemli değişikliklerin olduğu görülmektedir. Söz konusu bölüm aynı isimdeki tam set TMMS esas alınarak

hazırlandığı için TMMS-18 ile UMS- 19 arasındaki farklılıklar bu bölüm içinde geçerlidir. Bölümle ilgili farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- “Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar” ve “Tanımlanmış katkı planları” bölümlerinin isimleri değiştirilerek sırasıyla “Çalışanlara sağlanan faydalar” ve “Devlet sosyal güvenlik kurumuna ödemeler” yapılmıştır.
- Tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planlarının ayrımı konusu KOBİ TMMS’nin 18. bölümüne dahil edilmemiştir.
- Tanımlanmış fayda planları yöntemi standart kapsamına alınmamıştır.
- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar konusu standart kapsamına alınmamıştır.
- Son olarak KOBİ TMMS-18. bölümünün işten çıkarma tazminatları konusunda KOBİ UFRS’nin 28. bölümünden farklı olarak Türkmenistan’ın ilgili kanunları çerçevesinde faydaların borç ya da gider olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.
- Ayrıca yukarıdaki kaldırılan konularla ilgili bölümün açıklamalar kısmındaki paragraflarda standart kapsamından çıkarılmıştır.

Buna göre KOBİ TMMS ile KOBİ UFRS’nin çalışanlara sağlanan faydalar bölümünün konularını aşağıdaki gibi karşılaştırmak mümkündür.

KOBİ UFRS 28’in ana konuları

- 1.Hizmet süresinde sağlanan kısa vadeli faydalar
- 2.Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar
- 3.Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar
4. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar

KOBİ TMMS 18’in ana konuları

- 1.Çalışanlara sağlanan faydalar
- 2.Devlet sosyal güvenlik kurumuna ödemeler
3. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar

KOBİ TMMS’nin 19. bölümü Gelir Vergileri ile KOBİ UFRS’nin aynı isimdeki 29. bölümü karşılaştırıldığı zaman iki küçük değişiklik dışında birebir olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılıklardan biri vergiye esas değer belirlenmesine ilişkin açıklamalarda yapılmıştır. Buna göre KOBİ TMMS’nin 19. bölümünde vergiye esas değer Türkmenistan’daki yürürlükte olan kanunlar dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği öngörülmüştür.

Diğer bir farklılık ise netleştirmeye ilişkin açıklamaların olduğu 29.29 paragrafta yapılmış olup netleştirmeye ilişkin tam set TMMS-19'da yer alan paragraflara KOBİ TMMS'nin gelir vergileri bölümünde de yer verilmiştir. Dolayısıyla KOBİ TMMS'nin 19. bölümünde netleştirme konusu KOBİ UFRS'nin aynı bölümüne kıyasla daha ayrıntılı açıklanmıştır.

KOBİ TMMS'nin 20. bölümü Borçlanma Maliyetleri aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 25. bölümünden birebir alınmıştır. İki bölüm arasında hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 21. bölümü Hasılat, bazı küçük değişiklikler dışında aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 23. bölümü ile aynıdır. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- KOBİ TMMS'nin Hasılat bölümüne ertelenen ödemelere ilişkin açıklamaların olduğu KOBİ UFRS'nin 23.5 paragrafı dahil edilmemiştir. Başka bir ifadeyle, KOBİ UFRS'nin hasılat bölümüne göre vadeli satışlarda satış hasılatı, ödemelerin bugünkü değeri olarak hesaplanarak kayda alınacaktır. Ayrıca vade farklarının ilgili olduğu dönemlere faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu uygulama KOBİ TMMS'nin 21. bölümüne dahil edilmemiştir.
- KOBİ UFRS'nin 23.8 ve 23.9 paragraflarında açıklanan hasılat doğuran işlemlerin belirlenmesine ilişkin açıklamalar KOBİ TMMS'na dahil edilmemiştir.
- Son olarak KOBİ UFRS'nin hasılat bölümünün sonunda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler başlıklı ek KOBİ TMMS'na dahil edilmemiştir.

KOBİ TMMS'nin 22. bölümü Yabancı Para Çevrim İşlemler ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 30. bölümü karşılaştırıldığı zaman tam set TMMS 22 ile UMS 21'in karşılaştırılmasında olduğu gibi önemli değişiklikler olduğu görülmektedir. Hatırlanacağı üzere tam set TMMS 22'de ağırlıklı olarak günlük yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonlarında değerlemesi konusuna yer verilmişti. Bunu dışındaki yerli para cinsinden düzenlenmiş mali tabloların yabancı

para cinsine çevrilmesi ve yabancı para birimi üzerinden düzenlemiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesi konularına ilişkin açıklamalara TMMS 22'de yer verilmemiştir. Söz konusu konulara ilişkin işlemlerde UMS 21 hükümlerinin dikkate alınması gerektiği de belirtilmişti.

KOBİ TMMS'nin yabancı para çevrim işlemleri bölümünde de yukarıdaki konularda ya KOBİ UFRS'nin 30. bölümü yada UMS 21 hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür.

Bunlara ilave olarak tam set TMMS 22'de olduğu gibi geçerli para biriminin belirlenmesine, yurt dışındaki işletmeye yapılan net yatırım tutarının belirlenmesine ve geçerli para biriminde değişiklik olduğu durumlarda yapılması gerekenlerin açıklandığı paragraflara KOBİ TMMS'nin 22. bölümünde de yer verilmemiştir.

KOBİ TMMS'nin 23. bölümü Kiralamalar ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 20. bölümü karşılaştırıldığı zaman tam set standartlarında yapılan değişikliklerin KOBİ TMMS'da da geçerli olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- KOBİ UFRS'nin kiralamalar bölümünde kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında zımni faiz oranının kullanılması öngörülmüştür. KOBİ TMMS'nin 23. bölümünde ise kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında finansal kiralama sözleşmesinde yer alan faiz oranının kullanılması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu oranın sözleşmede belirtilmediği durumlarda borçlanma faiz oranının kullanılabileceğine ilişkin açıklamaya yer verilmemiştir. Yani, kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında borçlanma faiz oranının kullanılmasına ilişkin açıklama standart kapsamına alınmamıştır.
- KOBİ UFRS'nin 20.17 ve 20.19 paragraflarında kiralamadaki toplam brüt yatırımın hesaplanmasında ve dolayısıyla garanti edilmemiş kalıntı değere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. KOBİ TMMS'nin aynı bölümünde ise garanti edilmemiş kalıntı değere ilişkin açıklama yer almamaktadır.

- KOBİ UFRS'nin 20.20, 20.21 ve 20.22 paragraflarında üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. KOBİ TMMS'nin 23. bölümünde bu konulara yer verilmemiştir.
- Son olarak faaliyet kiralamaalarında kiraya verenin kira gelirlerinin ve kiracının kira giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaları içeren KOBİ UFRS'nin 20.15 ve 20.25 paragraflarının b) şıkları KOBİ TMMS'nin faaliyet kiralamaaları bölümüne dahil edilmemiştir.

KOBİ TMMS'nin 24. bölümü Devlet Teşvikleri aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 24. bölümünden birebir alınmıştır. İki bölüm arasında hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 25. bölümü Borçlar ve Özkaynaklar ile aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 22. bölümü karşılaştırıldığı zaman bazı küçük değişikliklerin olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- KOBİ UFRS'nin Borçlar ve Özkaynaklar bölümünün 22.13, 22.14 ve 22.15 paragraflarında dönüştürülebilir borç veya benzer bileşik finansal araçlara ilişkin açıklamalar yer almaktadır. KOBİ TMMS'nin aynı bölümünde söz konusu açıklamalara yer verilmemiştir. Dolayısıyla konunun açıklama örneğini oluşturan "İhraç edilen dönüştürülebilir borcun muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek" isimli bölüm ekine KOBİ TMMS'da yer verilmemiştir.
- KOBİ UFRS'nin 22.12 paragrafında açıklanan payların aktifleştirilmesi veya bedelsiz pay verilmesi ve pay bölümlerine ilişkin açıklamalara KOBİ TMMS'da yer verilmemiştir.
- Son olarak opsiyonların, hakların ve teminatların satışına ilişkin açıklamaların olduğu KOBİ UFRS'nin 22.11 paragrafına da KOBİ TMMS'da yer verilmemiştir.

KOBİ TMMS'nin 26. bölümü İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye aynı isimdeki KOBİ UFRS'nin 19. bölümünden birebir alınmıştır. İki bölüm arasında hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

KOBİ TMMS'nin 27. bölümü KOBİ TMMS'na Geçiş ile KOBİ UFRS'nin 35. bölümü KOBİ UFRS'ye Geçiş arasında KOBİ TMMS'na dahil edilmemiş bölüm ve konularla ilgili iki değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler aşağıdaki gibidir.

- Standardın ilk uygulandığı sırada finansal tabloların hazırlanmasında yararlanılabilecek muafiyetlerin açıkladığı 35.10 paragrafının b) ve g) şıkları KOBİ TMMS'nin 27. bölümüne dahil edilmemiştir. 35.10 b) de KOBİ TMMS'na dahil edilmemiş hisse bazlı ödemeler bölümü, g) de ise bileşik finansal araçlarla ilgili açıklamalar yer almaktadır.
- KOBİ UFRS'nin ilk uygulanması sırasında finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin muhasebeleştirilmelerin geriye dönük olarak değiştirilmemesi gerektiğinin açıklandığı 35.9 paragrafın b) şıkkı KOBİ TMMS'na dahil edilmemiştir. Söz konusu 35.9 paragrafının b) şıkkında finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Hatırlanacağı üzere KOBİ UFRS'nin diğer finansal araçlar bölümünde açıklanan finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin açıklamalar KOBİ TMMS'nin finansal araçlar bölümüne dahil edilmemişti.

KOBİ TMMS'nin 28. bölümünde standardın yürürlük tarihi ve değişikliklere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

5. SONUÇ

Son yıllarda dünyada birçok ülke tarafından benimsenen uluslararası finansal raporlama standartlarına, yönelik çalışmalar, Sovyetler Birliğinin dağılmasıyla bağımsızlığına yeniden kavuşan Türkiye Cumhuriyetlerinde başlamış ve devam etmektedir. Bilindiği üzere UFRS'ler ülkeler tarafından ya birebir kabul edilmekte ya da UFRS'leri esas alan ulusal standartlar geliştirilerek kısmen kabul edilmektedir. Aynı şekilde bazı Türkiye Cumhuriyetlerinde büyük, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde UFRS'ler aşamalı olarak birebir kabul edilirken bazı ülkelerde ise UFRS'leri temel alan Milli Muhasebe Standartları geliştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyetlerde geçiş çalışmaları incelendiği zaman bazı ülkelerde uluslararası finansal raporlama standartları birebir uygulanıyor olarak görünmesine karşılık standartlarla ilgili bazı konularda farklılıkların olduğu görülmektedir. Örneğin, Özbekistan Cumhuriyetinde daha öncede belirtildiği üzere sadece bankalar UFRS'lere göre raporlama yapmaktadır. Ancak söz konusu uygulamada tam set UFRS'lerden tahvil ve hisse senetleri yatırımlarının değerlendirilmesi, kredi değer düşüklüğü/zararı ölçümü, kredi maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi, ertelenen gelir vergisi, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve konsolidasyon konularında farklılıklar bulunmaktadır. Buna karşılık Türkiye Cumhuriyetinde ise uluslararası finansal raporlama standartlarının çevirisi niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartlarını, tam set olarak kabul edilmiş ve belirli işlemlere yönelik olarak uygulaması zorunlu tutulmuştur. Çalışmamızın ana konusunu oluşturan Türkmenistan Cumhuriyetinde ise banka ve kredi kurumları hariç bütün ticari ve kamu kurumlarında UFRS'ler temel alınarak oluşturulan Milli Muhasebe Standartları uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, banka ve kredi kurumları 01 Ocak 2011 tarihinden itibaren mali tablolarını UFRS'lere uygun olarak hazırlamaktadırlar. Diğer ticari işletmeler ise 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla aşamalı(büyük işletmeler), 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren ise tamamen tam set UFRS ile uyumlaştırılmış Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları ve Kobi UFRS esas alınarak geliştirilen Kobi'ler için Milli Muhasebe Standardını uygulamaya başlamışlardır. Kamu kurumları ise Kamu Kurumları Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak oluşturulan Kamu Kurumları için Milli Muhasebe Standartlarını 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulamaya başlamışlardır. Ayrıca son yıllarda Türkmenistan Muhasebe Kanunu başta olmak üzere neredeyse

bütün düzenlemeler (Muhasebe Hesap Planı, Belge Çeşitlerini Kullanmak Hakkında Düzenleme vd.) UFRS gerekleri esas alınarak yeniden düzenlenmiştir.

İncelememizde, tam set UFRS'ler ile Ticari İşletmeler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları karşılaştırıldığı zaman önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Söz konusu farklılıklar kolaylık olması açısından standartların bazı paragraflarının kaldırılması veya Türkmenistan Mevzuatı gereği ilave paragrafların eklenmesi, bazı standartların ise birleştirilerek tek bir standart haline getirilmesi şeklinde gerçekleşmiştir. Örneğin UMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile UMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standartları birleştirilerek TMMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı haline getirilmiştir.

Tam set UFRS ile TMMS'ları arasındaki diğer önemli farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- UMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında Finansal Durum Tablosunun sunumunda alternatif yöntem olan Likidite Esaslı Sınıflandırma yöntemine TMMS-1'de yer verilmemiştir.
- Yine UMS-1'de Dönem Kar/Zarar Tablosunun sunumunda tek tablo veya iki tablo seçeneği önerilmesine karşılık TMMS-1'de sadece tek tablo seçeneğine yer verilmiştir.
- UMS-1'de yer alan Durdurulan Faaliyetlerin raporlamasına ilişkin hükümlere TMMS-1'de yer verilmemiştir.
- UMS-34'ün 9,10,11,12, ve 14 paragraflarında yer alan Özet (Asgari) Set Raporlama yöntemine TMMS-1'de yer verilmemiştir.
- Ana Ortaklığın bir işletme üzerindeki kontrol gücünün belirlenmesinde dikkate alınan potansiyel oy haklarına ilişkin hükümler içeren UMS-27'nin 14,15,16 ve 17 paragraflarına TMMS-2'de yer verilmemiştir.
- UMS-7 ile TMMS-3 arasındaki en önemli farklılık ise faiz ve temettülerin raporlanmasına ilişkin paragraflarda yapılmıştır. Bilindiği üzere UMS-7'de faiz ve temettü gider ve gelirlerinin sınıflamasında iki alternatif önerilmektedir. Buna karşılık TMMS-3'de söz konusu iki alternatife yer verilmemiş, doğrudan faiz gelirleri ve giderlerinin işletme faaliyetlerinde, alınan temettülerin, yatırım faaliyetlerinde ve ödenen temettülerin ise finansman Faaliyetlerinde raporlanması önerilmiştir.

- UMS-10 ile TMMS-4 arasındaki en önemli farklılık finansal tabloların onaylanma ya da onaylanmış sayılacağı tarihlerle ilgili paragraflara Türkmenistan kanunları gereği ilave bir paragraf eklenmesi şeklinde gerçekleşmiştir.
- UMS-2 Stoklar standardı ile TMMS-7 Stoklar standardı arasındaki en önemli farkı, TMMS-7'ye devlete ait ticari işletmelerin stoklarının değerlemesi konusunda ilave bir paragraf eklenmiş olmasıdır. Söz konusu paragraf, “Devlete ait kamu iktisadi kuruluşların stokları net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilir. Ancak bazı durumlarda Türkmenistan bakanlar kurulu kararı (önerisi) doğrultusunda değerlendirilir.” şeklindedir.
- UMS-16 ile TMMS-8 arasındaki önemli farklardan biri, duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesine ilişkin açıklamalara ilave bir paragraf eklenmesi şeklinde gerçekleşmiştir. Söz konusu paragraf, “Devlet ticari kuruluşlarına ait maddi duran varlıkların her bir biriminin yararlı ömürleri Türkmenistan’ın bakanlar kurulu tarafından belirlenir” şeklindedir.
- Yine UMS-16’nın 63. paragrafında anlatılan değer düşüklüğü ve 65-66 paragraflarında açıklanan değer düşüklüğü tazminatına ilişkin hükümlere TMMS 8 de yer verilmemiştir.
- Yine UMS-16 da takas işlemlerin hangi koşulların gerçekleşmesi halinde ticari öze sahip olacağına ilişkin açıkladığı 25. paragrafta TMMS-8 de yer verilmemiştir.
- TMMS-9’ün UMS-38’den en önemli farklarından biri maddi olmayan duran varlıkların işletme birleşmeleri sonucunda elde edilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 33-41 paragraflara yer verilmemiş olmasıdır.
- UMS-38 ile TMMS-9 arasında bir diğer önemli fark da TMMS-9’da işletme içi yaratılan şerefiyelerle ilgili açıklamaların olduğu 48-50 paragrafların kaldırılmış olmasıdır.
- UMS-41 ile TMMS-11 arasındaki en önemli farklılık, tarımsal ürünlerin aktif piyasası olmadığı zaman gerçeğe uygun değerini bulmaya yönelik alternatif yöntemlerden biri olan varlıkların gelecekteki nakit akımlarının belirli bir iskonto oranı ile bugüne indirgenerek bulunduğu yöntemle TMMS-11’de yer verilmemiş olmasıdır.

- UFRS-5 ile TMMS-13 arasındaki en önemli farklılık, TMMS-3 de durdurulan faaliyetlere ilişkin hiçbir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır.
- UMS-36 ile TMMS-14 arasındaki en önemli farklılık, TMMS-14'e nakit yaratan birim ve şerhfiyenin defter değeriinin belirlenmesi ve değeri düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 66-108 arası paragrafların (UMS 36'daki) dahil edilmemiş olmasıdır. TMMS-14'de söz konusu konularla ilgili, yanı nakit yaratan birim ve şerhfiyelerin defter değeriinin belirlenmesinde ve değeri düşüklüğüünün muhasebeleştirilmesinde UMS 36'nın ilgili paragraflarının uygulanmasının gerektiği ayrıca belirtilmiştir.

Ayrıca yukarıdaki kaldırılan konuların devamı niteliğindeki nakit yaratan bir birime ilişkin değeri düşüklüğü zararının iptali ile ilgili açıklamaların ver aldığı 122-123 paragraflar ve yine şerhfiyeye ilişkin değeri düşüklüğü zararının iptali ile ilgili 124-125 paragraflar da TMMS 14 de yer verilmemiştir

- UMS-39 ile TMMS-16 arasındaki önemli farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.
 - Türev finansal araçlara ilişkin hiçbir düzenleme,
 - Finansal riskten korunmayla ilgili açıklamaların olduğu 71- 88 arası paragraflar
 - Gerçeğe uygun değeri riskinden korunmayla ilgili hükümlerin olduğu 89-94 arası paragraflar
 - Nakit akış riskinden korunmayla ilgili 95-101 arası paragraflar
 - Net yatırım riskinden korunmayla ilgili 102. paragraf ve
 - Ek – A Uygulama Rehberi TMMS 16 kapsamına alınmamıştır.
- UFRS-7 ile TMMS-16 arasındaki önemli farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.
 - Finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyine ilişkin açıklamaların yer aldığı 31-35 arası paragraflar
 - Kredi riskine ilişkin 36-38 arası paragraflar
 - Likidite riskine ilişkin 39. paragraf
 - Piyasa riskine ilişkin 40-42 paragraflar
 - Finansal varlıkların devredilmesi dolayısıyla açıklanacak bilgileri içeren 42A-42G arası paragraflar ve

- EK – A Terimlere ilişkin tanımlar ve EK – B Uygulama Rehberi, paragraflar ve ekler TMMS 16 da yer verilmemiştir.
Ayrıca UFRS 7'nin 13A, 13B, 13C, 13D, 13E ve 13F bentlerinde açıklanan finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirmesine ilişkin bilgiler TMMS 16 kapsamı dışında tutulmuştur.
- UMS-37 ile TMMS-17 arasındaki en önemli farklılık, UMS 37 standardında yer alan koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin bütün düzenlemelerin TMMS 17'ye dahil edilmeyerek yapılmıştır
Standartlarla ilgili diğer bir önemli farklılık ise UMS 37'de yer alan yeniden yapılandırmaya ilişkin hükümlerin olduğu 70-83 paragraflara TMMS 17'de yer verilmeyerek yapılmıştır.
- UMS-19 ile TMMS-18 arasındaki önemli farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.
 - “İş ilişkisi sonrasında sağlanmış faydalar; tanımlanmış katkı payları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farklar” başlığı altında açıklanan farklar (26-49. paragraflar arasındaki açıklamalar) TMMS-18'e dahil edilmemiştir.
 - İş ilişkileri sonrasında sağlanan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin açıklamaların olduğu 55-158 paragraflar arası TMMS-18'e dahil edilmemiştir.
 - Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin açıklamaların olduğu 153-158 arası paragraflarda yine TMMS-18 kapsamına alınmamıştır.
 - “Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar” ve “Tanımlanmış katkı planları” bölümlerinin isimleri değiştirilerek sırasıyla “Çalışanlara sağlanan faydalar” ve “Devlet sosyal güvenlik kurumuna ödemeler” yapılmıştır.
 - Son olarak TMMS-18'in iş ilişkilerinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar bölümünde UMS -19'dan farklı olarak Türkmenistan'ın ilgili kanunları çerçevesinde faydaların borç ya da gider olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.
- UMS-12 ile TMMS-19 arasındaki en önemli farklılık, da şerefiyelerle ilgili açıklamalarda yapılmıştır. Yani şerefiyenin nasıl ortaya çıktığı,

muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin konular TMMS 19'a dahil edilmemiştir. Standartta kaldırılan söz konusu paragraflar 21, 21A, 21B, ve 32A dır.

- UMS-21 ile TMMS-22 arasındaki en önemli farklılık, yerli para birimine göre düzenlenmiş mali tabloların yabancı para birimine veya yabancı para birimi ile düzenlenmiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesine ilişkin hükümler ve dolayısıyla bunlara ek olarak açıklanan finansal tabloların birleştirilmesinde kullanılan konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemlerine ilişkin hükümlerin olduğu 38-47 paragraflara TMMS 22'de yer verilmemiştir. Bu konularda UMS 21 hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.
- UMS-17 ile TMMS-23 arasındaki en önemli farklılık ise finansal kiralama sözleşmelerinde garanti edilmiş yada garanti edilmemiş kalıntı değerlerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine ilişkin hükümlerin TMMS-23'e dahil edilmeyerek yapılmıştır.
- UFRS-1 ile TMMS-28 arasındaki önemli farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.
 - Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar için tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamayı içeren 31. paragrafa
 - Petrol ve gaz varlıkları için tahmini maliyetin kullanımıyla ilgili açıklama içeren 31A paragrafa
 - Tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamaların olduğu 31B paragrafa
 - Aşırı oranda yüksek enflasyondan sonra tahmini maliyetin kullanılmasına ilişkin açıklamaların olduğu 31C paragrafa
 - Ara dönem finansal raporlamaya ilişkin açıklamaların olduğu 32 ve 33 paragraflara
 - Diğer UFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnaları içeren EK-B
 - İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler konusunda açıklamaların olduğu EK-C
 - Diğer UFRS'lerden muafiyetler konusunda açıklamalar içeren EK-D'nin D5, D6, D7, D8 ve D19 maddeleri dışında kalan maddelerine

- UFRS'den kısa vadeli muafiyetlere ilişkin açıklamaları içeren EK-E'ye TMMS 28 de yer verilmemiştir.

Görüldüğü gibi Türki Cumhuriyetlerin tamamında UFRS ve Kobi UFRS standartları birebir uygulanmamaktadır. Söz konusu uygulama farklılıklarının başlıca nedenleri ise hukuki, kültürel ve eğitimsel nedenlerdir. Bu engellerin giderilmesi uluslararası işbirliklerinin geliştirilmesi, istikrarlı ve sağlıklı büyümenin sağlanması açısından son derece önemlidir. Bu öneme binaen Türki Cumhuriyetlerin birçoğunda yapılabilecek olan çalışmaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- UFRS ve Uluslararası Denetim Standartlarının birebir olarak ulusal standartları haline getirilmesi çalışmalarını yürütmek üzere idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum oluşturulabilir. Söz konusu kuruma örnek olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu ve Rusya'da faaliyet gösteren Profesyonel Muhasebeciler ve Denetimler Enstitüsünü göstermek mümkündür. Söz konusu kuruma çeşitli görev ve yetkiler verilerek Milli Muhasebe Standartları ile UFRS'ler arasındaki farklılıkların giderilmesi, eksik olan UFRS yorum ve uygulamalarının mevzuata kazandırılması, UFRS, Kobi UFRS standartlarında yapılan güncellemelerin takip edilmesi ve Uluslararası Denetim standartlarının ulusal mevzuata kazandırılması konularında verimli ve kapsamlı çalışmalar yürütülebilir. Ayrıca uluslararası IFCA ve IASB gibi kuruluşlara üye olarak onların tecrübelerinden faydalanılabilir.
- Yine UFRS ve Uluslararası Denetim Standartları konularında uzman insan kaynağının yetiştirilmesi için başta üniversite öğrencileri olmak zere kamu ve özel sektör meslek mensuplarına uluslararası kurumlarda ve üniversitelerde eğitim ve staj olanakları sağlanabilir. Ayrıca muhasebe ve finans alanlarında uzmanların, akademisyenlerin dernekler, vakıflar kurarak araştırmalar yapması ve eğitim faaliyetlerini yürütmeleri teşvik edilebilir.

Gelecekte yapılacak akademik çalışma ve araştırmalarda Türki Cumhuriyetlerin her birinde UFRS'leri zorunlu olarak uygulayan işletmelerin fiili uygulama süreç ve sonuçlarının bu şirketlerde görev yapan muhasebe meslek mensupları üzerinden incelenmesi ve UFRS'lerin bu şirketlerde hangi seviyede

uygulandığının ölçümlenmesi uzun vadede standartların doğru, tutarlı ve güvenilir biçimde benimsenmesi ve uygulanması sürecine katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Abbasov, A., (2007), *Değerli Kağıtlar Pazarının Oluşması ve Gelişme Perspektifi*, Bakü
- Ahmadov, Z., (2007), *Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Azerbaycan Muhasebe Sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yakınlaştırılması* Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.152
- Akay, H., ve Nacimudinova, S., (2006), *Kırgız Tekdüzen Hesap Planı Ve Kırgız Tekdüzen Hesap Planının Türk Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırılması*, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16, s. 58,59
- Akay, H., ve Pirimbayev, C., (2006), *Kırgızistan'da Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Muhasebe Eğitimindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma*, XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum - Muğla, s.211
- Akdoğan, N. ve Tenker, N., (2010), *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s.3,178,358,426
- Aydoğan, E., (2007), *Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.76.
- Bostancı, S., (2002), *Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, Mayıs-Haziran, s. 73
- Bozfakioğlu, M. N. (2002), *Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler, TURMOB Yayınları, Ankara, s. 46
- Büyükbalkan, U., (Editör),(1994), *Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi*, TÜRMOB Yayınları No:15, Ankara 1994,
- Caferov, E., (2009), *Muhasebe Uzun Yola Yeni Standartlarla Çıkıyor*, Monitor Danışmanlık dergisi, Sayı 3, s.1-2-3
- Caferov, E., (2010), *Ticari Kuruluşların Finansal Tablolarını Maliye Bakanlığına Vermelerine İlişkin 10 Temel Sorunun Cevabı*, Monitor Danışmanlık Dergisi, Sayı 14, s.2
- Can, İ. ve Gör, Y., (2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)*, I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu 25–26 Ekim 2011 Sinop Bildiri Kitabı, s.114, Mumeyek Vakfı, İstanbul

Feriştah, S., (2003), *13 NO'lu Türkiye Muhasebe Standardı – Stoklar (IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 9, s.23

Gaffıkın, M., (2007), *Accounting in The Global Environment*, Working Papers Series, University of Wollongong , Australia, p 4

Gorsky, M., (2001), *Accounting Reform In Russia: An Insider's Comments*, Biznes Bulletin, Cilt II, s.22

İbiş, C. ve Özkan, S., (2006), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, s.27,31

İnternet: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı Özbekistan, *Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi ve Kamu Sektörünün Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlama Yapması*, <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/c75/c75a231d382a41e7ce2e53ea92ca648c.pdf>, Erişim Tarihi: 02.12.2014 s.40.41.42

İnternet: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı Özbekistan, *Özbekistan Cumhuriyeti Muhasebe Sisteminin İyileştirilmesi*, <http://www.publicfinance.uz/>, Adresinden 28.11.2014 Tarihinde Alınmıştır.

İnternet: Alimbetov, A., (2007), *Kazak Muhasebe Standartlarından Ulusal Muhasebe Standardı №2'ye Geçişte Son Sorular*, <http://pravo.zakon.kz/97325-aktualnye-voprosy-perekhoda-s.html> , Erişim Tarihi: 10,11,2014

İnternet: Azerbaycan Cumhuriyeti Menkul Kıymetler Devlet Komitesi, <http://www.scs.gov.az/new/?lang=1>, Adresinden 28.10.2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Bakü Fon Borsası, <http://bfb.az/>, Adresinden 28.10.2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Borsa İstanbul, *Borsa İstanbul Bir Dönüşüm Hikayesi*, http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Borsa_Istanbul_Bir_Donusum_Hikayesi.pdf , Son Erişim Tarihi: 27.03.2015

İnternet: Borsa İstanbul, *Cevaplarla Borsa ve Sermaye Piyasası*, http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Cevaplarla_Borsa_ve_Sermaye_Piyasasi.pdf , s.6 , Erişim 16.10.2014

İnternet: *Dünyada UFRS Uygulaması Özbekistan Profili*, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Uzbekistan-IFRS-Profile.pdf> Erişim Tarihi: 29.11.2014

İnternet: Enhton Adolf J.H. (1999), *Accounting Systems*, Strategic Finance Magazine, <http://www.strategicfinancemag.com/1999/07f.htm>, Erişim Tarihi: 23.09.2014

İnternet: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> Erişim Tarihi: 25.09.2014

İnternet: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, Adresinden 25.09.2014 tarihinde alınmıştır.

[Internet: Kazakistan Cumhuriyetinde İşletmelerin UFRS Standartlarını Uygulama Prosedürü,](http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0a65635a3bc78b5c53a89421316c36_0.html)
http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0a65635a3bc78b5c53a89421316c36_0.html, Son Erişim Tarihi: 01.04.2015

İnternet: Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası, <http://www.kase.kz/en/main/index>, Adresinden 26.10.2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Muhasebeci Dergisi, (2012), Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı 26 Aralık 2011 tarihli №1 DMBUA -2/22886 mektubu, http://issuu.com/buhgalter/docs/bkz_01_2012/43, s. 43-44, Son Erişim Tarihi: 27, 03. 2015

İnternet: Özbekistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, <https://www.mf.uz/>, Erişim Tarihi: 03.12.2014

İnternet: Popova, L., (2013), *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Kobi UFRS'ye Geçiş Konuları*, <http://www.grossbuh.kz/upload/Journal/zip/611/HTML/files/assets/basic-html/page3.html>, Erişim Tarihi: 12.11.2014

İnternet: Star Gazetesi Eki 26 Eylül 2014 , “Yeni Türkiye'nin Borsası: Borsa İstanbul” http://www.borsaistanbul.com/Datum/tanitim_ekleri/Star-Gazetesi-ek.pdf , s. 10, Erişim 16.10.2014

İnternet: Taşkent Menkul Kıymetler Borsası, <http://www.uzse.uz/new/main/main.asp>, Adresinden 17.12.2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Türkmenistan Emtia Borsası, <http://www.exchange.gov.tm/tm/>, Erişim Tarihi: 13.03.2015

İnternet: Türkmenistan Merkez Bankası, *Bankalararası Döviz Borsası*, <http://www.cbt.tm/tm/currency/currency.html>, Erişim Tarihi:13.03. 2015

İnternet: Vikipedi, Kazakistan Menkul Kıymetler Borsası, https://ru.wikipedia.org/wiki/Казакстанская_фондовая_биржа, Adresinden 27.11.2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Yewjanow. G., (2014), *Türkmenistan'ın Bankalararası Döviz Borsasının Faaliyetlerini Uluslararası Düzeyde Geliştirmek*, http://www.cbt.tm/tm/news/03_birzha.html , Erişim Tarihi: 13.03.2015

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2008), *Faaliyet Raporu 2008*, Ankara, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, s.13

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2008), *Faaliyet Raporu 2009*, Ankara, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, s.14

- Karakaya, M., (1999), *Studies On Accounting Standards in Kyrgyzstan*, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi 3, Ankara, s. 91
- Karapınar, A. ve Ayıkoğlu Zaif, F., (2012), *Finansal Analiz*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, s. 12-16-18
- Karapınar, A., Ayıkoğlu Zaif, F., Bayırlı, B., Altay, A. ve Tosun, S., (2012), *KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ön Sözden
- Karapınar, A., (2001), *Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, s.95.
- Karapınar, A., Ayıkoğlu, Z. F., ve Bayırlı, R., (2007), *Convergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey*, The Balkan Countries 1st International Conference Accounting and Auditing, 8-9 May, Edirne/Turkey, s.7
- Kaya, İ., (2003), *FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru*, VI. Türkiye, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 235
- Kobi UFRS Standardı
- Kobi'ler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standardı
- Mahmudov, I.M ve Cafarlı, H.A, (2003), *Azerbaycan'da Muhasebe Sisteminin Yeniden Kurulması Programına Bakış*, Maliye ve Muhasebe Dergisi, Azerbaycan Yayınevi; Bakü, s.33
- Mihaev, F.A., (1975), *Muhasebe Teorisi*, (Rusça), Finans Statistika Dergisi Sayı.89, s. 54
- Oksay, S. ve Acar, O., (2005), *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Yayın No:11, İstanbul, s. 46-50
- Osmonaliev, A.O., (2003), *Kırgızistan'da UMS'nin Adaptasyon Sorunları*, Vergi ve Hukuk dergisi, s.58.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A., (2012), *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, s.2
- Pekdemir, R., (2007), *UFRS Fırtınası mı? Rantiye Kapısı mı?*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 79, s.110-111
- Sıdıkov, K., (2003), *Kırgızistan'da Muhasebe Raporlamasının Reformlarının Adımları*, Vergi ve Hukuk Dergisi, s.4.

Slepak, L. I., Dementyeva, M. V., ve Sahon, A.P., (1990), Ticari İşletmelerde Muhasebe , (Rusça), Moskova, s.23.

Sönmez, F., (2003), *13 NO'lu Türkiye Muhasebe Standardı – Stoklar (IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 9, s.23

Sürmen, Y. ve Dinç, E., (1996), *Türkiye’de Genel Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi*, SPK Yayınları, Sayı 54, s.233-234

T.C. Resmi Gazete 28103, (2 Kasım 2011), *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.*

Tam Set, Ticari İşletmeler İçin Türkmenistan Milli Muhasebe Standartları

Tam set UFRS Standartları

Tımosenko, V., (2007), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan’da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek. s.3

Türkmenistan Muhasebe Hakkında Kanunu

Türkmenistan, *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, Türkmenistan Adalet Bakanlığının 6 Mart 2012 Tarih №633 Kayıtlı

Türkmenistan, *Muhasebe Belge Çeşitlerini Kullanmak Hakkında Yönetmelik*, Türkmenistan Adalet Bakanlığının 21 Eylül 2011 Tarih №600 Kayıtlı

Türkmenistan, *Muhasebe Defter Çeşitlerini Tutmak Hakkında Yönetmelik*, Türkmenistan Adalet Bakanlığının 26 Aralık 2012 Tarih №676 Kayıtlı

Türkmenistan, *Muhasebe Sistemi Hesap Planını Kullanmak Hakkında Düzenleme*, Türkmenistan Adalet Bakanlığının 17 Kasım 2012 Tarih №670 Kayıtlı

Üstündağ, S.,(2000), *Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 1 Nisan, s. 31,46,

Yılmaz, A. (2003), *Avrupa Birliği Bilanço Hukuku’nda IAS Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durum*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 10, s 119

Zeynalov, C., (2013), *Türkiye Ve Azerbaycan Finansal Piyasaları Ve Türkiye’deki Finansal Ürünlerin Azerbaycan Piyasalarında Uygulanabilirliği*, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü s.54

ÖZGEÇMİŞ**Kişisel Bilgiler**

Ad/Soyad : Maksatmurat CHARIYEV
Uyruğu : Türkmenistan
Doğum tarihi ve yeri : 05.081987
Medeni hali : Bekar
Telefon : 05543242025
e-mail : maksat87-05@windowlive.com

**Eğitim Derecesi
Yılı****Okul/Program****Mezuniyet**

Yüksek Lisans
ediyor

Gazi Üniversitesi/İşletme

Devam

Lisans

Gaziosmanpaşa Üniversitesi
İ.İ.B.F. İşletme

2011

İş Deneyimi, Yıl**Çalıştığı Yer****Görev****Yabancı Dil**

İngilizce, Rusça



GAZİ GELECEKTİR..