

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER için FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (BOBİ FRS) ile TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE ve
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
(TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Yeşim KARAHAN

İstanbul - 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER için FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (BOBİ FRS) ile TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE ve
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
(TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Yeşim KARAHAN

Danışman: Prof. Dr. Başak ATAMAN

İstanbul - 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi YEŞİM KARAHAN'ın BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) İLE TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 8.08.2019 tarih ve 2019-25/6 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 26.10.2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

		İmzası
1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. GÜRBÜZ GÖKÇEN
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi EMRE HORASAN

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Yeşim Karahan
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe ve Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Başak Ataman
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ağustos 2019
Anahtar Kelimeler	: Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler, BOBİ FRS, TMS/TFRS

ÖZET

***BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER için FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (BOBİ FRS) ile TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE ve TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TMS/TFRS)
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI***

Bağımsız denetime tabii olan ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama standartlarını uygulamayan işletmeler için 01.01.2017 tarihinde “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamızda BOBİ FRS ile TMS/TFRS karşılaştırmalı olarak incelenmiş olup, akabinde BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ nin kullanıcılar üzerindeki etkisini saptamak amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Yeşim Karahan
Field : Business Administration
Programme : Accounting and Finance
Supervizor : Professor Başak Ataman (Ph. D.)
Degree Awarded and Date : Master – August 2019
Keywords : Financial Reporting Standards, Accounting Standards,
Large And Medium Sized Enterprises, FRS for LMEs,
TAS/IFRS

ABSTRACT

***COMPARISON of FINANCIAL REPORTING STANDARD for LARGE and
MEDIUM SIZED ENTERPRISES (FRS for LMEs) with the FULL SET TURKISH
ACCOUNTING and TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS
(TAS/IFRS) and AN QUESTIONNAIRE STUDY***

“Financial Reporting Standard for Large And Medium Sized Enterprises” (FRS for LMEs) came into force for enterprises which is liable to independent audit and don’t apply to “Standarts of Turkish Accounting” and “Standarts of Turkish Financial Reporting” (TAS/IFRS), at 01.01.2018.

In our study, “Financial Reporting Standard for Large And Medium Sized Enterprises” (FRS for LMEs) with “Standarts of Turkish Accounting” and “Standarts of Turkish Financial reporting” as a comperative examined. After that, conducted an questionnaire study for a determine “FRS for LMEs” and “TAS/IFRS “impact on users.

ÖNSÖZ

BOBİ FRS ile TMS/TFRS'leri karşılaştırdığımız çalışmamız vesilesiyle tez konusu seçiminde ve tezin yazım sürecinde değerli zamanlarını ayıran ve desteğini esirgemeyen değerli hocam ve tez danışmanım Başak Ataman'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bununla birlikte çalışmamın yazım süreci boyunca desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili babam Kenan Karahan, annem Sülhiye Karahan ve kardeşim Burak Karahan'a, arkadaşlarım Kumru Konak, Esra Yıldız Aydın ve Özge Çelebi'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yeşim KARAHAN

İstanbul-2019

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
KISALTMALAR.....	xi
TABLolar	xiii
ŞEKİLLER	xiii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ	2
1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADAKİ GELİŞİMİ	2
1.2. TÜRKİYEDE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	6
1.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI (BOBİ FRS) NİN GELİŞİMİ	13
2. BÖLÜM: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	15
2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	15
2.1.1. Finansal Tabloların Unsurları.....	15
2.1.2. Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuk ve Ölçümü.....	15
2.2. TMS-1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	15
2.2.1. Düzenlenecek Finansal Tablolar	15
2.2.2. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Esaslar	16
2.3. TMS 2 STOKLAR.....	16
2.3.1. Stokların Değerlenmesi	16
2.3.2. Stokların Maliyeti.....	17
2.3.3. Stokların Maliyetinin Hesaplanması.....	17
2.4. TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI.....	18
2.4.1. Faaliyet Türlerine Göre Nakit Akışının Tespiti	18
2.4.2. Nakit Akışlarının Raporlanması	18
2.5. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE HATALAR.....	18
2.5.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerinde Meydana Gelen Değişiklikler	18
2.5.2. Hatalar	19

2.5.3.	Muhasebeleştirme Yöntemleri.....	19
2.6.	TMS 10 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	19
2.6.1.	Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar.....	19
2.6.2.	Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar.....	20
2.7.	TMS 12 GELİR VERGİSİ.....	20
2.7.1.	Ertelenmiş, Sürekli ve Geçici Farklar.....	20
2.7.2.	Dönem Vergi Borcu ve Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	21
2.7.3.	Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	21
2.8.	TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	21
2.8.1.	İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme	21
2.8.2.	Finansal Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme	21
2.8.3.	Amortismanlar	22
2.9.	TMS 17 FİNANSAL KİRALAMA ve YENİ HALİYLE TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDI	22
2.9.1.	Kiralama işleminin Sınıflandırılması.....	22
2.9.2.	Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Muhasebeleştirilmesi.....	23
2.9.3.	Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Muhasebeleştirilmesi	23
2.10.	TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	23
2.10.1.	Çalışanlara Sağlanan Faydanın Türleri	23
2.10.2.	Kıdem Tazminatı Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi	24
2.11.	TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI.....	24
2.11.1.	Devlet Teşvik ve Yardımlarının Çeşitleri	24
2.11.2.	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	24
2.11.3.	Devlet Yardımlarının Raporlanması.....	24
2.12.	TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ.....	25
2.12.1.	Günlük İşlemlerde Muhasebeleştirme ve Dönem Sonunda Değerleme ...	25
2.12.2.	Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Para Birimi Kullanılması.....	25
2.13.	TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ	26
2.13.1.	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	26
2.13.2.	Özellikli Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar	26
2.14.	TMS 24 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	26
2.14.1.	İlişkili Taraf Açıklamalarının Amacı.....	26
2.15.	TMS 27 BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR	27

2.15.1.	Bireysel Finansal Tablolar	27
2.15.2.	Bireysel Finansal Tabloların Sunulması	27
2.16.	TMS 28 İŞTİRAK VE İŞ ORTAKLIĞINDAKİ YATIRIMLAR	27
2.16.1.	İştirak ve İş Ortaklığının Muhasebeleştirilmesi	27
2.16.2.	Öz kaynak Yönteminin Uygulanması	27
2.17.	TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	27
2.17.1.	Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Finansal Tabloların Düzeltilmesi	27
2.18.	TMS 32/ TMS 39/ TFRS 7/ TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM, DEĞERLEME, AÇIKLAMALAR	28
2.18.1.	Finansal Araçların Sınıflandırılması	28
2.18.2.	Değerleme	29
2.18.3.	TMS 32 Sunum	29
2.18.4.	TFRS 7 Açıklamalar	30
2.19.	TMS 33 HİSSE BAŞINA KAZANÇ	30
2.19.1.	Hisse Başına Kazancın Hesaplanması	30
2.19.2.	Sulandırmanın Olduğu Durumlarda Hesaplama	30
2.20.	TMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	31
2.20.1.	Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler	31
2.20.2.	Ara Dönem Finansal Raporlamada Finansal Tablolara Alma	31
2.21.	TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	31
2.21.1.	Değer Düşüklüğüne Uğramış Varlığın Tespiti ve Hesaplanması	31
2.21.2.	Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi	31
2.21.3.	Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması	32
2.21.4.	Şerefiyede Değer Düşüklüğünün Tespiti	32
2.22.	TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜK VE KOŞULLU VARLIKLAR	32
2.22.1.	Karşılıklar	32
2.22.2.	Koşullu Yükümlülükler	32
2.22.3.	Koşullu Varlıklar	33
2.23.	TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	33
2.23.1.	Maddi Olmayan Duran Varlığı Aktifleştirme Koşulları	33
2.23.2.	Değerleme ve Muhasebeleştirme	33
2.23.3.	Amortisman	34

2.24.	TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	34
2.24.1.	Finansal Tablolara Alma	34
2.24.2.	Değerleme.....	34
2.25.	TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER	35
2.25.1.	Değerleme ve Muhasebeleştirme	35
2.25.2.	Devlet Yardımlarının Kayıtlanması	35
2.26.	TFRS 3 ŞİRKET BİRLEŞMELERİ	36
2.26.1.	Edinenin Belirlenmesi	36
2.26.2.	Birleşme Tarihinin Belirlenmesi	36
2.26.3.	Muhasebeleştirme.....	36
2.27.	TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER.....	36
2.27.1.	Varlığın Standart Kapsamına Girmesi	36
2.27.2.	Değerleme ve Raporlama	37
2.28.	TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI	37
2.28.1.	Araştırma ve Değerleme Kaynaklarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	37
2.29.	TFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ.....	37
2.29.1.	Raporlanacak Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesi	37
2.29.2.	Değerleme.....	37
2.30.	TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	38
2.30.1.	Konsolidasyon Yöntemleri.....	38
2.30.2.	Konsolide Finansal Tablo Hazırlanması.....	38
2.31.	TFRS 11 MÜŞTEREK ANLAŞMALAR.....	38
2.31.1.	Müşterek Anlaşma Türleri	38
2.31.2.	Müşterek Anlaşmalarda Muhasebeleştirme	39
2.32.	TFRS 12 DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR.....	39
2.32.1.	Müşterek Anlaşma ve İştiraklere İlişkin Açıklama	39
2.33.	TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN SAPTANMASI.....	39
2.33.1.	Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme Yöntemi	39
2.34.	TFRS 14 DÜZENLEMELERE DAYALI ERTELEME HESAPLARI	39
2.34.1.	Finansal Tablolarda Yorumlama	39
2.35.	TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT	40

2.35.1. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması	40
2.35.2. İnşaat Sözleşmeleri	41
3. BÖLÜM: BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)	42
3.1. BÖLÜM 1: KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR.....	42
3.1.1. Düzenlenecek Finansal Tablolar	42
3.1.2. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Düzenlemeler	42
3.2. BÖLÜM 2: NAKİT AKIŞ TABLOSU	42
3.2.1. Faaliyet Türlerine Göre Nakit Akışının Tespiti	42
3.2.2. Nakit Akışlarının Raporlanması	43
3.3. BÖLÜM 3: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE YANLIŞLIKLAR	43
3.3.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerinde Meydana Gelen Değişiklikler	43
3.3.2. Yanlışlıklar	44
3.3.3. Muhasebeleştirme	44
3.4. BÖLÜM 4: RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	44
3.4.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar	44
3.4.2. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	44
3.5. BÖLÜM 5: HASILAT.....	45
3.5.1. Hasılatın Ölçümü.....	45
3.5.2. Mal Satışında, Hizmet Sunumunda ve İnşaa Sözleşmelerinde Hasılat.....	45
3.6. BÖLÜM 6: STOKLAR.....	46
3.6.1. Stokların Değerlenmesi	46
3.6.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi	46
3.6.3. Stokların Maliyetini Hesaplama Yöntemleri.....	47
3.7. BÖLÜM 7: TARIMSAL FAALİYETLER.....	47
3.7.1. Değerleme ve Muhasebeleştirme	47
3.7.2. Devlet Yardımlarının Kayıtlanması.....	47
3.8. BÖLÜM 8: MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	47
3.8.2. Araştırma ve Değerleme Kaynaklarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	47
3.9. BÖLÜM 9: FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR.....	48
3.9.1. Finansal Varlık ve Yükümlülükler İlişkin Değerleme	48
3.9.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması	48

3.9.3.	Özkaynaklara İlişkin Değerleme	49
3.10.	BÖLÜM 10:İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	49
3.10.1.	İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi.....	49
3.11.	BÖLÜM 11: MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR	50
3.11.1.	Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi.....	50
3.12.	BÖLÜM 12: MADDİ DURAN VARLIKLAR	50
3.12.1.	İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme	50
3.12.2.	Mali Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme	50
3.13.	BÖLÜM 13 :YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	51
3.13.1.	Değerleme.....	51
3.13.2.	Finansal Tablo Dışı Bırakma.....	51
3.14.	BÖLÜM 14: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	52
3.14.1.	İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme	52
3.14.2.	Mali Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme	52
3.15.	BÖLÜM 15: KİRALAMALAR	52
3.15.1.	Kiralama İşleminin Sınıflandırılması	52
3.15.2.	Finansal Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi	53
3.15.3.	Geleneksel Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	53
3.16.	BÖLÜM 16:DEVLET TEŞVİKLERİ	53
3.16.1.	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	53
3.17.	BÖLÜM 17: BORÇLANMA MALİYETLERİ	54
3.17.1.	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	54
3.18.	BÖLÜM 18: VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	54
3.18.1.	Değer Düşüklüğünün Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi	54
3.18.2.	Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması	54
3.18.3.	Şerefiyede Değer Düşüklüğünün Tespiti.....	54
3.19.	BÖLÜM 19: KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜK VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR	55
3.19.1.	Karşılıklar	55
3.19.2.	Şarta Bağlı Yükümlülükler.....	55
3.19.3.	Şarta Bağlı Varlıklar	55
3.20.	BÖLÜM 20: YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ	55
3.20.1.	Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması.....	55

3.20.2. Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi, Finansal Tabloların Sunulduğu Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortakların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi.....	56
3.21. BÖLÜM 21: İŞ BİRLEŞMELERİ	56
3.21.1. Edinenin Belirlenmesi	56
3.21.2. Birleşme Tarihinin Belirlenmesi.....	56
3.21.3. İş Birleşmesinin Maliyeti.....	56
3.21.4. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	56
3.22. BÖLÜM 22: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	57
3.22.1. Konsolidasyon İşlemleri.....	57
3.23. BÖLÜM 23: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	57
3.23.1. Dönem Vergisi	57
3.23.2. Ertelenmiş Vergi.....	57
3.24. BÖLÜM 24: ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA.....	58
3.24.1. Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulacak Dönemler.....	58
3.24.2. Ölçüm ve Kayda Alma	58
3.25. BÖLÜM 25: YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	58
3.25.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi	58
3.26. BÖLÜM 26: DİPNOTLAR.....	59
3.26.1. Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler	59
3.27. BÖLÜM 27: GEÇİŞ HÜKÜMLERİ.....	59
4. BÖLÜM: BOBİ FRS İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMASI	61
4.1. BÖLÜM 1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR İLE TMS 1 KARŞILAŞTIRILMASI.....	61
4.2. BÖLÜM 2 NAKİT AKIŞ TABLOSU İLE TMS 7 KARŞILAŞTIRILMASI.....	62
4.3. BÖLÜM 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE YANLIŞLIKLAR İLE TMS 8 KARŞILAŞTIRILMASI.....	63
4.4. BÖLÜM 4 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR İLE TMS 10 KARŞILAŞTIRILMASI.....	63
4.5. BÖLÜM 5 HASILAT İLE TFRS 15 KARŞILAŞTIRILMASI.....	64
4.6. BÖLÜM 6 STOKLAR İLE TMS 2 KARŞILAŞTIRILMASI.....	65
4.7. BÖLÜM 7 TARIMSAL FAALİYETLER İLE TMS 41 KARŞILAŞTIRILMASI	66

4.8. BÖLÜM 8 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ İLE TFRS 6 KARŞILAŞTIRILMASI	67
4.9. BÖLÜM 9 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR İLE TMS 32/ TMS 39/ TFRS 7/ TFRS 9 KARŞILAŞTIRILMASI	67
4.10. BÖLÜM 10 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR İLE TMS 28 KARŞILAŞTIRILMASI	69
4.11. BÖLÜM 11 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR İLE TFRS 11 KARŞILAŞTIRILMASI	70
4.12. BÖLÜM 12 MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE TMS 16 KARŞILAŞTIRILMASI	70
4.13. BÖLÜM 13 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER İLE TMS 40 KARŞILAŞTIRILMASI	71
4.14. BÖLÜM 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE TMS 38 KARŞILAŞTIRILMASI	72
4.15. BÖLÜM 15 KİRALAMALAR İLE TMS 17 (TFRS 16) KARŞILAŞTIRILMASI	73
4.16. BÖLÜM 16 DEVLET TEŞVİKLERİ İLE TMS 20 KARŞILAŞTIRILMASI ..	74
4.17. BÖLÜM 17 BORÇLANMA MALİYETLERİ İLE TMS 23 KARŞILAŞTIRILMASI	74
4.18. BÖLÜM 18 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI İLE TMS 36 KARŞILAŞTIRILMASI	75
4.19. BÖLÜM 19 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜK VE KOŞULLU VARLIKLAR İLE TMS 37 KARŞILAŞTIRILMASI	75
4.20. BÖLÜM 20 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ İLE TMS 21 KARŞILAŞTIRILMASI	76
4.21. BÖLÜM 21 İŞ BİRLEŞMELERİ İLE TFRS 3 KARŞILAŞTIRILMASI	77
4.22. BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR İLE TFRS 10 KARŞILAŞTIRILMASI	78
4.23. BÖLÜM 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİ İLE TMS 12 KARŞILAŞTIRILMASI	79
4.24. BÖLÜM 24 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA İLE TMS 34 KARŞILAŞTIRILMASI	80
4.25. BÖLÜM 25 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA İLE TMS 29 KARŞILAŞTIRILMASI	80
4.26. BÖLÜM 26: DİPNOTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	81
4.27. BÖLÜM 27: GEÇİŞ HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	81
5. BÖLÜM: BOBİ FRS VE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMASI AÇISINDAN BİR ANKET ÇALIŞMASI	82
5.9. LİTERATÜR TARAMASI	82

5.10.	ARAŞTIRMANIN AMACI	83
5.11.	ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	84
5.12.	VERİ TOPLAMA TEKNİKLERİ	84
5.13.	VERİLERİN ANALİZ EDİLMESİ	84
	SONUÇ.....	118
	EK-1:ANKET FORMU	120
	KAYNAKÇA	124



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
APB	:Muhasebe Standartları Kurulu
ASSC	:Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CNC	:Fransa Ulusal Muhasebe Konseyi
DRSC	:Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
FAF	:Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı
FASB	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FIFO	:İlk Giren İlk Çıkar
GASB	:Amerikan Kamu Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	:İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IFRIC	:Uluslararası Finansal Raporlama ve Yorumlama Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
LIFO	:Son Giren İlk Çıkar
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	:Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
Yİ-ÜFE	: Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi

TABLolar

Tablo1: Demografik Bilgiler.....	84-85
Tablo 2: BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere İlişkin Dağılımlar.....	86-88
Tablo 3: BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi.....	97-100
Tablo 4: BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Firmadaki Pozisyon Açısından İncelenmesi.....	101-104
Tablo 5: BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Firmadaki Çalışan Kişi Sayısı Açısından İncelenmesi.....	106-109
Tablo 6: BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Mesleki Kıdem Açısından İncelenmesi.....	110-113
Tablo 7 : BOBİ FRS / TMS TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Çalışılan Firma Açısından İncelenmesi.....	114-117

ŞEKİLLER

Şekil 1: Evet Yanıtına Göre İfadelerin Dağılımı	91
---	----

GİRİŞ

Gelişen teknoloji ve bunun neticesinde gerçekleşen küreselleşme, birçok firmanın çok uluslu bir yapıya bürünmesini gerekli kılmıştır. Bu itibarla firmalarca kullanılan finansal tabloların da ortak bir dilinin olması ihtiyacı doğmuş olup, bu hususta dünyada pek çok çalışma yapılmıştır. Nitekim yapılan çalışmalar neticesinde dünyada ortak sayılabilecek bir raporlama sistemi oluşturulabilmiştir. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standartların çevirileri yapılarak pek çok ülkede kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizdeki duruma gelecek olursak; ülkemizde muhasebe standartlarının temelinde önceleri ilişkili olduğumuz ülkelerin etkisi altında kalırsa da sonrasında birçok kurum ve kuruluş tarafından muhasebe alanında çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda pek çok ülkede olduğu gibi; ülkemizde de Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yerini alan Kamu Gözetimi Kurumu tarafından BOBİ FRS çalışmaları yapılmıştır. Böylelikle 29.07.2017 tarihinde yayınlan bağımsız denetime tabii olup KAYİK dışında TMS/TFRS yi uygulamayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı yürürlüğe girmiştir. İşletmeler 01.01.2018 tarihinden itibaren mali tablolarında BOBİ FRS uygulamalarını kullanabileceklerdir.

Çalışmamız beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde dünyadaki ve ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi; ikinci bölümde TMS/TFRS; üçüncü bölümde BOBİ FRS ve dördüncü bölümde ise BOBİ FRS bölümleri ile TMS/TFRS bölümleri karşılaştırılmış olup, nihayet son bölümde anket çalışması şeklinde kullanıcılar üzerinde yapılan araştırma çalışmasına ilişkin veriler sunulmuştur.

1. BÖLÜM: MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

Muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki temel amaçların başında farklı ülkelerin finansal tabloları arasındaki farklılık yer almaktadır. Bu farklılıkları gidermek amacıyla 1960 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili temeller atılmış olsa da 1972 yılında Sydney de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde konu ile ilgili ciddi adımlar atılmıştır.¹

Ülkeler arasında tekdüzeliği sağlamak amacıyla, 1973 yılında Amerika, Hollanda, İngiltere, Japonya, Almanya, Fransa, Kanada, Meksika ve İrlanda'dan oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur.² IASC'nin uluslararası muhasebe standartları ile ilgili uygulama gücü bulunmamaktadır. IASC'nin başarısı kendi alanına giren çeşitli gruplar tarafından yapılan çalışmaları benimsemesi ve desteklemesiyle olmuştur.³

IASC' nin yapısını inceleyecek olursak, kurula üye bir ülkenin başkanlığında, en az üç ülkenin üyeliğinde bir komite oluşturulmuştur. Bu komite standartları oluşturulurken farklı ülkelerdeki muhasebe politikalarını göz önüne alarak, bu politikaları mevcut standarda uygulayıp uygulayamayacağını inceler ve bunlarla ilgili bir görüş özeti hazırlar. Görüş özeti değerlendirildikten sonra kurul, ilkeler rapor taslağını hazırlar. Bu taslakta standardın oluşturulmasındaki ilkeler yer almaktadır. Daha sonra komite tarafından nihai rapor taslağı oluşturulur ve kurulun onayına sunulmak üzere son taslak yayınlanır. Bu taslak kurulun en az üçte ikisinin onayından sonra yayınlanır. İlgililerin görüşlerini bildirebilmeleri için en az bir ay en fazla altı ay süre tanınır. Bu süre zarfında yapılan değişikliklerden sonra kurulun dörtte üçünün onayından sonra standart yayınlanır.⁴

¹ Başak Ataman, Gürbüz Gökçen, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları" 1.Baskı, İstanbul:Beta Basım, 2017 s. 1

² Ataman, Gökçen s.2

³ Ali Osman Saymaz "Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde TMS-1 Standardının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Örnek Uygulama"(Yüksek Lisans Tezi Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2015), s.9

⁴ Murat KİRACI, Tunç KÖSE, IASC, FASB VE TMS-1'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002, S.52-56

IASC'nin yerine 2001 yılında Londra'da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) muhasebe standartlarını yayımlamak amacıyla kurulmuştur. Amacı; Uluslararası Muhasebe Standartlarını hazırlamak, yayınlamak ve tüm dünyada kabul edilmesini sağlamaktır. Daha önce IASC tarafından yayımlanan standartlar IAS olarak yer almaktayken IASB tarafından yayımlanan standartlar IFRS/UFRS adıyla yer almaktadır.⁵

IASB nin karar yapısında; Uluslararası Muhasebe Standartları tarafından hepsi oy kullanacak, 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi tam zamanlı farklı ülkelerden 14 üyesi bulunmaktadır. Komitede alınacak kararlar için 14 üye arasından 9 üyenin kabul oyu gerekmektedir.⁶

IASB ve Mütevelli Heyeti (Trustees), IASC Vakfı(IASC Foundation) nın iki temel koludur. Diğer bir kolları Standart Tavsiye Komisyonu (SAC) ile Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) dir.

Mütevelli heyetinin görevine bakacak olursak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi, Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, denetlemek ve ihtiyaç duyulduğunda mali yönden desteklemektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevi; standartları oluşturmak, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin işlemlerine onay vermektir. Kurul, daha önce IASC tarafından çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır.⁷

SAC, IASB nin yaptığı çalışmalardan etkilenecekler tarafından oluşturulan bir tartışma alanıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı tarafından üç yılda bir farklı ülkelerden ve farklı uzmanlık alanlarından oluşan elli üyesi bulunmaktadır.⁸

⁵ Mustafa G. DURAK, Çağnur K.BALSARI, "Türkiye'de UFRS Araştırmalarına Genel Bakış", İzmir SMMM Odası Dayanışma Dergisi, 2011, S: 11

⁶ www.tsb.org.tr erişim tarihi 29.12.2018

⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları" 1.Baskı, İstanbul:Türkmen Yayınevi,2011 s. 17

⁸ Özlem KALAAĞASI, "Direkt Ve Endirekt Yönteme Göre TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının İncelenmesi" (Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2016) s. 40

IASB de herhangi bir standardı ele almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Standartların ele alınmasındaki sıralamada birbiri ile ilişkili standartların olması, birbiri ile çakışan standartların olmaması veya hiç oluşturulmamış ilk defa ele alınacak konuya göre öncelik tanınır.

Standardın IASB nin gündemine alınmasına karar verildikten sonra bir danışma kurulu oluşturulur. IASB geliştirdiği projeler için kamuoyuna sunulması için tartışma belgeleri hazırlayıp yayımlayabilir. Bu yayınlanan belgelere görüş verme süresi genelde 90 gündür. Daha sonra IASB in tavsiyeleri ve SAC ın görüşleri ile birlikte hazırlanan taslak metnin de onaylanma süresi 90 gündür. Ancak IASB süreyi arttırıp azaltabilir. IASB nin taslakla ilgili ortak bir görüşe varmasının ardından standart onaylanır. Daha önce bahsettiğimiz gibi 14 üyeden 9 üyenin oyu gerekmektedir. IASB standardı yayınlarken söz konusu standartla ilgili görüşleri nasıl değerlendirdiği, karşıt görüşlerin de yer aldığı konuları belirtmek zorundadır. Onay aşamasından geçen standart 6 ile 18 aylık geçiş sürecinden sonra yayınlanır.⁹

Dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları açısından yapılan diğer çalışmalara bakacak olursak, Amerika da 1929 yılından sonra konu ile ilgili çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Amerika da muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları üç döneme ayırabiliriz.

Bunlar AICPA'nın (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) etkin rol aldığı "1939 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi" ve "1959-1973 APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) dönemleridir.¹⁰

Amerika da yaşanan skandallar sebebiyle mevcut muhasebe politikalarının güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk'ta FASB VE IASB bir araya gelerek aralarındaki farklılıkları gidermek maksadıyla anlaşma imzalamışlardır. Bu anlaşmaya göre mevcut standartları en kısa sürede tam ve uyumlu hale getirme çalışmalarına başlamışlardır.¹¹ Yapılan bu anlaşma 27 Şubat 2007 de revize

⁹ www.tsb.org.tr erişim tarihi 29.12.2018

¹⁰ Tuncay Yılmaz "İştirak Ve İş Ortaklığı Yatırımlarının TMS 28, TFRS 11 Ve TFRS 12 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi Ve MSUGT İle Karşılaştırılarak Temel Finansal Tablolarda Sunumu" (Yüksek Lisans Tezi Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017) s.7

¹¹ www.fasb.org erişim tarihi 16.01.2019

edilmiş ve dünyadaki bütün sermaye piyasalarında kullanılmasını hedeflemek amacıyla en üst kalitede ve geniş kitlelere hitap eden muhasebe standartlarının geliştirilmesini amaçlamışlardır.¹² Aralık 2007 de Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (Governmental Accounting Standards Board-GASB) ve FASB'ın faaliyetlerinden, üyelerinin atanması, fon kaynaklarının sağlanması ve genel denetimlerden sorumlu üst kurum olan Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı (US Financial Accounting Foundation-FAF); bu yapılara ilişkin önemli düzenlemeler yapılmasını talep etmiştir. Bu taleple birlikte, FASB'ın karar alma sürecinin daha etkin olması ve FAF'ın denetim yetkisinin sağlanması hedeflenmiştir. Söz konusu değişiklik önerisi Şubat 2008 de kabul edilmiş ve FASB ve FAF'ın yapılarında önemli revizeler yapılmıştır.¹³

İngiltere de muhasebe alanında yapılan ilk çalışmaların temeli 1844 yılında Şirketler Kanunu ile ortaya çıkmıştır. Bu kanunda 1900 yılında denetim konusu düzenlenmiş 1947 yılında ise revize yoluna gidilmiştir. 1970 yılında muhasebeye yönelik, meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

1970 yılında kurulan ve muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili çalışmalar yapan Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) 1990 yılında ismini Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) olarak değiştirmiştir fakat aynı yıl içinde tekrar isim değişikliğine giderek Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) adını almıştır.¹⁴

Almanya'da muhasebe düzenlemelerinin eski bir tarihi olmasına rağmen bu konu hakkındaki uygulamalara 1985 yılında AB direktiflerini esas alarak, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlanmıştır. Almanya'da muhasebe uygulamaları için bir kurum oluşturulmamış ancak Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe ile ilgili konularda bazı açıklamalar yayınlamıştır.

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standard Komitee - DRSC) 1 Mayıs 1988'de yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuştur. Böylece

¹²İlkin Hüseyinov "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" (Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015) s.25

¹³Yavuz Çiftçi, Alper Erserim "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi" **Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, Bandırma, 24-27 Nisan 2008, s.13

¹⁴Serdar Güneş "Temel Finansal Araçların Kobi TFRS, Tam Set TFRS Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Muhasebeleştirme Örnekleri" (Yüksek Lisans Tezi Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014) s.8

bir özel sektör standart oluşturucu kurulunun oluşturulması öngörülmüştür. DRSC'in kurulmasına müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardını oluşturan kuruluş olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır.¹⁵

Fransa'da muhasebe sisteminin oluşumunda Almanya'dan etkilenilmiştir.¹⁶. Fransa'da muhasebe standartlarının gelişimi, Ulusal Muhasebe Konseyi (Conseil National de la Comptabilité) kurumunun denetimi ve gözetimindedir. CNC'nin görevi, tüm ekonomik sektörlerde muhasebesel konular üzerinde görüş ve tavsiyeler vermektir. CNC'nin yaptırım gücü yoktur ancak danışılması gereken bir kurumdur.¹⁷

Uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi açısından yukarıda birkaç örnek ülkedeki gelişmelere çalışmamızda yer vermiş olduk. Şimdi ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimini inceleyeceğiz.

1.2. TÜRKİYEDE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Türkiye de muhasebe standartlarının gelişmesi ve şekillenmesi ekonomik ve siyasi ilişkilerinin iyi olduğu ülkelere etkilenerek, devletin teşvik etmesi ile gerçekleşmiştir.¹⁸ İlk etkilenilen ülke Fransa olmuştur ve ardından da Almanya'nın etkisi görülmektedir. 1900 yılların ikinci yarısından sonra ABD ile olan ilişkilerin gelişmesiyle Amerikan etkisi altında kalınmış ve 1987 yılı sonrası AB'ye üyelik durumlarının meydana gelmesiyle AB düzenlemelerinin, günümüzde de Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.¹⁹

¹⁵ Burcu Hurma "Uluslararası Muhasebe Standartlarında İlke Bazlılık – Kural Bazlılık: Afyonkarahisar, Eskişehir, Kütahya Ve Uşak İllerinde Bir Uygulama" (**Yüksek Lisans Tezi** Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010) s.42

¹⁶ Mehmet Özkan, Serkan Terzi "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri" **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 100, Temmuz-Ağustos,2010, s.32

¹⁷ Özkan, Terzi s.33

¹⁸ Şükriye Gül Kötüoğlu "Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye Ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması" (**Yüksek Lisans Tezi** Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2008) s.15

¹⁹ Gökçen, Ataman, Çakıcı, s:4

1992 yılında çıkarılan Maliye Bakanlığı tebliği dışında ülkemizde finansal tabloların oluşturulması ve anlaşılabilirliği yönünden önem arz eden yapılan düzenlemeler belirli işletme grupları için oluşturulmuştur.²⁰

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının yönlendirilmesinin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu tarafından yapıldığını söyleyebiliriz. Tabii bu kanunların da yeterli olmadığı, istenen soruya cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi hizmet alanına giren firmalar için özel düzenlemeler yaptığı görülmektedir.²¹

Türkiye de muhasebe standartlarına yön veren kuruluşları inceleyecek olursak;

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılacak çalışmalara bakacak olursak; SPK tebliğlerle kendisine tabii firmaların ve aracı kurumların hesaplarının işlenmesinde, mali tablolarının oluşturulmasında, uyulacak kural ve düzenlemeleri belirlemiştir. SPK çıkardığı söz konusu tebliğlerle kendisine tabi firmalarla sınırlı kalsa da, ülkemizde vergi mevzuatı ile belirlenen muhasebe uygulamalarına yenilik kazandırmıştır.²²

SPK muhasebe standartları hakkında uygulamaları belirlemek için *SERİ XI, No:25 sayılı tebliğ* ile UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve 2003 yılında yayımlamıştır. SPK bundan sonraki zamanlarda 01.01.2015 tarihinden geçerli olmak üzere ara dönem finansal tablolar da dahil olmak üzere borsada işlem gören firmalara muhasebe standartlarının uygulanmasını zorunlu kılmıştır.²³

Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yapılacak çalışmalara bakacak olursak; 1990 yılında tekdüzelik ve karışıklığı ortadan kaldırmak maksadıyla çeşitli kesimlerin bir araya gelmesiyle kurulan

²⁰ Baki Yılmaz “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği), (Yüksek Lisans Tezi Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001) s. 50

²¹Tuncay Yılmaz “İştirak Ve İş Ortaklığı Yatırımlarının TMS 28, TFRS 11 VE TFRS 12 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi Ve MSUGT İle Karşılaştırılarak Temel Finansal Tablolarda Sunumu” (Yüksek Lisans Tezi Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017) s:10

²² Çiftçi, Erserim, s. 14

²³ Selin Coşkun “Yerel Muhasebe Uygulamaları İle TMS/TFRS Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müşavirler Ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama” (Doktora Tezi Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018) s.50

komisyonda amaç tek bir standart yayınlamaktır. Komisyonun çalışmaları kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih 21447 sayılı resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır.²⁴ Söz konusu tebliğ hakkında değişikliğe sebep olan 15 tebliğ daha yayınlanmıştır.

Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Türkiye de bulunan bankaların işlemlerinin sağlıklı, güvenilir, şeffaf olması, muhasebeleştirilmesi, mali tabloların hazırlanması, raporlanması ve yayınlanmasında esas, usul ve ilkeleri belirlemek amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ni ve buna bağlı olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tekniğini 2002 yılında yayınlamıştır. 01.11.2016 tarihinde yayınlanan *Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*’le yürürlükten kaldırılmıştır. Bundan sonraki süreçte bankalar uygulayacakları muhasebe politikalarında TMS hükümlerini esas alacağını belirtmiştir.²⁵

Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Denetim Komitesi’nin çalışmalarını inceleyecek olursak, 1987 yılında kurulan Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevli komite iş planını 43 adet standart hazırlamasına göre oluşturmuştur. Komitenin teknik kurallardan geçirip yayına hazır hale getirdiği standartlar;²⁶

- *Raporlama-Bilanço Formu Standardı,*
- *Raporlama-Kar Zarar Tablosu Formu Standardı,*
- *Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,*
- *Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Standartlardır.*

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara veren bu komite, muhasebe

²⁴ Ahmet Başpınar “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, Sayı:146 2004, s.49

²⁵ Hilal Kocamaz “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2012,s.110

²⁶Mikail Erol, Muhsin Aslan “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi” **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 12, 2017, s.65

standartlarının tek düzeliği sağlamak için koordinatörlüğünü TÜRMOB'un yürüteceği “ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.²⁷

Türkiye Bankalar Birliği, bankalar arasında tekdüzeliği sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1962 yılında bankaların kredi talebinde bulunanlardan son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosu tiplerini belirleyerek, Türkiye’de bahsi geçen tablo tiplerinin kullanılmasına önderlik etmişlerdir.²⁸

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun çalışmaları sonucunda 1968 yılında yayımlanarak 1972 yılında uygulamaya konulan ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu tutulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı Ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar* şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde daha sonra diğer işletmeler tarafından da benimsenerek Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına önemli bir yol göstererek bir örnek olmuştur. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.²⁹

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde kurulmuştur. Kurulun amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir.³⁰ Kurulun amacı ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır.³¹

²⁷ Erol, Aslan s 47

²⁸ Yahya Arıkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması” Mali Çözüm Dergisi, sayı 36, Mayıs-Haziran 1996, s.4

²⁹ Hatice Belgin Şensoy “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu” (Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008) s.191

³⁰ Baki Yılmaz “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 7,Sayı 13,2007, s.142

³¹ Kalağası, s.58

TMUDESK ilk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını Türkiye Muhasebe Standardı kabul ederek 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayınlamıştır. Bu 11 adet standart TMUDESK'in ilk yayınladığı standart olmakla birlikte kurul toplamda 19 adet standart yayınlamış ancak bunlar uygulamaya yansıtılmamıştır. Bunun başlıca nedeni olarak TMUDESK'in işletmeler üzerinde yaptırım gücü olmamasıdır.³²

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), muhasebe standartlarını belirleme yetkisi 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunun 27. Maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek Madde 1'le kurulan TMSK'na devredilmiştir. Bahsi geçen maddeye göre TMSK, muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere görevlendirilmiş bir kuruluştur.

TMSK'nın amacı geliştirdiği muhasebe standartları ile denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmalarını sağlamaktır.³³ 07.03.2002 faaliyete geçmiş olup, TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.³⁴ TMSK, IASB tarafından yayınlanan standartları tercüme ederek, Resmi gazetede TMS/IFRS koduyla yayınlamaktadır. TMSK, 2008 itibarıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını ilan etmiş ve kullanılmasını hedeflemiştir.³⁵

Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurulu, *26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* ile birlikte, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak üzere, mesleki alandan bağımsız, idari olarak özerk, düzenleme, denetleme ve yaptırım yetkilerini haiz teknik bir üst kurul olarak Kamu

³²Yüksel Yalkın Koç, Volkan Demir, Defne Demir "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, Kasım 2006, s.298

³³Yalkın Koç, Demir, Demir, s. 298

³⁴ Tuncay Yılmaz, s.12

³⁵ Kalağası, s.58

Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur ve TMSK'nın yerini almıştır.³⁶

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun faaliyetine başlaması ile birlikte, kamu adına çeşitli alanlarda gözetim görevini yerine getiren; *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)*, *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)*, *Enerji Piyasası Kurulu*, *Hazine Müsteşarlığı* gibi kuruluşların gözetim görevi sona ermiştir. Bununla birlikte Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'nin standartlara ilişkin yetkisi de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.³⁷ KGK'nın görevleri;³⁸

- *Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,*
- *Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,*
- *Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayınlamak,*
- *Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayınlamak.*

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında hazırlanmış 01 Temmuz 2012 de yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmektedir.

Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır.³⁹

6102 sayılı kanun ile birlikte halka açık veya kapalı bütün şirketler, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal

³⁶ Ataman, Gökçen ,s 16

³⁷Coşkun, s.52

³⁸KGK Faaliyet Raporu,2014

³⁹Hikmet Uluşan , Elçin Eren, Çağrı Köylü “6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)’Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 55, Temmuz 2012, s.13

Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile mükellef kılmıştır.⁴⁰

6102 sayılı Yeni TTK'ya göre sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketler de muhasebe sistemlerini TMS / TFRS ile uyumlu hale getireceklerdir. Bunun sonucunda şirketler ciddi bir değişikliğe gitmek zorundadırlar. Kullandığımız muhasebe sistemimizde bazı özellikli durumlar hariç olmak üzere mevzuatı Vergi Usul Kanunu (VUK), Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 6762 sayılı TTK vasıtasıyla düzenlenmektedir. Yeni TTK bunları bir araya getirecektir.⁴¹

KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumunu temin etmek ve AB mevzuatına uyumlu hale getirmek için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır.⁴²

Söz konusu çalışmalar için oluşturulan ekipte hem çalışma hem de danışma üzerine ayrı ayrı komisyonlar oluşturulmuştur. Bu komisyonlara gerek kamu kurum ve kuruluşları gerekse, meslek odaları, sivil toplum kuruluşları ve akademisyenler katkıda bulunmuştur. Yapılan çalışmalar akabinde oluşturulan taslak 2015 Kasım ayında kamoyu görüşüne sunulmuştur.⁴³

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) ; *bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir.* YFRÇ' nin amacı işletmenin büyüklüğüne ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır.⁴⁴

KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile tam uyumlu yerel bir finansal raporlama seti hazırlanması için 2015 yılında taslak bir metin yayımlamıştır. İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren ve FRS 102 olarak adlandırılan yerel finansal

⁴⁰ Fehmi Karasioğlu, Nebi Salih Karahan, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yeniliklerin Uygulayıcılar (SM, SMMM, YMM) Tarafından Algılanma Düzeyi: Konya Yerelinde Bir Araştırma" **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 35, 2016,s. 176

⁴¹Ulus, Eren, Köylü, s.13-14

⁴² Ataman, Gökçen, s.3

⁴³ Aziz Doğan, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması" **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 4, 2017, s.772

⁴⁴ www.kgk.gov.tr Erişim tarihi 28.02.2019

raporlama seti de referans alınarak Türkiye’deki bağımsız denetime tabi şirketler için hazırlanan “*Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi*” metni, kamuoyu görüşleri doğrultusunda gözden geçirilmiştir. Sonuç olarak *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı)* adıyla 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 2018 yılı itibariyle uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.⁴⁵

1.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) NİN GELİŞİMİ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetim standartlarına sahip, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS’yi) uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından geçerli finansal raporlama çerçevesidir.⁴⁶ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, finansal raporlamayı bağımsız denetim üzerinden inceleyerek Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapacak işletmelerin kapsamını geniş tutmuştur. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) ve bağımsız denetime tabi şirketleri bu başlıkta değerlendirmiştir.⁴⁷

KGK’nın son verilerine göre *Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)* yani *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)*, *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)* ve *Hazine Müsteşarlığı* mevzuatına tabi olan şirketlerin TMS/TFRS’yi uygulaması zorunludur.

Bağımsız denetime tabi olan büyük işletme ve orta büyüklükte işletmeler, BOBİ FRS’yi (veya isteğe bağlı olarak TMS/TFRS’yi) uygulayacaklardır. BOBİ FRS’nin

⁴⁵ Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk, Ömer Faruk Güleç, “BOBİ FRS VE TFRS’NİN Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2018, s. 438

⁴⁶ Başak Ataman, Hakan Cavlak “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 39, Sayı 2, Aralık 2017, s. 154

⁴⁷ Gökçen, Öztürk, Güleç, s.440

uygulanmasına 01.01.2018 tarihinden itibaren başlanmıştır.⁴⁸ Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek “kabul edilebilir” bir finansal raporlama çerçevesidir.⁴⁹

BOBİ FRS’nin diğer genel özellikleri ise şu şekilde belirtilmektedir.⁵⁰

- İşletmelerin genelde karşılıklarına çıkabilecek bütün muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yüzden bütün muhasebe işlemlerini kapsamayı hedeflediğinden başka bir standart setine gerek kalmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermekte ve kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- UFRS uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur. AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- Bölümler yalın ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

Bağımsız denetime tabii olacak şirketlere ait kriterler;⁵¹

- *Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası,*
- *Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası,*
- *Ortalama çalışan sayısı 175 ve üstü*

İşletmeler, tek başlarına bağlı ortaklıkları veya iştirakleri ile birlikte yukarıdaki üç durumdan en az ikisinin hadlerini art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabii olur.⁵²

⁴⁸ İlker Kıymetli Şen, Mehmet Özbecerikli “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme” **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Özel Sayı, 2018, s.463

⁴⁹ Doğan, s.773

⁵⁰ Ataman, Cavlak, s.156

⁵¹ www.alomaliye.com erişim tarihi 03.07.2019

⁵² Ataman,Gökçen, s.21

2. BÖLÜM: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kavramsal Çerçeve bir standart olmayıp, finansal tabloların hazırlanmasında rehberlik görevi üstlenir.

2.1.1. Finansal Tabloların Unsurları

Kavramsal çerçevede finansal tabloların unsurlarına bakacak olursak bunlar finansal durum ve faaliyet sonuçlarıdır. Finansal durumlar; borç, alacak ve özkaynaklardan meydana gelirken, faaliyet sonuçları ise gelir ve giderlerden meydana gelmektedir.⁵³

2.1.2. Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuk ve Ölçümü

Nakit akım tablosu dışındaki bütün finansal tablolar tahakkuk esasına göre finansal tablolarda yer alır. Finansal tabloların ölçüm teknikleri *cari maliyet, tarihi maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değerdir*. Tarihi maliyette hem varlıklar hem borçlar değerlendirirken, diğer yöntemlerde sadece varlıklar değerlendirilir.⁵⁴

2.2. TMS-1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

2.2.1. Düzenlenecek Finansal Tablolar

Finansal tablolar, işletmenin belirli bir tarihteki durum ve performansının tablolar aracılığıyla sunumudur. Bu tabloların amacı, işletme hakkında karar almak isteyenlere işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermektir. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kaynakları ne derecede etkinlikle kullandıklarını da gösterir.⁵⁵ Tam bir finansal tablo setinde bulunması gereken finansal tablolar ve bilgiler aşağıdaki gibidir;⁵⁶

- *Döneme Ait Finansal Durum Tablosu (Bilanço)*
- *Döneme Ait Kapsamlı Gelir Tablosu,*
- *Döneme Ait Özkaynak Değişim Tablosu*
- *Döneme Ait Nakit Akış Tablosu,*

⁵³ Yasin Cebeci, “Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması” (Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014) s.67

⁵⁴ Cebeci,69

⁵⁵ Gökçen, Ataman, Çakıcı, s.103-104

⁵⁶ Cebeci, s.75-76

- *Dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,*
- *İşletmenin bir muhasebe politikasını geçmiş döneme uygulaması durumunda ya da finansal tablolarındaki kalemleri geçmişe dönük ifade etmesi durumunda ya da finansal tablo kalemleri yeniden sınıflandırıldığında karşılaştırılabilir en erken döneme ait finansal durum tablosu.*

2.2.2. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Esaslar

Standartta finansal durum tablosunun sunulmasına ilişkin düzenlemelerde iki rapor tipine önem verilmiştir. Kısa - uzun vadede kaynak ve varlık ayrımı ile likiditedir. Fakat bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağı konusundaki kıstaslar faaliyet döngüsü ve güvenilir bilgi ile ilgilidir.⁵⁷

Kar zarar kapsamlı gelir tablosunun sunulmasında, iki kısımdan oluşmaktadır. Dönem Kar veya Zararı bölümü ve Diğer Kapsamlı gelirler bölümüdür.⁵⁸

Öz kaynakların sunulmasında, öz kaynak değişim tablosunda öz kaynağı oluşturan kalemlerin açıklanması işletmeye bırakılmıştır. Dipnotta da gösterilebilen bu kalemler finansal durum tablosunda yer alıyorsa dönem başı ve dönem sonu rakamları da yer almalıdır.⁵⁹

2.3. TMS 2 STOKLAR

2.3.1. Stokların Değerlenmesi

Stoklar, maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerin küçük olanı ile değerlendirilir.⁶⁰ Maliyet bedeli; stoğun elde edilmesi için katlanılan nakliye, ambalaj, işçilik, reklam vb. giderleri kapsar.⁶¹

Net gerçekleşebilir değer ise; bir işin tahmini satış fiyatından yine tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin düşülmesiyle bulunur.⁶² Her yeni bilanço

⁵⁷ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) Uygulamaları ve Yorumları”,11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, ,2018, s.19

⁵⁸ Örtten,Kaval,Karapınar, s.23

⁵⁹ Örtten,Kaval,Karapınar, s.34

⁶⁰ Hale Akın, Fahri Kuşunel “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlenmesinde Özellik Arz Eden Durumlar” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Dergisi**, Cilt 13, sayı 1-2,2010 s.317

⁶¹ Nandakumar, A., T.P.Ghosh, Kalpesh J.Mehta ve Yass A.Alkafaji **Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc New Jersey, 2010 s.28

⁶² Örtten, Karapınar s. 57

döneminde net gerçekleşebilir değer tekrardan hesaplanır. Mevcut değer düşüklüğü şartları ortadan kalkmışsa değer düşüklüğü iptal edilir.⁶³

2.3.2. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti satın alma, dönüştürme ve diğer maliyetlerinden oluşur. Satın alma maliyeti; stokların elde edilmesi için stoğun satın alma fiyatı, bunun için katlanılan nakliye, vergiler vb. giderlerin bir araya gelmesiyle oluşur.⁶⁴

Dönüştürme maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve ürünleri meydana getirirken katlanılan sabit ve değişken giderlerden oluşmaktadır.⁶⁵

Diğer maliyetler ise, satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan maliyetleri kapsamaktadır yani stokla doğrudan ilişkisi olmayan giderler bu gruba dahildir.⁶⁶

2.3.3. Stokların Maliyetinin Hesaplanması

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet ve gerçek parti maliyet yöntemi ile hesaplanır. Gerçek maliyet yöntemi; Birbiri yerine geçemeyen stoklar ile özel olarak üretilen , satın alınan mal ve hizmetlerin maliyeti özel maliyetler dikkate alınarak yapılır.⁶⁷

İlk giren İlk Çıkar (FIFO) yönteminde satılan stok ilk satın alınan stoklardan düşer ve böylece dönem sonunda kalan stokların maliyeti en son alınan stoktan hesaplanmaktadır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; toplam alış miktarları toplam mal maliyetine bölünerek bulunur.⁶⁸

⁶³ Ataman, Gökçen, Çakıcı, s. 132

⁶⁴ Ataman, Gökçen, Çakıcı, s. 138

⁶⁵ İlkey Üzel “TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama”, (**Yüksek Lisans Tezi** Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017) s.31

⁶⁶ Üzel, s.33

⁶⁷ Gürbüz Gökçen, Yasin Cebeci “TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma” **Maliye Finans Yazıları** ,Sayı 105, 2016, s.122

⁶⁸ Mehveş Eylül Ayrıl, “Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu Ve Tms-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması, (**Yüksek Lisans Tezi** Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,” 2016) S.55-56

2.4. TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI

2.4.1. Faaliyet Türlerine Göre Nakit Akışının Tespiti

Faaliyet türlerine göre nakit akışlarının tespitini yapacak olursak; işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden nakit akışının tespitidir. İşletme faaliyetlerinden nakit akışı işletmenin esas ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgilidir. Yatırım faaliyetlerinden nakit akışı uzun vadede ancak nakitlerle ilgili olmayan yatırımların elden çıkarılması ile ilgilidir. Finansman faaliyetlerinden nakit akışı öz kaynak ve yabancı kaynaklardaki değişimlerle ilgilidir.⁶⁹

2.4.2. Nakit Akışlarının Raporlanması

İşletme faaliyetlerinin raporlanması iki şekilde olmaktadır. Bu yöntemlerden biri olan brüt (dolaysız) yöntemde işletmenin esas faaliyetlerinin brüt giriş ve çıkışları gösterilir. Diğer yöntem olan net (dolaylı) yöntemde nakit giriş çıkışı gerektirmeyen (amortisman, ertelenmiş vergiler vs) kalemler ve yatırım ve finansman faaliyetlerinin nakit akışları düşülerek işletmenin net kar veya zararı düzeltilir.⁷⁰

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit akışlarının raporlanmasında, net esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dolayı oluşan nakit hareketleri ana grup şeklinde sınıflandırılarak gösterilir.⁷¹

2.5. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE HATALAR

2.5.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

Muhasebe politikasında değişiklik yapılabilmesi için bunların bir standart tarafından gerekli görülmesi, ayrıca söz konusu politikadan kaynaklanan değişiklik finansal tabloların daha güvenilir, tutarlı olmasına neden olacaksa değişiklik yapılır. Söz konusu değişiklik TMS/TFRS geçiş hükümlerine uygun yapılmalıdır.⁷²

⁶⁹ Cebeci, , s.87-89

⁷⁰ Zeynep Gürkan, UMS 1 UMS 7 Açısından Finansal Tabloların Sunuluşunun İncelenmesi: Türkiye Ve İngiltere Örnekleri, (Yüksek Lisans Tezi Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016), s.75

⁷¹ Gürkan, s.75

⁷² Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun “UFRS(UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi,1. Baskı, Ankara: Hipotez Yayınları, 2012,s.955

Muhasebe tahminlerinde değişiklikten bahsedebilmek için, şüpheli alacaklar, amortismanlarda meydana gelen değişiklikler, kullanımdan kalkmış stoklar hakkında yapılan tahminlerin gerçekçi ve güvenilir olması gerekir. Söz konusu kalemlerde yapılan değişikliklerin sonucunda tahminlerin güncellenmesi gerekir. Değişiklikler, ileriye dönük kar ve zararlar ilişkili olarak değişikliğin ait olduğu dönemde ise o dönemde, gelecek dönemleri ilgilendiriyorsa hem cari dönem hem de gelecek dönemde mali tablolarda yer almalıdır. Tahminlerde yapılan güncellemeler bilanço dönemlerini etkiliyorsa ilgili kalemler defter değerlerinin değiştiği dönemde düzeltilmelidir.⁷³

2.5.2. Hatalar

Hatalar, finansal tabloların incelenmesi, açıklanması sırasında ortaya çıkar. Hata önemli bir hata ise veya finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu etkileyecek bir şekildeyse önemsiz de olsa standartta uygun değildir. Hata cari dönemde fark edilirse düzeltilir ancak sonraki yıllarda fark edilirse geçmiş yıla ait hatalara ilişkin izleyen dönemlerdeki finansal tablolarda düzeltilir.⁷⁴

2.5.3. Muhasebeleştirme Yöntemleri

Standartta Muhasebeleştirme yöntemi geriye ve ileriye dönük iki şekildedir. Muhasebe politikası ve hatalardaki değişiklik geçmiş finansal tabloları etkilediğinden geriye doğru yapılyorken muhasebe tahminlerindeki değişiklik ilerleyen dönemlerdeki finansal tabloları etkileyeceği için ileriye dönüktür.⁷⁵

2.6. TMS 10 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

2.6.1. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltilme Gerektiren Olaylar

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen düzeltilme gerektiren işlemlerle ilgili firmaların finansal tablolarını düzeltmesi gerekir. Daha önce finansal tablolara alınmayan kalemler finansal tablolara alınır, yanlış alınanlar için gerekli düzeltmeler yapılır. Düzeltilme gerektiren olaylara örnek olarak, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava, varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü, bilanço tarihinden önce alınan

⁷³ Süleyman Yükçü, Seçkin Gönen “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler Ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 114, Kasım Aralık 2012, s.28

⁷⁴ Sağlam, Yolcu, Eflatun, s. 958

⁷⁵ Örtün, Kaval, Karapınar s.99

varlıklarının maliyetleri, ikramiye ve karın bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması, hata ve hileler verilebilir.⁷⁶

2.6.2. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ancak finansal tablolarda bir değişiklik olmayacak durumlar için düzeltme yapılmaz. Bilançonun onaylanma ve bilançonun yayınlanması arasında yatırımlarda meydana gelen değişiklikleri örnek olarak verebiliriz. Düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak; bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya birleşme, önemli tutarda hisse senedi işlemlerinin yapılması, tedarikçinin değişmesi verilebilir.⁷⁷

2.7. TMS 12 GELİR VERGİSİ

2.7.1. Ertelenmiş, Sürekli ve Geçici Farklar

Ertelenmiş farklar, raporlama dönemindeki defter değeri ve vergi değeri arasındaki fark yüzünden hesaplanan vergide meydana gelen değişimleri göstermektedir.⁷⁸

Sürekli farklar; karın hesaplanmasında indirimi kabul edilmeyen gelir ve giderlerdir. Söz konusu dönemde ortaya çıkar ve sonraki dönemlerde de ortadan kalkmaz. Ait oldukları dönemin kar ve zararını etkiler.⁷⁹

Geçici farklar; gider ve gelir olarak kaydedilen ancak mevzuat dolayısıyla kabul edilmeyen, gerekli koşulların gerçekleşmesi durumunda ilerleyen dönemlerde gelir ve gider kabul edilecek farklardır.⁸⁰

⁷⁶ Ömer Tekşen, Ulukan Büyükarıkan “TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi” **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:1 Sayı: 13 Aralık-2015 s. 464-465

⁷⁷ Sağlam, Yolcu, Eflatun, s. 965

⁷⁸ Pooler, E. S. Deferred Tax Assets, **Atlanta Bankers Conference Call**. 2012.s.4

⁷⁹ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt ve Terry D.Warfield, **Intermediate Accounting**, 14. Baskı, John Wiley and Sons.Inc., 2012,s.1154

⁸⁰ Örtten, Kaval, Karapınar s. 181

2.7.2. Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Ödenmemiş cari ve önceki döneme ait vergiler borç olarak kaydedilir. Daha önce ödenen vergilerin tutarı cari dönemdekinden fazla ise aşan kısım varlık olarak kaydedilir.⁸¹

2.7.3. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Vergilendirmenin konusunu oluşturan bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak; şerefiye, işletme birleşmesi kapsamında olmayan olaylar, oluşmasının kar veya zararı etkilemediği işlemlerde vergi borcu muhasebeleştirilmez.⁸²

2.8. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.8.1. İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme

İlk defa muhasebeleştirmede, işletmenin aktife kaydetme ve finansal tablolara alınma işi işletmeye bırakılmıştır. Maliyet değeri üzerinden kayda alınan duran varlıklarda maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. Maddi duran varlığın alımı sırasında oluşan giderler maliyete, maddi duran varlık kullanılmaya başlandıktan sonra oluşan maliyetler dönem içinde gider yazılmaktadır.⁸³

2.8.2. Finansal Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme

Maddi duran varlıklar ilk kayda almadan sonra maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemi ile tekrardan değerlendirilir. Maliyet yönteminde; maddi duran varlık kaleminde ilk kayda almadaki gibi maliyet bedeline yapılan maliyetler eklenir ancak amortismanına tabii tutar ve değer düşüklüğü düşülerek varlığın net defter değeri gösterilir.⁸⁴ Yeniden değerlendirme yönteminde; Maddi duran varlıkla ilgili yeniden değerlendirme yapılabilmesi o varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekir. Gerçeğe uygun değer belirlenebilmesi için piyasa değerinin belirlenmesi gerekir.⁸⁵

⁸¹ Ataman, Gökçen, Çakıcı s. 209

⁸² Erhan Yalçın “Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS), 1. Baskı Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.847

⁸³ Ali Deran, İncilay Savaş, Atilla Sürer, “Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2014, s.78,

⁸⁴ İlker Kıymetli Şen, Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı:1, 2013, s. 24

⁸⁵ Plantin, Guillaume, Haresh, Sapra and Hyun Song, Shin “Fair Value Accounting and Financial Stability”, Chicago GSB Research, 2008, s.2

Yeniden değerlendirme tutarı; maddi duran varlığın değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi ile bulunur.⁸⁶

2.8.3. Amortismanlar

Standart kapsamında ayrılacak amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarları yöntemidir. Doğrusal amortisman yönteminde varlığın kullanım ömrü boyunca amortisman ayrılır. Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman tutarı önceki yılların amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan tutarlar üzerinden hesaplanır. Üretim miktarları yönteminde ise; duran varlığa ait amortisman tutarı duran varlıktan beklenen üretim hacmi veya kullanım kapasitesine göre hesaplanmaktadır.⁸⁷

2.9. TMS 17 FİNANSAL KİRALAMA ve YENİ HALİYLE TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDI

2.9.1. Kiralama işleminin Sınıflandırılması

TMS 17’ de Finansal kiralama işlemleri kiralanana varlığa ilişkin risk veya yararın kira taraflarında bulunmasına göre; finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmıştır. Risk ve yarar finansal kiralama da tamamen devredilirken, faaliyet kiralamasında devredilmez.⁸⁸Riskler; varlığın kullanım kapasitesinin altında kullanımından ve teknolojinin gelişmesinden kaynaklanıyorken, yararlar da varlığın değerinin artması ve kullanım ömrü sonucunda nakde çevrilmesinin mümkün olmasıdır.⁸⁹ TFRS 16 Kiralamalar Standardında bir sınıflandırmaya tabii tutmayıp bütün kiralama işlemlerinin finansal durum tablosunda gösterilmesini zorunlu kılmıştır.⁹⁰

⁸⁶ Deran, Savaş, Sürer, s.80

⁸⁷ Deran, Savaş, Sürer,s.82

⁸⁸ Serap Yanık, Özerhan Yıldız, “Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2012, s. 404

⁸⁹ Ayşe Gül Köksal, Beyhan Beller, “Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2013, s. 153

⁹⁰ Ahmet Gökgöz, “TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”

Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Cilt 5,Sayı 1, 2019, s.321

2.9.2. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Muhasebeleştirilmesi

Kiralama işlemlerinin kira mı yoksa satın alma şeklinde mi muhasebeleştirilmesine ilk başta karar verilir ve sonrasında yöntem değiştirilmez.⁹¹

Finansal Kiralamada, ilk muhasebeleştirmede kiralamanın konusunu oluşturan varlığa ilişkin tüm giderler varlığın maliyetine eklenir. Sonraki dönemlerde yapılan muhasebeleştirmede varlığın ana bedeli ve faizi ayrıştırılır. Kiralama konusu varlık duran varlık olarak kaydedilip amortisman düşülür. Yapılan kira ödemeleri borçtan düşülür. Faaliyet kiralamasında kira ödemeleri yapılır.⁹²

TFRS 16 hükümlerinde kiracı kiraya konu olan varlığı kullanmaya başladığı anda finansal durum tablosunun aktifinde “*kullanım hakkı varlığı*” söz konusu kiralamadan olan borçlarını ise “*kira yükümlülüğü*” olarak pasifte raporlar.⁹³

2.9.3. Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Muhasebeleştirilmesi

Finansal kiralamada kiraya veren söz konusu varlığı alacak olarak kaydedip yapılan ödemeleri alacaktan düşer ve ana para dışındaki faizleri gelir olarak kaydeder. Faaliyet kiralamasında ise, kiralamaya konu olan varlık duran varlık olarak kaydedilir ve dolayısıyla amortisman ayrılır.⁹⁴ TFRS 16 da kiraya veren TMS 17 ile uyumludur.

2.10. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

2.10.1. Çalışanlara Sağlanan Faydanın Türleri

Çalışanlara sağlanan faydalar;⁹⁵

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; 12 ay içinde ödemesi olabilecek faydaları içermektedir. Bunlar; ücret, sgk primi, yol, lojman, yıllık izin vb. dir.
- Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar; 12 ay içinde ödenmesi mümkün olmayan faydaları içermektedir. Örnek olarak ücretsiz izinler verilebilir.

⁹¹ Rahul Gupto, John Hepp, “Preparing For TheNew Lease Accounting”, **Financial Executive**, Volume. 26, Issue. 8, 2010 s.51

⁹² Seçkin Gönen, Neslihan Akça, “Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 64, 2014 s. 80

⁹³ Gökgöz s.322

⁹⁴ Gönen,Akça s.80

⁹⁵ Fevzi Serkan Özdemir, İdris Varıcı, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi Ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yöntüyle Örnek İşletme Uygulaması” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 15, Sayı 29, 2015, S. 162-163

- İş ilişkisinin sona ermesinden sağlanan faydalar; ihbar tazminatı bu faydanın konusunu oluşturur.
- İş ilişkisi sonrasında bağlanan faydalar; emeklilik maaşı vb. faydalar.

2.10.2. Kıdem Tazminatı Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatının hesaplanması işçinin çalışma yılı ve ücret durumuna göre değişiklik gösterir. Kıdem tazminatı hesaplanırken son alınan ücret dikkate alınır. Kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesinde standartta karşılık ayrılması gerekir. Kıdem tazminatının gelecek dönemlerde meydana gelmesinden dolayı kıdem tazminatı yükümlülüğü muhasebeleştirilir.⁹⁶

2.11. TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

2.11.1. Devlet Teşvik ve Yardımlarının Çeşitleri

Devlet yardımlarının çeşitleri; Kaynak transferi yoluyla yardım, değer atfedilmeyen yardımlar, devletle yapılan işlemler kapsamında yardımlardır. Devlet teşviklerinin çeşitleri; teşvikler teşviğin konusu varlığın niteliğine göre parasal teşvik ve parasal olmayan teşviklerdir. Teşvik türlerine göre koşulsuz ve koşullu teşviklerdir.⁹⁷

2.11.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Teşviki alan işletmeye herhangi bir performansı aldıkları anda gelir olarak kaydedilir. Belli bir performans şartları getirirken teşvikler performansın karşılandığı anda gelir olarak kaydedilir. Hasılatla ise muhasebeleştirilme kriterleri oluşmadan önce alınan teşvikler borç olarak muhasebeleştirilir.⁹⁸

2.11.3. Devlet Yardımlarının Raporlanması

Devlet tarafından desteklenen devlet yardımları, para ile ölçülmeyen kalemler de dahil olmak üzere gerçeğe uygun ve makul güvence vermelidir.⁹⁹

⁹⁶ Fatma Pamukçu, Nevzat Pamukçu “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 34, 2011, S.73

⁹⁷ Fehmi Karasioğlu, Fırat Kınalı, “TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, Kasım 2017, s.142

⁹⁸ Tarık Ziyad Çelik, İsa Gerekli, Süleyman Ertürk, Yahya Günay, Mesut Bilginer “TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, sayı 2, 2015,s. 296-297

⁹⁹ Çelik,Gerekli, Ertürk, Günay, Bilginer, s.302

2.12. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

2.12.1. Günlük İşlemlerde Muhasebeleştirme ve Dönem Sonunda Değerleme

İlk kayda alma sırasında muhasebeleştirme sırasında uygulanacak kur spot kur veya işlemin ait olduğu güne ilişkin kurdur. Eğer ki firma yabancı para cinsinden mal veya hizmet alımı satımı, kredi kullanımı, duran varlık alımı veya satımı yapıyorsa yabancı para cinsinden kayıt yapması gerekir. İlk defa hesaplara kaydetmede söz konusu varlığın alımı veya satımı sırasındaki döviz para birimi geçerli kurdan finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilir. Uygulanabilirliği açısından işlem günündeki kura yakın ortalama kurun kullanılması da söz konusudur.¹⁰⁰

Dönem sonunda değerlendirme; parasal ve parasal olmayan kalemlerde yapılan değerlendirmedir. Parasal kalemlerde meydana gelen değişiklik; bu kısımda yapılacak değerlendirmede kapanış kuru dikkate alınır. Parasal olmayan kalemlerde sabit bir kurun belirlenmesi gibi bir yükümlülük yoktur. Burada varlıkların elde edildiği tarihteki maliyet veya ölçülenlerin çevrimi işlem tarihindeki kur baz alınır. Eğer gerçeğe uygun değer ile değeri belirlenmiş bir varlık varsa gerçeğe uygun değer olduğu günün kuru kullanılır.¹⁰¹

2.12.2. Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Para Birimi Kullanılması

Firmaların ana veya bağlı ortaklarının farklı ülkelerde olması sebebiyle oluşturulan finansal tabloların konsolide olması gerekmektedir. Farklı para birimlerinin kullanıldığı ülkelerdeki döviz kurları nedeniyle söz konusu tablolarda farklılıklar meydana gelmektedir. Tablolardaki kurun işletmenin para biriminden farklı olması durumunda raporlamalar finansal tablolarda kullanılan kura çevrilir. Bilanço kalemleri kapanış kurundan çevrilirken gelir tablosu işlem tarihindeki kurdan çevrilir. Kur farkları öz kaynağın ayrı bir unsuru olarak muhasebeleşir.¹⁰²

¹⁰⁰ Orhan Bozkurt, TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri Standardı” nın Uygulanması ve Finansal Tablolara Yansımaları, **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, 2016, s.471

¹⁰¹ Nevzat DEMİRAL, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Ve Finansal Tablolar İlişkisi, (Yüksek Lisans Tezi Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2014) s.31-32

¹⁰² Bozkurt, s.476

2.13. TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ

2.13.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyetleri aktifleştirilerek ve gider yazılarak muhasebeştirilir. Faiz, kur farkı vs gibi konular özelliği varlıkla ilgili ise, özelliği varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilerek bilançoda gösterilir. Söz konusu konular özelliği varlıkla hiçbir ilişkisi yoksa ilgili dönemde gider olarak kaydedilir ve gelir tablosunda raporlanır.¹⁰³

2.13.2. Özelliği Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar

Aktifleşmeye başlanması; özelliği varlık için harcama yapıldığında, faiz, kur farkı, vs gibi borçlanma maliyetleri oluştuğunda ve bu özelliği varlık kullanıma ve satışa hazır hale getirmek için gerekli işlemlere başlanmasıyla aktifleşmeye başlanır.¹⁰⁴

Aktifleşmeye ara verilmesi; özelliği varlığın kullanım veya satışa hazır hale gelmesi sırasında işlemlere uzun süre ara verilmesi durumudur. Ara verme işleri teknik veya idari bir zorunluluk ise aktifleştirmeye ara verilmez.¹⁰⁵

Aktifleşmeyi Sonlandırma; kullanım veya satışa hazır hale gelen özelliği varlık için aktifleştirmeye son verilir. Hazır hale gelen özelliği varlıkla ilgili harcamalar devam da etse söz konusu varlık için aktifleştirme sonlandırılmış olur.¹⁰⁶

2.14. TMS 24 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

2.14.1. İlişkili Taraf Açıklamalarının Amacı

İşletmenin ilişkili tarafına sunduğu avantaj yüzünden mali tablolarının kar veya zarar kısmı etkilenebilir. İşletmenin ilişkili tarafına sunduğu bu avantaj yüzünden bu işlemler gerçekleşmemiş olsa bile diğer taraf ilişkilerini etkiler. Bu sebeple ilişkili taraflarla ilgili bakiye limit vs gibi konuların bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir.¹⁰⁷

¹⁰³ M. Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi” 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.184

¹⁰⁴ Ali Deran, İncilay Savaş, Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 124, Temmuz-Ağustos 2014, s.124

¹⁰⁵ Tülay F. Telliöğlü, Naciye Gökçe, Fatma Demir, TMS 23-Borçlanma Maliyetlerinin “Yat Üreten Bir İşletme” Açısından İncelenmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 3, 2013, s.327

¹⁰⁶ Deran, savaş, s.126

¹⁰⁷ Yalçın, s.383

2.15. TMS 27 BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

2.15.1. Bireysel Finansal Tablolar

Standartta söz konusu olan tablolar; *bireysel finansal tablolar, konsolide tablolar ve özkaynak yönetiminin kullanıldığı tablolardır*. Bireysel finansal tablolarda hiçbir yatırım özkaynak yöntemine göre gerçekleştirilmemiş veya konsolide edilmemiş olmalıdır. Bireysel finansal tabloların kullanılması diğer iki tablo kullanılıyorsa zorunlu değildir.¹⁰⁸

2.15.2. Bireysel Finansal Tabloların Sunulması

Bireysel tabloların sunulması maliyet bedeli ve TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre sunulmaktadır.¹⁰⁹

2.16. TMS 28 İŞTİRAK VE İŞ ORTAKLIĞINDAKİ YATIRIMLAR

2.16.1. İştirak ve İş Ortaklığının Muhasebeleştirilmesi

İştirak ve iş ortaklığının muhasebeleştirilmesi sırasında öz kaynak yöntemi benimsenmiştir. İştirakler; işletmenin alacağı kararlar üzerinde önemli etkisi bulunan işletmelerdir. İş ortaklığı ise; birden fazla tarafın aynı kontrol gücü üzerinde söz sahibi olmasıdır.¹¹⁰

2.16.2. Öz kaynak Yönteminin Uygulanması

İştirak ve iş ortaklığı için özkaynak yönteminin uygulanabilmesi için söz konusu durumları kazandığı andan itibaren muhasebeleştirilir. Bu muhasebeleştirme maliyet bedeline göre yapılır. Daha sonraki dönemlerde kar veya zarar durumuna göre finansal tablolarda artış veya azalış gösterir.¹¹¹

2.17. TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

2.17.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Finansal Tabloların Düzeltilmesi

Fiyatlar genel seviyesi finansal tablo kalemlerinin olumsuz durumlardan kurtulması için yapılmış bir genel fiyat endeksi yöntemidir. Böylece enflasyon nedeniyle

¹⁰⁸ Örtün, Kaval, Karapınar s. 582

¹⁰⁹ Ataman, Gökçen, Çakıcı s. 352

¹¹⁰ Ahmet Gökçöz, "İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı58, 2013,s.3

¹¹¹ Gökçöz s.6

gerçek tutarından uzaklaşmış ve güvenilirliğini kaybeden hesap kaleminin satın alma gücünün gerçeği yansıtmasını hedeflemektedir. Düzeltme fiyatlar genel seviyesine göre yapılmaktadır.¹¹²

2.18. TMS 32/ TMS 39/ TFRS 7/ TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM, DEĞERLEME, AÇIKLAMALAR

TMS 39 Finansal standardı anlaşılma bakımından karmaşaya neden olduğundan yerine TFRS 9 Finansal Araçlar 01.01.2018 itibariyle uygulanmaya başlamış olup daha söz konusu standart önceden dipnotlarda açıklanmak koşuluyla uygulanabilir. Çalışmamızda TMS 39 un yerini alan TFRS 9 la kıyaslama yapılarak açıklanacaktır.

2.18.1. Finansal Araçların Sınıflandırılması

TMS 39'a göre sınıflandırmayı aşağıdaki şekilde ele alabiliriz;¹¹³

- *Gerçeğe Uygun Değerle Değerlendirme Sonucu Kar veya Zararı Etkileyen Finansal Kalemler*
- *Vade sonuna kadar elde tutulacak menkul kıymetler*
- *Kredi ve alacaklar*
- *Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar*

TFRS 9'a göre sınıflandırma ise; üçlü bir sınıflandırmayı esas almıştır. Standarta göre;¹¹⁴

- *Gerçeğe Uygun Değerleme Yapıldıktan Sonra Kar veya Zararı etkileyen Finansal Kalemler*
- *Gerçeğe Uygun Değerle değerlendirildikten sonra aradaki farkı kapsamlı gelire yansıtan varlık kalemleri*
- *İtfa edilmiş tutarı düşüldükten sonra değerlendirilen varlıklar*

¹¹² Dursun Keleş, "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri" **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, 2015, s.38-39

¹¹³ Örtün,Kaval,Karapınar,s. 332

¹¹⁴ Abitter Özulucan, Seçkin Arslan, Dursun Keleş, "Menkul Kıymetlerin TMS 39 ve TFRS 9 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi" **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Cilt 10, Sayı 4,Ekim 2017,s.240

2.18.2. Değerleme

TMS 39'a göre ilk defa değerleme; gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen finansal araçlarla ilgili yapılan bütün giderler meydana geldikleri zaman direkt sonuç hesaplarına aktarılmalıdır. Ancak vade sonu beklenen veya satılmaya hazır durumda elde bulundurulmuş menkul kıymetler için aracı vasıtasıyla işlemler yapılırsa katlanılan masraflar maliyete eklenir.¹¹⁵

TFRS 9' a göre ilk defa değerleme; ilk defa kayda almada finansal varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.¹¹⁶

TMS 39'a göre sonraki dönemlerde kayda almada sınıflandırmada gerçeğe uygun değeri ile ilgili olanlar gerçeğe uygun değer üzerinden kalanlar ise maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.¹¹⁷

TFRS 9'a göre sonraki dönemlerde kayda almada; sınıflamada gerçeğe uygun değerle ilgili olanlar gerçeğe uygun değeri ile itfa edilmiş maliyeti üzerinden hesaplananlar ise maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.¹¹⁸

2.18.3. TMS 32 Sunum

TMS 32 ye göre sunum; *finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç* olarak yapılmaktadır.¹¹⁹ Bir finansal aracın sınıflandırmasının öz kaynağa dayalı finansal araç olabilmesi için;¹²⁰

- İşletmenin tasfiye sürecine girmesinde finansal aracı elinde bulundurana işletmenin net varlıklarından payı ile orantılı pay alma hakkı vermesi,
- Diğer finansal araç sınıflamasından sonra yer alan bir sınıfın içinde olması,
- Bulunduğu sınıf içinde diğer araçlarla benzer özellik taşıması,
- Finansal araçların nakit akışlarının, muhasebeleştirilme süresine bakılmaksızın gerçeğe uygun değere bağlı olması,

¹¹⁵ Örtün,Kaval,Karapnar s. 340

¹¹⁶ Ataman, Gökçen, Çakıcı s. 98

¹¹⁷ Yalçın s. 428

¹¹⁸ Özulucan,Arslan, Keleş s.247

¹¹⁹ Ataman, Gökçen, Çakıcı s. 420

¹²⁰ Yalçın, s.501

- Opsiyonu veren tarafa, geri satın alma, itfa ve nakit ödeme yapma yükümlülüğü getiren sözleşmeden ayrı olarak, finansal aracın işletmenin aleyhine olabilecek başka bir finansal araçla değiştirilmesine ilişkin yükümlülük olmaması.

2.18.4. TFRS 7 Açıklamalar

Şeffaflık ilkesi gereği işletmelerin finansal borçları ve finansal varlıkları hakkında bilgileri dipnotlarında açıklaması gerekir. İşletmenin kar veya zararını etkileyen muhasebe politikaları hakkında da bilgiler verilmelidir. Söz konusu standart işletmenin finansal tablolarında finansal araçlar nedeniyle dahil olacağı riskleri ve bunların işletme tarafından nasıl yönetildiğinin finansal tablolar aracılığıyla mali tablo kullanıcılarının görüşlerine sunulmasıdır. İşletmenin taşıdığı riskler;¹²¹

- *Piyasa Riski*
- *Likidite Riski*
- *Kredi Riski'dir.*

2.19. TMS 33 HİSSE BAŞINA KAZANÇ

2.19.1. Hisse Başına Kazancın Hesaplanması

Hisse başına kazancın hesaplanması hisse senetlerinin getirisi olan karın ortalama hisse senedi adedine bölünmesiyle bulunur.¹²²

2.19.2. Sulandırmanın Olduğu Durumlarda Hesaplama

Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında, hisse senetlerinin ağırlıklı ortalaması, adi hisse senetleri sayısının ağırlıklı ortalaması ve sulandırma etkisi görülen hisse senedinin adi hisse senedine dönüştürülmesinde ihraç edilecek hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına eşittir.¹²³

¹²¹ Yunus Ceran, Merve Öz, "TMS-32, TMS-39 VE TFRS-7, TFRS-9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm Ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme" **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 14,Sayı 28,2014,s.237-238

¹²² Değer Alper, Aylin Poroy Arsoy, "Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Hesaplamasına Etkileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009,s. 62

¹²³ Alper, Arsoy s.66

2.20. TMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

2.20.1. Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler

Ara dönem finansal tablolar; bilançoda önceki dönem yıl sonu bilançosuyla karşılaştırılmış cari ara dönem karşılaştırılır, gelir tablosunda önceki yıl kapsamlı ara gelir tablosuyla cari yıla ait aynı dönemler karşılaştırılır, nakit akım tablosunda nakit hareketlerini içeren bir önceki yıllara cari dönemde aynı dönemi karşılaştırırken özsermaye değişim tablosu özsermaye hesaplarında meydana gelen değişiklikleri bir önceki yıllara cari dönemi ile karşılaştırır.¹²⁴

2.20.2. Ara Dönem Finansal Raporlamada Finansal Tablolara Alma

Ara dönem finansal tabloların raporlanmasında yıllık raporlamada uygulanacak prosedürler uygulanacaktır. Ancak ara dönem finansal tablolarda bilgilere tam olarak erişilemediği için tahmin olasılığı daha yüksektir. Bunun sonucu olarak da yıllık raporlara göre güvenilirliği daha düşüktür.¹²⁵

2.21. TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

2.21.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Varlığın Tespiti ve Hesaplanması

Değer düşüklüğüne uğramış bir varlığın tespitinde varlığın finansal tablolara alınmasında kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden yüksekse varlıkta değer düşüklüğü tespit edilir ve varlık gerçeğe uygun değerine indirgenir.¹²⁶ Gerçeğe uygun değerinin tespiti varlığa benzer ürünlerin karşılaştırılması ile bulunur.¹²⁷

2.21.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Değer düşüklüğüne uğramış varlığın muhasebeleştirilmesinde varlığın maliyet bedeli ve yeniden değerlendirilmiş tutarı ile kaydedilir. Maliyet bedeli ile izlenen durumlarda varlığın bilanço değeri azalıp gelir tablosuna ise zarar yazılacaktır. Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile ilgili yöntem uygulanıyorsa yeniden değerlendirme kısmında bir tutar varsa söz konusu zarar bu hesaptan mahsup edilecek kalanı gelir tablosuna aktarılacaktır.¹²⁸

¹²⁴ Ataman, Gürbüz, Çakıcı s.436

¹²⁵ Örtün, Kaval, Karapınar s. 714

¹²⁶ Serhat Şamil, Murat Esmeray “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı: BİST 100’de Bir Araştırma” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 48,2016, s.180

¹²⁷ EPSTEİN Barry J., MiRZA Abbas Ali IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards.: WILEY, 2006, s.230

¹²⁸ Örtün, Kaval, Karapınar s. 446

2.21.3. Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması

Şerefiye dışındaki diğer değer düşüklüğü ayrılan varlıkların değer düşüklüğünün devam edip etmediğini devamı ile ilgili işletme finansal raporlama dönemlerinde dikkate alır. Değer düşüklüğünün ortadan kalktığı durumlarda işletme gerekli düzeltmeleri yapmalıdır.¹²⁹

2.21.4. Şerefiyede Değer Düşüklüğünün Tespiti

Şerefiyenin yıllık olarak kontrol edildiği durumlarda şerefiyenin değer kaybına uğradığı tespit edilirse ve geri kazanılabilir değeri defter değerinden düşükse değer düşüklüğü ayrılır. Şerefiyenin değer düşüklüğü yıllık yapılır ancak burada dikkat edilmesi gereken husus her yılın aynı dönemlerinde yapılmasıdır.¹³⁰

2.22. TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜK VE KOŞULLU VARLIKLAR

2.22.1. Karşılıklar

Karşılıklar miktarı belli olmayan ve gerçekleşme vakti bilinmeyen borçlardır. Karşılıklar geçmişten gelen ödenmesi konusunda ve miktarında belirsizlik olan borçları ilgilendirir.¹³¹ Karşılıklar için ilerleyen dönemlerdeki belirsizlikler için ayrılır diyebiliriz.¹³² Karşılıklar için tutar tahmin edilip, tahmin edilen tutar muhasebeleştirilir. Ancak dikkat edilmesi gereken konu ayrılacak karşılık karı düşüreceği için güvenilir bir şekilde ölçülmelidir.¹³³

2.22.2. Koşullu Yükümlülükler

Koşullu yükümlük geçmişten gelen gerçekleşme olasılığı muhtemel olan, işletmenin nakit akışını etkilemeyen ve güvenilir ölçülmemesi sebebiyle tahakkuk ettirilmeyen mevcut yükümlülüklerdir.¹³⁴ Finansal tabloların dipnotlarında açıklanırlar.¹³⁵

¹²⁹ Dursun, Nergis Nevruz. Kurt, Ganite, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2008 s.105

¹³⁰ Ataman,Gökçen,Çakıcı s.451

¹³¹ Ayten Çetin, Ayça Akarçay Öğüz "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi" **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi** Cilt 29, Sayı 2, 2010, s.410

¹³² V. Cheorghé, Lepadatu, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - IAS 37", **Metalurgia International**, vol. XIII, no. 12, 2008,s. 97

¹³³ Çetin,Öğüz s.413

¹³⁴ Ataman,Gökçen,Çakıcı s.475

¹³⁵ Walton, P. ve Aerts, W. **Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis**. London: Thomson Learning. 2006, S.172

2.22.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklar, geçmiş dönemlerde meydana gelen işletmeye fayda sağlayacak gelecekte gerçekleşmesi muhtemel olan varlıklardır. Koşullu varlıklarda aynen koşullu yükümlülükte olduğu gibi dipnotlarda açıklanır.¹³⁶

2.23. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

2.23.1. Maddi Olmayan Duran Varlığı Aktifleştirme Koşulları

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olmayan ancak ilerleyen dönemlerde işletmeye fayda sağlayacak varlıklardır.¹³⁷

Maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesindeki koşullar genel koşullar ve özel koşullar olmak üzere ikiye ayrılır. Genel koşullarda gelecekte sağlayacağı faydanın muhtemel olması ve güvenilir ölçümüdür.¹³⁸ Özel koşullarda ise belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte sağlayacağı ekonomik yarar vardır. Belirlenebilirlik; maddi olmayan duran varlık kaleminin şerefîyeden hariç olmak üzere, tek başına bölünebilmesini ayrıştırılmasını ifade etmektedir. Kontrol; patent vb gibi durumlarla söz konusu varlık üzerindeki kullanım hakkının işletme tarafından başka kişi ya da kişilere kısıtlanmamasıdır. Gelecekte sağlayacağı ekonomik yarar ise varlığın ilerleyen dönemlerde işletmenin nakit akışını etkilemesidir.¹³⁹

2.23.2. Değerleme ve Muhasebeleştirme

Maddi olmayan duran varlık kalemlerinin değerlendirilmesinde maliyet bedeli ve yeniden değerlendirme yöntemi uygulanır. İşletme hangisini seçeceği konusunda kendisi karar verir. Maliyet bedelinde; defter değerinden değer düşüklüğü ve amortisman düşülerek bulunur. Yeniden değerlendirme yönteminde ise ilk defa kayda alındıktan sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerinden değer düşüklüğü ve amortisman düşülerek bulunur.¹⁴⁰

¹³⁶ Çetin, Ögüz s. 421-422

¹³⁷ Schiuma, G. **Managing Knowledge Assets and Business Value Creation in Organizations: Measures and Dynamics**,2010, s.111

¹³⁸ Örtün,Kaval, Karapınar s. 243

¹³⁹ Bülent Aytaşkın, “Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi Ve Bir Uygulama”, (**Yüksek Lisans Tezi** İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2016) S.32-33

¹⁴⁰ Ali Deran, İncilay Savaş “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 14, Sayı 2, 2013, s.88

Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde kuruluş geliştirme, arge, reklam vb giderler muhasebeleşmemektedir. Ayrıca vadeli satın almalarda vade farkının ayrı olarak gösterilmesi gerekir.¹⁴¹

2.23.3. Amortisman

Maddi olmayan duran varlıklarda amortisman yöntemi üretim esaslı amortisman, doğrudan ve azalan kalanlar yöntemine göre ayrılır. Üretim esaslı amortismanda önceden ödenen maliyetlerin tahmini üretim veya satış rakamına bölünmesiyle bulunur. Ekonomik ömür esaslı yöntemde ise varlığın kullanım süresi tahmin ediliyorsa azalan kalanlar ya da doğrudan amortisman yöntemi uygulanır. Varlığın kullanım ömrü tahmin edilemiyorsa her yıl değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına bakılır.¹⁴²

2.24. TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

2.24.1. Finansal Tablolara Alma

Yatırım amaçlı gayrimenkuller gelecekte işletmeye sağlayacağı yararlar ihtimal dahilindedir ve maliyeti sağlam bir şekilde belirlendiğinde finansal tablolara alınır. Ancak mevcut hesap planımızda bunlar için bir hesap oluşturulmamış olup boş hesap grubu olan 20'li hesaplarda izlenmektedir. Değerlendirme sırasında ortaya çıkan kar veya zararlar gelir tablosunda diğer olağan gelir ve karlar/ gider ve zararlar grubuna yazılır. Ancak söz konusu varlıklar işletmenin finansal tablolarında önemli paya sahipse “*Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Gelirler*” ve “*Değer Artış Kazançları veya Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Giderler ve Değer Azalış Zararları*” hesabında izlenir.¹⁴³

2.24.2. Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınmasında maliyet bedeli esas alınır. Maliyet bedeli varlığın alım fiyatına ek olarak yapılan masrafları da kapsamaktadır. Eğer söz konusu varlık vadeli olarak alınıyorsa yansıtılan vade farkları gidere yazılır eğer inşaat ise inşaatın bittiği tarihteki maliyeti dikkate alınır. Varlığın elde edilmesinden sonra

¹⁴¹ Örtün, Kaval, Karapınar S.253

¹⁴² Ali Deran, İncilay Savaş “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 14, Sayı 2, 2013, S.89-90

¹⁴³ Cuma Ercan, Erhan Kılınc “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Ve KOBİ TFRS BÖLÜM 16 Açısından Değerlendirilmesi” **Assam Uluslararası Hakemli Dergi (Assam – Uhad)**, Cilt 1, Sayı 1, 2014, S.70

yapılacak masraflar varlığın performansını etkiliyorsa aktife etkilemiyorsa gidere yazılır.¹⁴⁴

Muhasebeleştirme sonrasında değerlendirmede uygulanan yöntemler maliyet değeri yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemidir. Maliyet değeri yönteminde *TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* hariç olmak üzere *TMS 16 Maddi Duran Varlıklarda* olduğu gibi yatırım amaçlı gayrimenkuller kalemine ilk kayda almadaki gibi maliyet bedeline yapılan maliyetler eklenir ancak amortisman tabii tutar ve değer düşüklüğü düşülerek varlığın net defter değeri gösterilir ayrıca satış amaçlı olanlar için TFRS 5 hükümleri uygulanır.¹⁴⁵ Gerçeğe uygun değerinin defter değeri ile farkından artı ve eksiler kar veya zarara eklenir.¹⁴⁶

2.25. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER

2.25.1. Değerleme ve Muhasebeleştirme

Canlı varlıkların ve tarımsal faaliyetlerin ilk kayıt tarihinde ve her raporlama döneminin sonunda, tarımsal ürünler ise hasat döneminde gerçeğe uygun değerinden yapılan maliyetler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden finansal tablolara alınır. Yapılan maliyetlerden kasıt canlı varlıkların pazara getirilmesi ve satış noktası ile ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. Varlıkların değeri fırsat maliyetleri ile ölçülür. Fırsat maliyetleri varlıkların satılmaları durumunda bu satış için yapılan masrafların düşülmesiyle bulunur.¹⁴⁷ Diğer bir yöntem olan maliyet bedeli yönteminde kayıtlı değerden amortisman ve değer düşüklükleri düşüldükten sonra kalan tutar ile kayıtlara alınır.¹⁴⁸

2.25.2. Devlet Yardımlarının Kayıtlanması

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan varlıklara ilgili herhangi bir şart olmadan verilen teşvikler, teşvik alacak haline geldiğinde finansal tabloların kar veya zararında yer alır. Teşvik şarta bağlıysa şart gerçekleştiği anda finansal tablolarda yer alır. Maliyet

¹⁴⁴ Ercan, Kılınc s.71-73

¹⁴⁵ Yalçın s.749

¹⁴⁶ Ataman,Gökçen, Çakıcı s.523

¹⁴⁷ Zeki Doğan, Seçkin Arslan “Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi” *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt 10, Sayı 4, 2018 s.1052

¹⁴⁸ Doğan, Arslan s.1053

yönteminde ise “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanır.¹⁴⁹

2.26. TFRS 3 ŞİRKET BİRLEŞMELERİ

2.26.1. Edinenin Belirlenmesi

Edinen işletmenin belirlenmesinde kontrol gücünü elinde bulunduran tarafın diğer taraf üzerinde tasarrufta bulunulmasını ifade eder.¹⁵⁰

2.26.2. Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

İşletmenin diğer bir işletmede kontrol günü ele aldığı tarih birleşme tarihidir.¹⁵¹

2.26.3. Muhasebeleştirme

Şirket birleşmelerinde şerefiyeden hariç olmak üzere borç veya alacaklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden hesaplanırlar. Defter değeri üzerinden maliyetler düşüldükten sonra bulunan gerçeğe uygun değerde değer düşüklükleri için karşılık ayrılmaz. İşletmenin faaliyet kiralamasından lehine veya aleyhine olacak işlemler içinde ayrıca borç veya alacak olarak kayıt yapılmaz.¹⁵²

2.27. TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER

2.27.1. Varlığın Standart Kapsamına Girmesi

Varlığın satış amaçlı varlık olması için iki ana koşul bulunmalıdır. Bunlardan ilkinde varlığın hemen satışının mümkün olması diğerinde ise satış ihtimalinin kuvvetli olmasıdır. İhtimal durumunda yönetimin satışla ilgili tam yetkiye sahip olması, Pazar fiyatında herhangi bir değişiklik olmaması, bir takvim yılı içinde satışının gerçekleşmiş olması, alıcıların aranması ve bununla ilgili gerekli önlemlerin alınması gerekir.¹⁵³

¹⁴⁹ Ataman,Gökçen,Çakıcı s.538

¹⁵⁰ Örtten,Kaval,Karapınar s.656

¹⁵¹ Örtten,Kaval,Karapınar s.657

¹⁵² Abdurrahman Gümrah, “İşletme Birleşmelerinin TFRS 3,TTK ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, Borsa İstanbul'da Bir İnceleme”, **Yüksek Lisans Tezi** Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2015) s.54

¹⁵³ Kürşad Çavuşoğlu, Burcu Demirel Utku, “Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies** Cilt 2, Sayı 1, 2016 s.91

Durdurulan faaliyet kapsamına girmesi için; işletmenin üretim hacmini etkileyecek birimin satılması, satışın finansal durum tablosunda yer almaması, satışı yenilenmek maksadıyla elde tutulan ortaklıklar veya finansal yatırımlardır.¹⁵⁴

2.27.2. Değerleme ve Raporlama

Satış amaçlı elde bulundurulan varlıklarda değerlendirme defter değerinden satış maliyeti, ortaklara verilenlerde ise defter değerinden dağıtım maliyetleri düştükten sonra gerçeğe uygun değer düşük olanı ile değerlendirilir. Varlık ilk defa kayda alındığında da satış amaçlı elde tutulan varlıklara uygulanan yöntem uygulanacaktır.¹⁵⁵

2.28. TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI

2.28.1. Araştırma ve Değerleme Kaynaklarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılmasında ilk defa kayıt edilmesinde maliyet bedeli esas alınır. Maden aranması ile ilgili yapılan sondaj, proje vs gibi çalışmalar maliyete eklenirken, kaynakların gelişimi için yapılan masraflar aktifleştirilememektedir. İlk kayda almadan sonraki durumlarda ise maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli uygulanmaktadır.¹⁵⁶

2.29. TFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ

2.29.1. Raporlanacak Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesi

Raporlanacak faaliyet bölümlerinin ayrıştırılması için ilk etapta faaliyet bölümünün oluşturulması gerekir bunun için; gider ve gelir sağlayan bir faaliyet olmalı, yetkililer tarafından yapılan işlemler gözden geçirilmeli ve bölüm hakkında finansal bilgiler mevcut olmalıdır. Bunlar dışında *“işletmenin tüm bölüm gelirleri, faaliyet sonuçları ve varlıklarının %10 una sahip olmalıdır.”*¹⁵⁷

2.29.2. Değerleme

Raporlanacak faaliyet bölümlerinin raporlanması sırasında ölçümleme esasları kullanılır. Kar zarar ve diğer hususlar ölçümlenmeye göre yapılır.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Örtten,Kaval,Karapınar s.420

¹⁵⁵ Yalçın, s.648

¹⁵⁶ Ataman,Gökçen,Çakıcı s. 72

¹⁵⁷ Ali Haydar Güngörmüş, Ali Uyar “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı Çerçevesinde Uygulanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009, s. 85-86

¹⁵⁸ Örtten, Kaval , Karapınar s. 204

2.30. TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

2.30.1. Konsolidasyon Yöntemleri

İşletmelerin yurtdışı veya yurtiçinde firmalara ortak olması sonucu finansal tablolardaki rakamların birbirleriyle uyumlaştırılması gerekir. Yatırım yapan firma tarafından hesaplar kalem kalem birleştirilerek konsolide finansal tablolar oluşturulur. Konsolidasyon yöntemleri; tam konsolidasyon, payı nispetinde konsolidasyon ve Kısmi (özkaynak yöntemi) konsolidasyondur. Tam konsolidasyonda adından da anlaşılacağı gibi ortaklık payına dikkat edilmeden bütün hesap kalemleri birleştirilir. Payı nispetinde konsolidasyonda ortaklık payının oranı kadar kalem birleştirilir. Kısmi konsolidasyonda; yatırım yapan işletmeye kalan net rakamlar raporlanır.¹⁵⁹

2.30.2. Konsolide Finansal Tablo Hazırlanması

Bir ya da birden fazla ortaklığın olması durumunda konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu vardır. Finansal tabloların düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlar da vardır bunlar; ana ortaklığın borsada işlem görmemesi veya bunun için talepte bulunmaması. TFRS'lere uygun hazırlanmış ve bunları devlete sunmuş olmaları. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardına, ana ortaklığın diğer bir firmaya bağlı ortaklığı varsa ve bağlı olunan şirketin bilgilendirilmiş olduğu durumlarda düzenlenmez.¹⁶⁰

2.31.TFRS 11 MÜŞTEREK ANLAŞMALAR

2.31.1. Müşterek Anlaşma Türleri

Müşterek anlaşma türlerinde önemli kıstaslar bir sözleşmeye bağlı iki veya daha fazla taraf ve sözleşmeye bağlı birlikte kontrolün olmasıdır. Müşterek anlaşma türleri üçe ayrılır. Müştereken kontrol edilen faaliyetler; ortaya bir ürün çıkarabilmek adına sözleşme taraflarının kendilerine ait varlık ve kaynakları kullanmalarınıdır. Müştereken kontrol edilen varlık; iş ortaklığının gelişimi için tahsis edilen varlıkları kapsar. Müştereken kontrol edilen işletmeler; işletmelerin kontrol edecekleri, faaliyetlerinin gerçekleşeceği firmanın kurulmasıdır.¹⁶¹

¹⁵⁹ Örtün,Kaval , Karapınar s. 611

¹⁶⁰ Rabia Aktaş, İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli?, TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği, **Mali Çözüm Dergisi** , Sayı 115, Ocak-Şubat 2013, s.150-151

¹⁶¹ Ataman, Gökçen,Çakıcı s. 410-411

2.31.2. Müşterek Anlaşmalarda Muhasebeleştirme

Müşterek anlaşmaların muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmıştır. Oransal Konsolidasyon yöntemi ve özkaynak yöntemidir. Oransal konsolidasyon yöntemi artık kullanılmamakla beraber yerine kullanılan özkaynak yöntemi uygulanmasının yüzünden mali tablolarda farklılıklar oluşmaktadır. Öz kaynak yönteminde müşterek anlaşmalar elde etme maliyetiyle muhasebeleştirilir. Daha sonraki dönemlerde değerinde meydana gelen artış veya azalışlar kar veya zarar olarak mali tablolara yansıtılır.¹⁶²

2.32. TFRS 12 DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

2.32.1. Müşterek Anlaşma ve İştiraklere İlişkin Açıklama

İştiraklerde; önemli, büyük olan ve müşterek anlaşmada kontrol gücünü elinde bulunduran işletme; yapılan yatırımın kapsamını maddi etkileri, iş ortaklığı veya iştiraklerdeki diğer pay sahiplerini ve ortak katlanılan işlerdeki riskler hakkında açıklama yapar.¹⁶³

2.33. TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN SAPTANMASI

2.33.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme Yöntemi

Gerçeğe uygun değerlendirme yöntemlerinde üç çeşit değerlendirme yöntemi söz konusudur. Piyasa yaklaşımında; varlık veya borçların ortak işlem gördüğü aktif piyasa fiyatı esas alınır. Maliyet yaklaşımında; piyasada varlığın sağlayacağı faydanın değerinin düşmesi dikkate alınarak hesaplanan inşa veya edinme maliyetidir. Gelir yaklaşımında ise; piyasanın beklentilerine istinaden gelecekteki nakit hareketlerini tek bir tutara indirgeyen yöntemdir.¹⁶⁴

2.34. TFRS 14 DÜZENLEMELERE DAYALI ERTELEME HESAPLARI

2.34.1. Finansal Tablolarda Yorumlama

Düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarının raporlanmasında; Erteleme hesap bakiyeleri bilançoda ayrı bir başlık altında varlık veya yükümlülük olarak ayrı ayrı

¹⁶² Sibel Karğın, TFRS 11 Kapsamında Müşterek Anlaşmaların Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2013, s.311

¹⁶³ Tuncay Yılmaz, s.31

¹⁶⁴ Yalçın, s.180-181

raporlanmalıdır. Cari ve cari olmayan kalemlerden ayrı olarak raporlanır. Gelir tablosunda ise ayrı bir alt başlıkta raporlanır değişimin net etkisi tablolara yansıtılırken gelir ve giderler için ayrı hesap açılmaz. Ancak kar zarar bölümü ve diğer kapsamlı gelir bölümleri için hesap açılmalıdır.¹⁶⁵

2.35. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TMS 18 Hasılat yürürlükten kalkarak yerini TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı almıştır.

2.35.1. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Hasılatın finansal tablolara alınmasında izlenecek prosedürler;

- **Sözleşmenin Tanımlanması** ; öncelikle sözleşmeye konu taraflar belirlenir ve bu taraflar sözleşme koşullarının yerine getirilmesinde garanti verirler. Ticari özelliğe sahip olan sözleşmede mal veya hizmetler için ödeme koşulları gibi durumlar da yer alırken ileride yapılacak tahsilatlar hakkındaki değerlendirmeler ihtimal dahilindedir.¹⁶⁶
- **Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi**: işletmeler mal veya hizmetlerle ilgili ayrı ayrı edimler belirler ve bunları farklı yükümlülüklerle yükler.¹⁶⁷
- **İşlem Fiyatının Belirlenmesi**: Fiyatların belirlenmesi konusunda işletmenin dikkat edeceği hususlar sözleşme şartları ve ticari kurallardır. Sözleşmede yer alan tutarlar sabit veya değişken olabilir. Bedel belirlenirken hizmetin devri, sözleşmenin ise revize olmadan devam edeceği fikri esas alınır.¹⁶⁸
- **İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması**: Farklı mal ve hizmetlerdeki edimlerin tek başına baştaki satış fiyatları tespit edilir ve bunları satış bedellerine oransal olarak dağıtır.¹⁶⁹
- **Hasılatın Finansal Tablolara Alınması (Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi)**: Garanti edilen mal veya hizmetin devri yapıldığında işlem

¹⁶⁵ Örtün,Kaval,Karapınar s.755

¹⁶⁶ Başak Ataman, Hakan Cavlak “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 39, Sayı2, Aralık 2017, s.408

¹⁶⁷ Rabia AKTAŞ, İsmail Deniz Varol “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73,2017,s33

¹⁶⁸ Aktaş, Varol s.34

¹⁶⁹ Başak Ataman, Cavlak “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 39, Sayı2, Aralık 2017, s.415

gerçekleşmiş sayılır ve hasılat muhasebeleştirilir. Hizmette ise alıcının eline geçmesi baz alınır.¹⁷⁰

2.35.2. İnşaat Sözleşmeleri

Kar ve Zararın Gerçekleşmesinde Kullanılan Yöntemler;

İnşaat sözleşmelerinde kar ve zararın tespitinde iki yöntem söz konusudur. Bunlar, tamamlanma (işin bitirilmesi) ve tamamlanma yüzdeleri yöntemidir. Tamamlanma (işin bitirilmesi yönteminde) ;bu yöntemde kar ve zarar iş bitene kadar belirlenmemiştir. İşletmenin gelir tablosuna iş bitene kadar herhangi bir kar zarar hesabı yansıtılmamaktadır. Bu yöntemin uygulaması benimsenmemiştir.¹⁷¹ Tamamlanma yüzdeleri yönteminde; kar veya zararın işin yapıldığı zamanda ortaya çıktığı esası üzerinde durulmuştur.¹⁷² Tamamlanma yüzdesi yönteminde toplam tahmini maliyet ve işin tamamlanma sürecine kadar elde edilen maliyetler belli olduğundan finansal tablolara yansıtılmak üzere bir kar veya zarar rakamı bulunabilir.¹⁷³

İnşaat Gelirlerinin ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi;

Standarta göre gelir ve giderler güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak inşaat sözleşmeleri dönemin mali tablolarına yansıtılır. Sonucu güvenilir biçimde ölçülemeyen inşaat işlerinden katlanılan maliyetlerinin ihtimal sonucu geri kazanılabilir tutarı gelir kaydedilir ve maliyetlerde gider kabul edilerek finansal tablolara alınır.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Aktaş, Varol s.36

¹⁷¹ Örtün, Kaval, Karapınar s. 149

¹⁷² Epstein, B. J., ve Jermakowicz, E. K. WILEY **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010.**, Canada, John Wiley & Sons, s .289

¹⁷³ Özgür Çatıkkaş, Cafer Şuekinici, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standartına Göre İnşaat Muhasebeleri Ve Vergi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği, 2013,s.140

¹⁷⁴ Ziya Kutay ERŞEN, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standartı Ve Uygulaması, (**Yüksek Lisans Tezi** Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2010) s. 71,74

3. BÖLÜM: BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

3.1.BÖLÜM 1:KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

3.1.1. Düzenlenecek Finansal Tablolar

İşletmelerin faaliyet sonuçları ve performansları finansal tablolarda yer alır.

Standarta göre düzenlenecek finansal tablolar;¹⁷⁵

- *Finansal Durum Tablosu (Bilanço),*
- *Kar veya zarar tablosu,*
- *Nakit akış tablosu,*
- *Özkaynak Değişim tablosu,*
- *Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.*

3.1.2. Finansal Tabloların Sunulmasına İlişkin Düzenlemeler

Finansal durum tablosunda (bilanço) varlık ve yükümlülüklerin gelecekte işletmeye sağlayacağı yararın işletmeden giriş ve çıkışların ihtimal dahilinde olması ve güvenilir ölçülmesi sebebiyle bu kalemlere yer verilir. Finansal durum tablosunda varlık ve kaynaklar kısa ve uzun vade ayrımı yapılarak gösterilir.¹⁷⁶Kar veya zarar tablosunda aynen finansal durum tablosunda olduğu gibi gelecekteki yararları ihtimal dahilinde olan gelir ve gider kalemlerine yer verilir. Özkaynak değişim tablosu, öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış ve azalışlara yer verilir. Nakit akım tablosunda işletmenin nakit akımlarının giriş ve çıkışları hakkında bilgi verilir.¹⁷⁷

3.2.BÖLÜM 2: NAKİT AKIŞ TABLOSU

3.2.1. Faaliyet Türlerine Göre Nakit Akışının Tespiti

Faaliyet türlerine göre nakit akışlarının tespiti üç şekilde olmaktadır. Bunlar işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleridir. İşletme faaliyetlerinden nakit akışının tespitinde işletmenin ana gelir getirici kar veya zararı

¹⁷⁵ Mehmet Özbekçerikli, İlker Kıymetli Şen, Kayahan Tüm “ Uygulamaya Dönük Örnek ve Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 1. Baskı Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s.18

¹⁷⁶ Ataman ,Gökçen s. 36

¹⁷⁷ Ataman ,Gökçen s. 38-40

etkileyen faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetleri nakit konusu dışında kalan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinde ise sermaye ve borçlarla ilgili değişimler yer alır.¹⁷⁸

3.2.2. Nakit Akışlarının Raporlanması

İşletme faaliyetlerinin raporlanmasında iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlar doğrudan ve dolaylı yöntemlerdir. Doğrudan yöntemde işletmenin ana gelir getirici faaliyetlerinden gayrisafi nakit hareketleri ana gruplar halinde raporlanır. Dolaylı yöntemde ise nakit akışlarının raporlanmasına vergi öncesi kar veya zarar hesabından başlanır. Ancak nakit hareketi gerektirmeyen durumlara göre (örn; amortisman gibi) hesapta revizeler yapılır. Yatırım ve finansman faaliyetlerindeki gayrisafi nakit hareketleri ana gruplar halinde ayrı ayrı raporlanır. İşletmenin yabancı para cinsinden ödeyeceği ve tahsil edeceği tutarlar tabloda “kur farklarının nakit ve nakit benzerleri üzerinde etkisi” kaleminde, ödenen faiz ve kar payları, vergiler ve bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımların tamamen ya da kısmen elden çıkması halinde nakit akış tablosunda ayrı ayrı gösterilir.¹⁷⁹

3.3. BÖLÜM 3: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE YANLIŞLIKLAR

3.3.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

Muhasebe politikalarında; işletmeler tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik unsurlarını göz önünde bulundurarak daha güvenilir bilgi akışı elde etmek adına muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilir¹⁸⁰. Ayrıca söz konusu standartta değişiklik olması durumunda da işletme politika değişikliğine gider¹⁸¹.

Muhasebe tahminlerinde; işletmeler bazı durumların netleşmemesinden dolayı bazı hesap kalemleri için tahminde bulunurlar¹⁸². Muhasebe tahminleri ilgili varlık veya yükümlülük kaleminin defter değeri veya dönemsel tüketimine meydana gelen değişikliktir¹⁸³.

¹⁷⁸ Aydın Karapınar, Ali Osman Eflatun “**BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları**, 1.Baskı Ankara:Gazi Kitabevi, 2017, s. 40

¹⁷⁹ Sadi Işıklar, Bülent Buz, Veysel Bağırın “**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları BOBİ-FRS ‘ye Uyarlanmış Tekdüzen Hesap Planı**, 1. Baskı İstanbul: Hilal Yayıncılık, 2018, s.57-59

¹⁸⁰ BOBİ FRS paragraf 3.8

¹⁸¹ BOBİ FRS paragraf 3.10

¹⁸² BOBİ FRS paragraf 3.16

¹⁸³ BOBİ FRS paragraf 3.17

3.3.2. Yanlılıklar

Yanlılıklar; işletme tarafından hesap kalemlerinin kayda alınmasında politika yanlılıkları, hesap hataları, bilgilerin gözden kaçması ve yanlış yorumlanmasıdır.¹⁸⁴

3.3.3. Muhasebeleştirme

Değişen bir muhasebe politikası geriye dönük olarak düzeltilir. Ancak maliyet bedeli ile kayda alınmış bir varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre ölçülecek olması arada fark oluşturacağından söz konusu kalemler için geriye dönük değil politika değişiklik tarihinden itibaren uygulanmaya başlar. Ayrıca işletme ihtiyari olarak politika değişikliğine gitmişse ve bu politikanın açılış ve kapanış dönemlerine birikimli etkisi hesaplanmıyorsa politika yine ileriye dönük uygulanır.¹⁸⁵ Muhasebe tahminleri ileriye dönük uygulanırken, hatalardaki değişiklikler geriye dönük uygulanır.¹⁸⁶

3.4.BÖLÜM 4: RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

3.4.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonra meydana gelen düzeltme gerektiren işlemlerle ilgili firmaların finansal tablolarını ve dipnotları düzeltmesi gerekir. Sadece açıklamaların düzeltilmesi gerekiyorsa gerekli açıklama düzeltmeleri yapılır. Düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak, raporlama sonra sonuçlanmış bir dava, varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü örnek verilebilir.¹⁸⁷

3.4.2. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ancak finansal tablolarda bir değişiklik olmayacak durumlar için düzeltme yapılmaz. Bilançonun onaylanması ve bilançonun yayınlaması arasında yatırımlarda meydana gelen değişiklikleri örnek olarak verebiliriz. Düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak; bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya birleşme, önemli tutarda hisse senedi işlemlerinin yapılması, tedarikçinin değişmesi verilebilir.¹⁸⁸

¹⁸⁴ BOBİ FRS paragraf 3.24

¹⁸⁵ Işıklar,Buz,Bağırın s.65

¹⁸⁶ Işıklar,Buz,Bağırın. s.62

¹⁸⁷ Kayahan Tüm, “Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi” **Journal of Politics, Economy and Management (JOPEM)**, Cilt 1, Sayı 1, 2018 s.51

¹⁸⁸ Tüm, s.54-55

3.5.BÖLÜM 5: HASILAT

3.5.1. Hasılatın Ölçümü

Hasılat; en az iki taraf arasında yapılan anlaşmaya istinaden satış iskontosu düşüldükten sonra alınan yada alınması arzu edilen rakam esas alınarak ölçülür. Hasılat bedelinin bir yıldan daha kısa sürede alınacağı varsayımı dayanarak oluşacak vade farklarının maliyete eklenirken, bir yıldan daha uzun sürede tahsilatı gerçekleşirse vade farkı ayırımına gidilir.¹⁸⁹

Vade farkı etkin faiz yöntemi uygulanarak hasılatın peşin fiyatı üzerinden hesaplanır. Mal ve hizmetler aynı özelliklere sahip olmayan başka mal veya hizmetlerle takas edilirse gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bu işlemde alınan ürünlerin gerçeğe uygun değerleri sağlam bir şekilde ölçülemiyorsa işletmeden çıkışı yapılan ürünlerin gerçeğe uygun değerine bakılır o da güvenilir değilse çıkış yapılan ürünün defter değeri dikkate alınır.¹⁹⁰

3.5.2. Mal Satışında, Hizmet Sunumunda ve İnşa Sözleşmelerinde Hasılat

Mal Satışlarından hasılatın kayda alınmasında şu özellikleri taşımış olması gerekir;

191

- Firmanın mülkiyetinde bulunan malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcının sorumluluğuna devretmiş olması,
- Firmanın sattığı mallar üzerinde kontrol hakkının kalmaması,
- Satışa konu olan malların bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi,
- Ekonomik faydanın gelecek sağlayacağı yararın ihtimal dahilinde olması,
- Satış işlemi sırasında oluşan ya da oluşabilecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Eğer firma mal sahipliği ile ilgili risk e getirileri hala elinde bulunduruyorsa bu işlem hasılat olarak gösterilmez. Örnek olarak; montajı yapılmak üzere satılan bir ürünün montajının henüz gerçekleşmemiş olması, konsinye ürünler verilebilir.¹⁹²

¹⁸⁹ Orhun Ünal, TMS-2 Stoklar Standardı'nın BOBİ FRS Stoklar İle, TMS-18 Hasılat Standardı'nın BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması, (Yüksek Lisans Tezi Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2018) s.67

¹⁹⁰ Ataman, Gökçen s. 77-78

¹⁹¹ BOBİ FRS paragraf 5.14

¹⁹² Ataman, Gökçen s. 78

Hizmet sunumunda hasılatın kayda alınmasında; işletme tarafından hizmetin sonucu güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi aracılığıyla kayda alınır. Bunun için; hasılat, işin tamamlanma düzeyi, masrafların ölçümün güvenilir olması ve ekonomik yarar sağlamanın muhtemel olması gerekir.¹⁹³

İnşa sözleşmelerinde hasılatın sunumunda; işletme tarafından inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi aracılığıyla kayda alınır. Sonucu ölçülemeyen durumlarda işlemler hasılat olarak kabul edilmez ancak yapılan masraflar giderleştirilir.¹⁹⁴

3.6.BÖLÜM 6: STOKLAR

3.6.1. Stokların Değerlenmesi

Stoklarda her raporlama dönemi sonu itibarı ile değer kaybı olup olmadığına bakılır. Değer kaybına uğrayan stokların defter değeri net gerçekleşebilir değere göre tekrar kayda alınır. Değer kaybı ve değer kaybı iptalleri de “Satışların Maliyeti” hesabında takip edilir. Ayrıca stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin küçük olanı ile değerlemeye tabi tutulur.¹⁹⁵

3.6.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

Stokların maliyetleri, satınalma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) ve diğer maliyetlerdir. Satınalma maliyeti ürünün satışa hazır hale gelmesinde katılan bütün masrafları ifade eder. Ancak bir yıldan daha kısa sürede ödenmesi gereken stoğun vade farkı maliyete dahil edilirken süresi bir yıldan daha uzunsa vade farkı ayrıştırlarak farklı hesapta takip edilir.¹⁹⁶

Dönüştürme maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet ve normal maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin tamamı yani sabit ve değişken genel üretim giderleri mamul maliyetine eklenirken, normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderinin sadece kullanılan kapasite oranında mamul maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Faaliyetine ara veren veya

¹⁹³ Karapınar, Eflatun s.108

¹⁹⁴ BOBİ FRS paragraf 5.25

¹⁹⁵ Karapınar, Eflatun s.136

¹⁹⁶ Ünal, s.84

henüz faaliyete başlamamış bölümlerin sabit genel üretim giderleri satışların maliyetine eklenir.¹⁹⁷

Diğer maliyetler ise; yukarıda bahsettiğimiz maliyetlerin dışında kalan maliyetleri kapsar.

3.6.3. Stokların Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Stokların maliyeti hesaplama, ilk giren ilk çıkar yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile hesaplanır. Standart Son Giren İlk Çıkar (LİFO) yöntemini kabul etmemektedir.¹⁹⁸

3.7.BÖLÜM 7: TARIMSAL FAALİYETLER

3.7.1. Değerleme ve Muhasebeleştirme

Canlı varlıklar ilk kayda almada gerçeğe uygun değer veya maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmektedir. Ancak gerçeğe uygun değer yöntemini benimseyen bir işletme canlı varlıkların değerlendirilmesi için maliyet bedeli yöntemine geçemez.¹⁹⁹ Gerçeğe uygun değer defter değerinden düşükse defter değeri bu tutara indirgenir. Tarımsal ürünlerde değerlendirme hasat sonunda gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi ile bulunur. İlk kayda almada ortaya çıkan kar veya zarar dönem kar veya zararında raporlanmalıdır.²⁰⁰

3.7.2. Devlet Yardımlarının Kayıtlanması

Devlet tarafından verilen koşulsuz teşvikler, işletmenin kullandığı anda, koşullu teşvikler ise koşulların sağlandığı anda kar veya zararda muhasebeleştirilir.²⁰¹

3.8.BÖLÜM 8: MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.8.2. Araştırma ve Değerleme Kaynaklarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Arama ve değerlendirme kaynakları ilk muhasebeleşmede maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınır.²⁰² Kaynakların geliştirmesi ile ilgili yapılan çalışmalar

¹⁹⁷ Seçkin Gönen "Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt 8,Sayı 1,2019, s.16-17

¹⁹⁸ BOBİ FRS paragraf 6.20

¹⁹⁹ Işıklar,Buz,Bağırın s. 194

²⁰⁰ Özbecerikli,Şen,Tüm s.147

²⁰¹ Özbecerikli,Şen,Tüm s.148

²⁰² BOBİ FRS paragraf 8.4.

maliyete eklenmez.²⁰³ İlk muhasebeleşmeden sonraki durumlarda ise defter değerinden amortisman ve varsa değer düşüklüğü düşülerek değerlenir.²⁰⁴

3.9. BÖLÜM 9: FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

3.9.1. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Değerleme

Alacak ve Borçlarda; değerlemenin yapılmasında süreden ziyade alacak ve borcun deftere kayıt tarihi esas alınır. Borçlar ve alacaklar bir yıldan daha kısa süredeyse itibarı değerleri üzerinden, bir yıldan daha uzunsa itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülürler. İtfa edilmiş değerler üzerinden hesaplanan faiz etkin faiz yöntemine göre tespit edilir.²⁰⁵

Şüpheli alacaklar kalemi içinde değer düşüklüğü hesaplanır. Ayrıca vadesi uzun olan ticari borç ve alacakların faizleri “*Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler veya Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler*” kısmında raporlanırken ticari olmayan alacak ve borçların faizi “*Faiz Kar Payı vb. Faiz vb. Giderler*” kısmında gösterilir.²⁰⁶

Borçlanma Araçları; ticari ve diğer alacaklar –borçlar kapsamına girmeyen gruplar itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülür. Borçlanma araçları, borç verene bir tutar ve bu tutara bağlı faiz oranı gibi getiriler sağlar. Ayrıca borçlanma sözleşmesi gelecekteki olaylarla bağlantısı yokken, borç verenin ana parayı kaybetmesi veya istediği faizi elde edememesi de bu sözleşmenin içeriğiyle ilgili değildir.²⁰⁷Özkaynak araçlarındaki yatırımlar raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülürken,²⁰⁸ diğer finansal araçlar maliyet bedeli üzerinden ölçülür ve sonraki dönemlerde meydana gelen değer düşüklükleri maliyetten indirilir.²⁰⁹

3.9.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Finansal varlıklarda; söz konusu varlıkla ilgili önemli hakların devredilmesinde, sözleşmeden kaynaklı durumların zamanaşımına uğramasından, devri yapılmasına rağmen devreden tarafın başka bir tarafa varlığın getiri ve riskini satma olasılığının olması veyahut varlığın geri kazanılmasına ait belirtilerin olmaması durumunda varlık finansal

²⁰³ BOBİ FRS paragraf 8.5

²⁰⁴ BOBİ FRS paragraf 8.7

²⁰⁵ Karapınar, Eflatun s.165

²⁰⁶ Işıklar, Buz, Bağırın s. 218

²⁰⁷ Özbecerikli, Şen, Tüm s. 166-167

²⁰⁸ BOBİ FRS paragraf 9.20

²⁰⁹ BOBİ FRS paragraf 9.25

tablo dışı bırakılır.²¹⁰ Finansal yükümlülüklerde ise söz konusu varlığın niteliğini kaybetmesi durumunda finansal tablo dışı bırakılır.²¹¹

3.9.3. Özkaynaklara İlişkin Değerleme

İşletmelerinin ihraç ettiği ürünler özkaynak grubunda izlenir. Paylarda ihraç için gerekli masraflar düşüldükten sonra nominal değerle, nakit dış işlemler ise defter tarihi itibarı ile gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanır.²¹²

3.10. BÖLÜM 10:İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

3.10.1. İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi

İştiraklerin ilk muhasebe kaydedilmesinde maliyet bedeli ile kaydedilirler. Daha sonraki ölçümlerde ise finansal tablolarının konsolide olup olmamasına göre maliyet bedeli veya özkaynak yöntemine göre değerlendirilir. Yani finansal tabloları konsolide olmayanlar maliyet bedeli ile, konsolide olanlar maliyet bedeli veya özkaynak yöntemi ile değerlendirilir.²¹³

Maliyet bedeli; iştiraklerin defter değerinden değer düşüklüğünün düşülmesiyle bulunur.²¹⁴ Özkaynak yönetiminde ise; iştiraklerin kayıtlı değeri dönem kar veya zararından veyahut hesap döneminde öz kaynakta meydana gelen artış veya azalışlardan işletmeye ait paya göre değişiklik gösterir. Öz kaynak yönetimin kullanılmasında aşağıdaki işlemlerden yararlanır.²¹⁵

- *İştiraklerdeki payın hesaplanması*
- *İştirakin bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerin bulunması*
- *Şerefiye veya negatif şerefiye*
- *Gerçeğe uygun değer düzeltmeleri*
- *Değer düşüklüğü*
- *İşletme ve iştirakler arasında gerçekleşen işlemler*
- *İştirakin finansal tabloların tarihi*

²¹⁰ Karapınar,Eflatun s.172

²¹¹ BOBİ FRS paragraf 9.42

²¹² Karapınar,Eflatun s.174

²¹³ Karapınar,Eflatun s.181-182

²¹⁴ Ataman,Gökçen s.135

²¹⁵ Ataman,Gökçen s.136-137

- *İştirakin muhasebe politikaları*
- *Yatırım tutarını aşan zararlar*
- *Özkaynak yönteminin uygulanmasına son verilmesi*
- *İştirak yatırımının müşterek girişim niteliği kazanması*
- *Ortaklık payındaki değişimler*

3.11. BÖLÜM 11: MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

3.11.1. Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi

İştiraklerde olduğu gibi müşterek girişimlerinde muhasebeleştirilmesinde maliyet yöntem ve özkaynak yöntemi uygulanmaktadır. Maliyet yöntemi uygulandığında daha sonradan iştirak özelliği kazanılsa da maliyet yöntemi uygulanmaya devam edilir ve kalan paylar tekrar ölçülmez. Öz kaynak yönteminde iştirak özelliği kazanıldığında aynı yöntem uygulanır.²¹⁶

3.12. BÖLÜM 12: MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.12.1. İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme

Maddi duran varlık ilk defa kayda alındığında maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, maddi duran varlık kullanıma hazır hale gelene kadar katılan bütün masrafların alış bedeline ilave edilmesiyle bulunur.²¹⁷ Vadesi bir yıldan daha az olan vade farkları maliyete dahil edilirken, bir yıldan uzun olanlar etkin faiz yöntemine göre hesaplanıp gidere kaydedilir.²¹⁸

3.12.2. Mali Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme

Maddi duran varlıklar ilk defa kayda almadan sonraki değerlemelerde maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme tutarı üzerinden ölçülür. Maliyet bedelinden ölçüm yapılabilmesi için kıstaslarda varlığın birikmiş amortisman ve değer düşüklüğünün

²¹⁶ Karapınar, Eflatun s.198

²¹⁷ Murat Alan, Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Uygulama Örnekleri” (Yüksek Lisans Tezi Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2018) S.48

²¹⁸ BOBİ FRS paragraf 12.9

indirilmesi gerekir.²¹⁹ Yeniden değerlendirme yöntemini raporlama döneminde gerçeğe uygun değerinden farklı olmayacak şekilde aralıklarla yapılır.²²⁰

3.12.3. Amortismanlar

Amortisman ayırımına maddi duran varlığın kullanılmasıyla başlanır. Varlık dönem içinde kullanılmaya başlandıysa kullanılan kısım kadar kıst amortisman ayrılır. Amortisman tabii tutar; değerlendirme sonrası varlığın değerinden kalıntı değer düşülmeleriyle bulunur. Amortisman yöntemleri; kullanıldığı dönem boyunca ayrılan doğrusal yöntem, faydalı ömrü boyunca yıpranmayı payı düşen azalan kalanlar yöntemi ve kullanım süresi ve üretim hacmi ile ilgili üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç yöntemdir.²²¹

3.13. BÖLÜM 13 :YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

3.13.1. Değerleme

Yatırım amacı gayrimenkuller ilk kayda almada maliyet bedeli ile değerlendirilir. Değeri ise “*Kiralamalar*” standardına göre belirlenir. Raporlama dönemi sonunda ise maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemine göre kayda alınmaktadır.²²² Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayan işletme maliyet yöntemiyle değerlendirme yapamaz.²²³ Değerleme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayan işletme, dönem sonunda bütün değerlemelerini yapıp bunları Finansal Durum Tablosunda sunmalıdır.²²⁴

3.13.2. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Yatırım amaçlı gayrimenkul satıldığı veya yarar sağlanamadığı durumlarda finansal tablo dışı bırakılır. Ortaya çıkan farklar kar veya zarar olarak kaydedilir.²²⁵

²¹⁹ Serkan Yücel, Mehmet Akif Öncü, Ali Akaytay “Türkiyedeki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Ükümünün Karşılaştırılması” **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2018,Sayı 39, s.291

²²⁰ Yücel,Öncü,Akaytay s.292

²²¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 76,2017, s.15

²²² Şen,Özbecerikli ,s.473

²²³ BOBİ FRS Paragraf 13.8

²²⁴ BOBİ FRS Paragraf 13.9

²²⁵ Işıklılar,Buz,Bağırhan s.322

3.14. BÖLÜM 14: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

3.14.1. İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme

Maddi olmayan duran varlık ilk kayda almada maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için katlanılan masrafların alış bedeline dahil edilmesiyle oluşur.²²⁶

3.14.2. Mali Tablolara İlk Almadan Sonra Değerleme

Maddi olmayan duran varlığın sonraki dönemlerde değerlendirilmesinde kayıtlı değerinden amortisman ve değer düşüklüğü indirildikten sonra maliyet bedeli ile değerlendirilir.²²⁷

3.14.3. Amortisman

Amortisman ayırımına maddi olmayan duran varlığı kullanılmasıyla başlanır. Kullanılan kısım kadar kıst amortisman ayrılır. Amortisman tabii tutar; değerlendirilme sonrası varlığın değerinden kalıntı değer düşüklüğüyle bulunur. Amortisman yöntemleri aynı maddi duran varlıklarda olduğu gibi doğrusal, azalan kalanlar ve üretim miktarı yöntemleridir. Faydalı ömrü belli olmayan maddi duran varlıklar için işletme inisiyatifinde en az 5, en fazla 10 yılda itfa edilir.²²⁸

3.15. BÖLÜM 15: KİRALAMALAR

3.15.1. Kiralama İşleminin Sınıflandırılması

Kiralama işleminin sınıflandırılması söz konusu varlığın risk ve getirilerinin kira taraflarında bulunma durumuna göre finansal kiralama ve geleneksel kiralama olmak üzere ikiye ayrılır. Finansal kiralama; kiralama konusu varlığın, kiralama süresine bakılmaksızın mülkiyetinden kaynaklı risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralama türüdür.²²⁹ Geleneksel kiralama ise; risk ve getiri unsurlarının tamamına yakının

²²⁶Ahmet Alataş, İsa Kılıç “Özet Tablolara İle BOBİ FRS VE TMS/IFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması” **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı 64,2018, s.470

²²⁷ Başak Ataman, Hakan Cavlak “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 39, Sayı 2, Aralık 2017, s.162

²²⁸ Gücenme Gençoğlu, S.18

²²⁹ Özbecerikli,Şen,Tüm s. 267

kiracıya devredilmediği durumdur.²³⁰ Sınıflandırma kira sözleşmesinin başında yapılır ve taraflar aksini kararlaştırmadıkça bu şekilde devam eder.²³¹

3.15.2. Finansal Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi

Finansal kiralamanın kiracı tarafından muhasebeleştirilmesinde; kiracı tarafın finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden²³² düşük olanı ile aktife, pasif kısım da ise eşit tutarlara ayrılmış yükümlülük olarak bulunur. Amortisman ayırma hakkı kiracıdadır. Kira ödemeleri faizlerin izlendiği finansman gideri ve ana paranın kaydedildiği borç ana para ödemesi olarak iki şekilde kaydedilir.²³³

Finansal kiralamanın kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesinde; daha önce varlık olarak kayıtlarına aldığı varlığı mali tablolarından çıkarıp, kira tutarına eşit olarak kayıtlarında izler. Kira ödemeleri faiz gelirlerinin yer aldığı finansman gelirleri ve ana paranın yer aldığı ana para tahsilatları olarak iki şekilde kaydedilir.²³⁴

3.15.3. Geleneksel Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kiracı tarafından kiralar gidere kaydedilir ve süresi boyunca kar veya zarar hesabına aktarılır.²³⁵

3.16. BÖLÜM 16:DEVLET TEŞVİKLERİ

3.16.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri alındıkları zaman gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülürler.²³⁶ Teşvik eğer bir şarta bağlıysa şart yerine getirilene kadar bilançoda “*Ertelenmiş Gelirler*” hesabında yer alır. Teşvik herhangi bir şarta bağlı değilse alındıkları zaman kar veya zarara yansıtılırlar.²³⁷ Devletten sağlanan krediler bugünkü değer üzerinden hesaplanarak bilançoda “*Diğer Finansal Yükümlülükler*” hesabında izlenir. Kredi tutarı ile bu hesap arasında meydana gelen farklarda teşvik olarak muhasebeleştirilir.²³⁸

²³⁰ Özbekçikli,Şen,Tüm s. 268

²³¹ BOBİ FRS paragraf 15.9

²³² Bugünkü değer; kiralamadaki zımnî faiz oranı, bu oranın tespit edilemediği durumlarda ise kiracının marjinal borçlanma oranını esas alır.

²³³ Karapınar, Eflatun s. 263

²³⁴ Karapınar, Eflatun s. 264

²³⁵ BOBİ FRS paragraf 15.19

²³⁶ BOBİ FRS paragraf 16.8

²³⁷ BOBİ FRS paragraf 16.7

²³⁸ BOBİ FRS paragraf 16.9

3.17. BÖLÜM 17: BORÇLANMA MALİYETLERİ

3.17.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyetleri vadesi, inşası bir yıldan daha fazla olan “*stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin*” oluşturulup kullanıma hazır hale gelen kadar yapılan masraflar maliyetine eklenirken, vade ayırımı göz önünde bulundurarak oluşan maliyetler kar veya zarara yansıtılmaktadır.²³⁹

3.18. BÖLÜM 18: VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

3.18.1. Değer Düşüklüğünün Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Varlığın değer düşüklüğüne uğradığından şüpheleniliyorsa varlık değer kaybı testine tabii tutularak geri kazanılabilir değeri tespit edilir. Bu değerden kasıt işletmenin bu varlıktan sağlayacağı yarardır. Net gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinden büyük olan geri kazanılabilir değeri ifade etmektedir.²⁴⁰ Varlığın kayıtlı değeri ile geri kazanılabilir değer farkı kar veya zarar olarak kayıtlara alınır.²⁴¹

3.18.2. Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması

Her yeni raporlama döneminde daha önceden bir değer düşüklüğü varsa varlığın değer kaybının devam edip etmediğine bakılır. Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda değer düşüklüğü kısmen veya tamamen ortadan kalkmış olur. Söz konusu zarar bireysel olarak yer alıyorsa kar ve zarar tablosunun ilgili kaleminde yer alırken, yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıklar kendi hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kayıtlarda izlenir.²⁴²

3.18.3. Şerefiyede Değer Düşüklüğünün Tespiti

Standarda göre şerefiyeler değer düşüklüğüne tabii tutulmamaktadır.²⁴³

²³⁹ Ataman, Gökçen s.211

²⁴⁰ Karapınar, Eflatun s. 291

²⁴¹ Kıymetli,Özbecerikli, s.476

²⁴² Ataman, Gökçen s.223-224

²⁴³ BOBİ FRS paragraf s. 18.23

3.19. BÖLÜM 19: KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜK VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

3.19.1. Karşılıklar

Gerçekleşme zamanı ve bedeli belli olmayan işlemleri için ihtiyatlık gereği ayrılan tutara karşılık denir.²⁴⁴ Karşılığın muhasebe kayıtlarına girebilmesi için; *geçmişten gelmesi, sağlayacağı faydanın ihtimal dahilinde olması ve bedelinin güvenilir ölçülmesi* gerekir.²⁴⁵ Finansal durum tablosunda, finansal yükümlülük olarak yer alır ve maliyetlere dahil edilmediği sürece gider hesaplarında izlenir.²⁴⁶ Kullanılan hesap döneminde ortaya çıkan kıdem tazminatları bulunduğu dönem tablolarına yansıtılır.²⁴⁷

3.19.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler

Geçmişten gelen, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsiz olan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlükler finansal tablolarda yer almaz sadece dipnotlarda açıklanır.²⁴⁸

3.19.3. Şarta Bağlı Varlıklar

Geçmişten gelen, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsiz olan varlıklardır. Söz konusu varlıklar finansal tablolarda yer almaz sadece dipnotlarda açıklanır.²⁴⁹

3.20. BÖLÜM 20: YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

3.20.1. Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

Ağırlıkla kullanılan para birimi, finansal tabloda sunulan para biriminden farklı olması durumunda; bilançoda bulunan varlık ve yükümlülükler bilanço tarihindeki spot kurdan çevrilir. Gelir, gider ve özkaynaklar işlem günündeki kur üzerinden çevrilir. Oluşan bütün kur farkları özkaynaklarda “*Yabancı Para Çevrim Farkları*” hesabında tutulur.²⁵⁰ Para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise bütün finansal tablolar son bilançonun kapanış kurundan hesaplanır.²⁵¹

²⁴⁴ BOBİ FRS paragraf s. 19.4

²⁴⁵ BOBİ FRS paragraf s. 19.5

²⁴⁶ BOBİ FRS paragraf s. 19.6

²⁴⁷ Şen, Özbecerikli s.477

²⁴⁸ Işıklar, Buz, Bağırın, s.409

²⁴⁹ Özbecerikli, Şen, Tüm s. 331

²⁵⁰ BOBİ FRS paragraf s. 20.19

²⁵¹ BOBİ FRS paragraf s. 20.22

3.20.2. Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi, Finansal Tabloların Sunulduğu Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortakların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi

Ortaklıkların finansal tablolarını karşılaştırabilmeleri için konsolide etmeleri gerekmektedir. Kullanılan tabloların aynı para birimine çevrilmesi esnasında tam konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılır. *Bağlı ortaklıklar; konsolidasyon yöntemi, iştirak ve müşterek girişimler ise öz kaynak yöntemini uygulurlar.*²⁵²

3.21. BÖLÜM 21: İŞ BİRLEŞMELERİ

3.21.1. Edinenin Belirlenmesi

Edinen işletmenin belirlenmesinde kontrol gücünü elinde bulunduran tarafın *konsolide finansal tablolar standardına* göre işletmeyi belirlemesidir.²⁵³

3.21.2. Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

Birleşme tarihi edinen işletmenin söz konusu firma üzerinde bütün kontrol gücünü kullanmaya başladığı tarihtir.²⁵⁴

3.21.3. İş Birleşmesinin Maliyeti

İş birleşmesinin maliyeti birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür.²⁵⁵ Ölçüm yapıldıktan sonra oluşan gelir veya giderler kar veya zarara aktarılır.²⁵⁶

3.21.4. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İş birleşmeleri satın alma maliyeti ile muhasebeleşir. Satın alma yöntemi belirlenirken izlenecek yol aşağıdaki gibidir:²⁵⁷

- *Edinen işletme*
- *Birleşme tarihi*
- *İş birleşmesinin maliyeti*
- *Kontrol gücü paylarının ölçümü ve kayda alımı*
- *Şerefiye ve negatif şerefiyenin ölçümü.*

²⁵² BOBİ FRS paragraf s. 20.25

²⁵³ Ataman, Gökçen s.259

²⁵⁴ Ataman, Gökçen s.260

²⁵⁵ BOBİ FRS paragraf s. 21.14

²⁵⁶ BOBİ FRS paragraf s. 21.15

²⁵⁷ BOBİ FRS paragraf s. 21.10

3.22. BÖLÜM 22: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

3.22.1. Konsolidasyon İşlemleri

Konsolidasyon için izlenecek yöntemler;²⁵⁸

- Ortaklıkların mali tablolarında aynı özelliğe sahip hesap kalemleri teker teker toplanarak birleştirilir,
- Bağlı ortakların özkaynaklarında yer alan ana ortaklık payı ile ana ortaklıkta yer alan bağlı ortaklıklara ait defter değerleri elenir.
- Ana ortaklıklar ve bağlı ortaklıklar arasındaki borç alacak ilişkisi yok sayılır.
- Borç alacak ilişkisi yok sayıldıktan sonra kontrol gücü olmayan payların dönem net kar veya zararından paylara isabet eden tutarlar hesaplanarak ortaklıklara ait kar veya zarar kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalemden gösterilir.
- Net varlıklardan kontrol gücü olmayan paylar tespit edilerek finansal durum tablosunda özkaynaklar bölümünde yer alır.

3.23. BÖLÜM 23: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

3.23.1. Dönem Vergisi

İşletmelerin gelirlerinden giderleri ve diğer masrafları düşüldükten sonra vergi kanunları ve oranları dikkate alınarak hesaplanan vergidir. Dönem Vergisi, Kar veya Zarar tablosunda, vergi gideri kısmında gösterilir²⁵⁹.

3.23.2. Ertelenmiş Vergi

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerin defter değeri üzerinden geri kazanılması veyahut yapılan indirimler yüzünden ileride doğabilecek vergi ödemesi veya geri kazanılabilen vergidir. Ertelenmiş vergi de defter değeri ve vergiye esas değer arasındaki farklar sürekli ve geçici farklardır. Geçici farklar da indirilebilir ve vergiye tabi geçici farklardan oluşmaktadır. İndirilebilir geçici farklar ileride ertelenmiş vergi

²⁵⁸ BOBİ FRS paragraf s. 22.25

²⁵⁹ İşiklilar, Buz, Bağiran s. 492

varlığına sebep olurken, vergiye tabi geçici farklar ilerde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne sebep olmaktadır.²⁶⁰

3.24. BÖLÜM 24: ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

3.24.1. Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulacak Dönemler

Ara dönem finansal raporlamada; içinde bulunulan dönemle bir önceki dönemin finansal durum tablosu ile, içinde bulunan dönemin kar veya zarar tablosu söz konusu dönemde kümülatif gelir ve gider bilgilerini içeren bir önceki yılın kar veya zarar tablosuyla, içinde bulunan dönemin nakit hareketleri kapsayana nakit akım tablosu bir önceki yılın aynı tarihleriyle, içinde bulunan dönemin sermaye hareketlerini içeren özsermaye değişim tablosu bir önceki yılın aynı tarihlerine ait özsermaye değişim tablosuyla karşılaştırılıp sunulur.²⁶¹

3.24.2. Ölçüm ve Kayda Alma

Ara dönem finansal raporlamada yıllık raporlamada uygulanan muhasebe politikaları uygulanmak zorundadır. Ayrıca ara dönem finansal raporlamalarda yıllık finansal raporlamaya göre süre dikkate alınarak hesaplama yapılmalıdır. Ara dönem finansal raporlamalarda düzeltme yapmamak adına tahminlerde önceki dönem yıllık raporlamalarla uyumlu olmalıdır.²⁶²

3.25. BÖLÜM 25: YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

3.25.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

İşletmelerin raporlamalarında kullandıkları ağırlıklı para birimleri enflasyonlu bir dönemin para birimine ait ise bütün raporlamalar bu tutara göre değişir. Finansal Tablolarını Türk Lirasına göre düzenleyen işletmeler düzeltmelerinde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan Yİ-ÜFE ye göre hareket ederken Türk Lirası dışında para birimi kullananlar genel satın alma gücü ile ilgili genel bir endeks kullanırlar.²⁶³

Finansal Durum Tablosunda yapılacak düzeltmeler; parasal ve parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi olarak ikiye ayrılır. Parasal kalemlerde; yıl sonunda cari

²⁶⁰ Işıklılar, Buz, Bağırın s. 493

²⁶¹ Karapınar, Eflatun s.410-411

²⁶² Şen, Özbecerikli s.425

²⁶³ Ataman, Gökçen s.317

rakamlarıyla raporlamada yer aldıklarından düzeltilmezler. Parasal olmayan kalemler bu kalemler cari rakamlarıyla gösteriliyorsa düzeltmeye gerek yoktur. Ancak cari rakamlarıyla gösterilmeyen parasal olmayan kalemler düzeltilirler.²⁶⁴

Borçlanma maliyetleri enflasyonun etkisinin hissedildiği hesap kalemlerinden biridir. Enflasyon oranına göre maliyetlerde enflasyon etkisi tespit edilip gerekli düzeltmeler yapılır. Standardın ilk defa uygulandığı öz kaynak kalemleri raporlama dönemi başında ve sonunda düzeltilir.²⁶⁵ Kar veya zarar tablosunda yıl içinde enflasyonun sürekli artması durumunda gelir ve giderler için ortalama bir fiyat endeksi uygulanır.²⁶⁶

3.26. BÖLÜM 26: DİPNOTLAR

3.26.1. Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

Dipnotlar; finansal durum tablosu, Kar veya Zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosuna ilave olarak yer alması gereken bilgileri içerir. Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve güvenilirliği için dipnotlardan yararlanır.²⁶⁷

3.26.2. Dipnotlarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

Gerçeğe uygun sunum yapılması açısından açıklamaların yeterli olup olmamasına göre, işletmenin durum ve performansını etkileyecek nitelikte kullanıcılar tarafından daha da anlaşılır hale gelmesi için dipnotlarda ilave olarak açıklamalar yapılır.²⁶⁸

3.27. BÖLÜM 27: GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

BOBİ FRS nin ilk uygulamaya başlanmasında karşılaştırılmalı finansal tablo hazırlamaya gerek yoktur. Daha önceki uygulamalarında TMS/TFRS uygulamışsa karşılaştırılmalı tablo sunmaları gerekmektedir. Daha önceden BOBİ FRS uyguladığı halde mevcut durumları sağlayamadığı için BOBİ FRS uygulamayan işletmeler daha sonradan bu standardı tekrar uygulayabilir. Bunun için ya ilk geçiş hükümlerini baştan

²⁶⁴ Şen, Özbekçerikli s.433

²⁶⁵ Işıklılar, Buz, Bağırın s. 493

²⁶⁶ Ataman, Gökçen s.318

²⁶⁷ Şen, Özbekçerikli s.442

²⁶⁸ Şen, Özbekçerikli s.443

uygulayacak, ya da hiç bırakmamış gibi muhasebe politikalarını vs geriye doğru düzeltecektir.²⁶⁹



²⁶⁹ Örtten,Kaval,Karapınar s.822

4. BÖLÜM: BOBİ FRS İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. BÖLÜM 1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR İLE TMS 1 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 1 ile TMS 1 i amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Amaç finansal tablolarda yer alması gereken asgari bilgilere ve finansal tabloların düzenlenmesinde genel şekil şartlarına yer vermektedir. BOBİ FRS ile TMS 1 de yer alan finansal tablolar;

- *Finansal Durum Tablosu,*
- *Kar veya Zarar Tablosu,*
- *Nakit Akış Tablosu,*
- *Özkaynak Değişim Tablosu*
- *Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar*

Finansal Durum Tablosunda; söz konusu iki standartta da finansal durum tablosunun sunuluşunda kısa uzun vade ayrımı yapılmıştır. Dönen varlık, duran varlık, kısa vadeli-uzun vadeli ayrımı iki standart için de aynıdır. Kısa ve uzun vade ayrımında kullanılan kriterler de iki standart için aynıdır. Faaliyet döngüsü bu süreleri belirlemede önemlidir. Örn; ticari amaçla elde bulundurulması, bir yıldan kısa sürede nakde çevrilmesi vs.

Kar veya Zarar Tablosunda; TMS 1 de Kar veya Zarar Tablosu iki bölümden oluşmaktayken yani Dönem Kar veya Zarar Bölümünden ve Diğer Kapsamlı Gelirler bölümü yer almaktayken BOBİ FRS de Diğer Kapsamlı Gelirler Bölümü yer almamaktadır. Diğer Kapsamlı Gelirler Özkaynak ta sunulmuştur. Kar veya Zarar Tablosunun sunumunda TMS 1 de fonksiyon esası ve çeşit esası yer almaktayken, BOBİ FRS de sadece fonksiyon esası yer almıştır. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler kısmı BOBİ FRS de yer olmadığından ayrıca raporlanmaz.

Özkaynak Değişim Tablosunda; iki standartta da Özkaynak Değişim tablosunun aynı unsurları içerdiğini görüyoruz.

Nakit Akış Tablosu; bu tablonun açıklamasını Bölüm 2 ve TMS 7 karşılaştırmasında daha kapsamlı ele alacağız.

Dipnotlar; BOBİ FRS de dipnotlar bir standartta ayrıca belirtilmişken TMS ve TFRS lerde ayrıca belirtilmeyip standartların içinde yer almıştır.

Finansal Tabloların özelliklerine bakacak olursak, işletmenin sürekliliği, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum, önemlilik, raporlama sıklığı, tahakkuk esaslı yer almaktayken TMS 1 de yer alan ihtiyatlık kavramı BOBİ FRS de yer alan ihtiyatlık kavramı birbirinden farklıdır. Ayrıca BOBİ FRS de yer alan mahsup yasağına göre borçlar-alacaklar, gelirler giderler birbirinden mahsup edilemez.

Finansal Tabloların sunumunda iki standart arasındaki farklardan bir tanesi de değişen hesap isimlerinden kaynaklanmaktadır. Örn; Hata yerine yanlışlık gibi.

4.2. BÖLÜM 2 NAKİT AKIŞ TABLOSU İLE TMS 7 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 2 ile TMS 7 yi amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Söz konusu iki standartta da işletmenin nakit akışlarından kaynaklanan faaliyetlerinin raporlandığını görüyoruz.

Tahakkuk esasının uygulanmadığı tek bölüm olan nakit akış tablosunda, nakitlerle ilgili faaliyet türleri iki standartta aynı olmakla birlikte; işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklı TMS 7 de yer alan işletme faaliyetleri BOBİ FRS de esas faaliyetler olarak yer almaktadır.

Nakit akışlarının raporlanmasında iki standartta da aynı yöntemler uygulanmaktadır.

Her iki standartta da vergilerle ilgili nakit akışlarının hangi faaliyetlerden kaynaklandığı belli değilse esas (işletme) faaliyetleri grubunda yer alır.

Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerin kur farkından kaynaklı rakamsal değişiklikleri için iki standart gereği bir işlem yapılmaz ancak dönem başı ve dönem sonunda mutabakat sağlamak amacıyla oluşan farklar ayrı bir kalemde gösterilir.

Faiz ve kar paylarından kaynaklı nakit akışları, esas (işletme), yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili olması bakımından iki standarda göre de hangi bölümle ilişkili ise orada raporlanır.

Bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştirakler de; konsolidasyon sebebi ile ortaya çıkan nakit hareketleri iki standartta da nakit akış tablosunda raporlanır.

4.3. BÖLÜM 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİK VE YANLIŞLIKLAR İLE TMS 8 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 3 ile TMS 8 i amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Söz konusu iki standartta da muhasebe politikaları, tahminlerdeki değişikliklerin ve yanlışlıkların (hataların) uygulanmasındaki yöntemlerin de aynı olduğunu görüyoruz.

Her iki standartta da muhasebe politikalarındaki değişiklikler geriye dönük olarak uygulanır. Eğer politika değişikliği finansal tablolarda etkiye neden olacaksa ileriye dönük uygulanır.

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler iki standartta da ileriye dönük uygulanır. Eğer ki finansal durum tablosu kalemlerinde değişikliğe yer açan tahminler varsa buldukları cari dönemde düzeltilir.

Hatalar yani yanlışlıklar da söz konusu iki standart gereği geriye dönük olarak düzeltilir. Eğer cari dönem de fark edilirse bulunduğu dönemde gerekli düzeltmeler yapılır.

4.4. BÖLÜM 4 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR İLE TMS 10 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 4 ile TMS 10 u amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Raporlama döneminden sonraki olaylar iki standartta da düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak yer almıştır.

Düzeltme gerektiren olaylarda; iki standartta da ilgili hesap kalemi ve dipnotlar dahil gerekli düzeltmeler yapılır.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylarda iki standart gereği ilgili hesap kaleminde hiçbir işlem yapılmaz.

4.5. BÖLÜM 5 HASILAT İLE TFRS 15 KARŞILAŞTIRILMASI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat standardının yerini 09.09.2016 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Standart almıştır. Çalışmamızda BOBİ FRS Bölüm 5 ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını karşılaştırırken ayrıca bakıldığında BOBİ FRS ile TFRS 15 karşılaştırıldığında daha çok karışıklığa sebep olmamak adına TMS 18 ile uyumlaştırıldığını görüyoruz.²⁷⁰

BOBİ FRS de genel olarak kayda almada gelecekte ekonomik yararın ihtimal dahilinde olması ve sonucun güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekirken, TFRS 15'te ise edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması gerekir.

BOBİ FRS ve TFRS 15'e göre hasılatın ilk kayda alınmasındaki rakamın tahsilatında problem meydana gelmesi durumunda söz konusu hasılat kaleminde düzeltme yapılmak yerine değer düşüklüğü uygulanarak eğer değer düşüklüğü çıkarsa değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar.

BOBİ FRS de hasılatın ölçümünde alınması gereken bedelden gerekli indirim ve iskontolar düşüldükten sonra alınan tutar üzerinden ölçülürken, TFRS 15 te ise işlem bedeline göre işlem yapılır. Ayrıca BOBİ FRS de hasılatın bir yıldan daha uzun sürede tahsil edilmesi durumunda elde edilen hasılat tutarı vade farkı düşüldükten sonra kalan peşin tutarı üzerinden ölçülür. TFRS 15'e göre; nakit girişlerinin ertelenmesi durumunda satıştan kaynaklanan nominal değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı faiz gelirlerinde takip edilir.

BOBİ FRS de mal satışlarında vade bir yılın altındaysa vade farkı ayrıştırılmadan malın maliyetine dahil edilmektedir. Ancak sürenin bir yıldan uzun olması durumunda diğer BOBİ FRS bölümlerinde olduğu gibi etkin faiz yöntemine göre vade farkı ayrıştırılarak oluşan vade farkı faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır. TFRS 15 de

²⁷⁰ Ataman,Cavlak s.160

diğer TMS/TFRS lerde olduğu gibi vade farkının süresine bakılmadan kesinlikle ayrıştırılarak raporlanmaktadır.

BOBİ FRS ye göre hizmet sunumlarında, hesap dönemleri itibarı ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılırken, TFRS 15 te edim yükümlülüğünün gerçekleştiği tarihte bir anda ya da zamana yayılmış şekilde gerçekleşmiş olur.

BOBİ FRS de inşa sözleşmelerini kayda almada hesap dönemleri itibarı ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılırken, TFRS 15 te edim yükümlülüğünün gerçekleştiği tarihte bir anda ya da zamana yayılmış şekilde gerçekleşmiş olur.

Hem BOBİ FRS hem de TFRS 15 te kayda alınacak toplam hasılat tutarının belirlenmemesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi ile toplam hasılat çarpılır. Kayda alma sırasında bahsettiğimi tamamlanma yüzdesi yöntemi de katlanılan maliyetin, toplam tahmini maliyete bölünmesiyle bulunur. Tamamlanma yüzdesi yönetiminin hesaplanmasında tahminlerden yararlanıldığı için tahminlerde bir değişiklik olması durumunda, değişiklikler ileriye doğru yapılır.

Hem BOBİ FRS hem de TFRS 15 te kolaylaştırıcı uygulamaya yer verilmiştir. Söz konusu uygulama müşteriye sözleşme başında taahhüt edilen işin teslimin ve müşteri tarafından ödemesinin yapılması arasında geçen sürenin bir yılın altında olması durumunda ödenmesi öngörülen rakamla ilgili finansman bileşimi hakkında düzeltme yapılmasına gerek olmazken, işletme kolaylaştırıcı uygulamayı kabul ederse dipnotlarda açıklar.

4.6. BÖLÜM 6 STOKLAR İLE TMS 2 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 6 ile TMS 2 yi amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. İki standardın kapsamına girmeyen konularda aynıdır.

Stoklar her iki standartta da maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin küçük olanı ile ölçülür.²⁷¹

²⁷¹ BOBİ FRS paragraf 6.4

BOBİ FRS de bir yıldan kısa vade farkları stokların maliyetine dahil edilirken, bir yıldan uzun olanlar faiz gideri olarak kaydedilir. Faiz giderinin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi²⁷² uygulanır.²⁷³ TMS 2 de vade farkı her durumda ayrıştırılır.

TMS 2’de özellikli varlık ortaya çıkana kadar yapılan masraflar varlığın maliyetine eklenmekteyken, daha sonra meydana çıkan masraflar giderleştirilir. Ancak BOBİ FRS de bir yıldan az süreli borçlanma maliyetleri giderleştirilir.

TMS 2’de maliyetlerin hesaplanmasında normal maliyet yöntemi kullanılmaktayken yani Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerini mamullere yansıtmaktayken, BOBİ FRS hem normal maliyet yöntemini hem de tam maliyet yönteminin uygulandığını görüyoruz. Tam maliyet yönteminde Genel Üretim Giderlerinin sabit olan giderleri sadece kapasite kullanım oranı kadar varlığın maliyetine eklenir.

TMS 2’de yer alan maliyet ölçüm teknikleriyle, BOBİ FRS de yer alan maliyet ölçüm teknikleri aynıdır.

TMS 2’de yer alan stok değerlendirme yöntemleri ile BOBİ FRS de yer alan stok değerlendirme yöntemleri aynıdır. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yöntemi TMS 2 de yürürlükten kaldırılmışken, BOBİ FRS de yer almamıştır.

TMS 2 de ve BOBİ FRS de de değeri düşen stoklar için güncel değerlemeler yapılır ve değeri düşen stoklar satışların maliyeti kaleminde yer alır. Stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı her raporlama döneminde değerlendirilir.

4.7. BÖLÜM 7 TARIMSAL FAALİYETLER İLE TMS 41 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 7 ile TMS 41 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de ölçüm maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer üzerinden yapıyorken, TMS 41 de sadece gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır.

²⁷² Finansal varlığın (borcun) beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit tahsilatlarını (ödemelerini) ilgili finansal varlığın (borcun) bugünkü değerine indirgeyen orandır.

²⁷³ BOBİ FRS paragraf 6.8

BOBİ FRS de canlı varlıkların sunumu finansal durum tablosunda canlı varlıklar kısmında sunulmaktayken, TMS 41 de aynı şekilde sunum yer almaktadır.²⁷⁴

4.8. BÖLÜM 8 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ İLE TFRS 6 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 8 ile TFRS 6 yı amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de maden kaynaklarının ilk kez muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli esası yer almaktayken, TFRS 6 da aynı yöntem benimsenmiştir. Daha sonraki ölçümlerde BOBİ FRS de maliyet bedelinden gerekli giderler (amortisman, değer düşüklüğü) düşüldükten sonra değerlendirme yapılırken, TFRS 6 da maliyet bedeline ilave olarak yeniden değerlendirme üzerinden de ölçüm yapılmaktadır.

Her iki standartta da değer düşüklüğü, söz konusu değer düşüklüğünün yer aldığı standart gereğince muhasebeleştirilir.

4.9. BÖLÜM 9 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR İLE TMS 32/ TMS 39/ TFRS 7/ TFRS 9 KARŞILAŞTIRILMASI

Genel olarak BOBİ FRS ile TMS TFRS'ler uyumludur.

BOBİ FRS de Finansal varlıklar 4 bölümden oluşurken , TFRS 9 da bu sınıflandırmaların temelinde ölçümleme esası yer almaktadır. BOBİ FRS ye göre; *Alacaklar ve Borçlar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ve Diğer Finansal Araçlar* iken, TFRS 9da ise;²⁷⁵

- *İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecek,*
- *Gerçeğe uygun değer değer değişimi diğer kapsamda gelire yansıtılarak ölçülecek*
- *Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecek finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılmışlardır.*

²⁷⁴ BOBİ FRS paragraf 7.13

²⁷⁵ Sami Karacan, Rahmi Uygun “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Sayı 56, 2018 S.803

BOBİ FRS de alacaklar ve borçlar vade ayırımına tabi tutularak değerlendirilir . Şayet vade bir yıl ve altı ise nominal değeri üzerinden ölçülmekteyken vade bir yıldan uzunsa itfa edilmiş değer üzerinden borçlar ve alacaklar değerlendirilir. TFRS 9 da kısa uzun vade ayırımı yapılmayarak bütün hepsi için itfa edilmiş değer üzerinden hesaplama yapılır.

BOBİ FRS de borçlanma araçları; bankalarda bulunan hesaplar, tahviller, bonolar gibi menkul kıymet araçlarının değerlendirilmesi vadesine bakılmaksızın itfa edilmiş değer üzerinden değerlendirilir, oluşan fark kar veya zararda gösterilir. TFRS de BOBİ FRS ile uyumludur. Sonraki dönem ölçümlerinde BOBİ FRS de sonraki dönemlerde itfa edilmiş değerler üzerinden ölçümleme yapılırken TFRS 9 da ise işletmenin yönetim modeli ve nakit akışları dikkate alınmıştır.

BOBİ FRS ye göre özkaynak yatırımlarındaki araçlar ikiye ayrılmaktadır, bunlar borsa da işlem görenler ve borsada işlem görmeyenlerdir. Borsa da işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilirken, işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. TFRS 7 ve TFRS 9 da özkaynak araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir.

TFRS 9 a göre işletmelerin elinde ticari amaç dışında bulundurduğu özkaynak aracının sonraki dönem değerlendirilmesinden ortaya çıkan değerlendirme farklarını diğer kapsamlı gelirden sunmaları konusunda geri adım atılmayacak şekilde tercih yapma imkanı verilmekteyken söz konusu tercih hakkını BOBİ FRS vermemiştir.²⁷⁶

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ye göre diğer finansal araçlar için; varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Diğer finansal araçlardan nakitle ilişkisi olmayan ve kapsam olarak borçlanma aracı olan taahhütler maliyet bedeli ile değerlendirilir. İlk kayda almada işlem maliyetleri de eklenerek maliyet bedeli o şekilde belirlenir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ye göre ilk kayda almadan sonraki işlemlerde varlığa dayalı menkul kıymet ve türev finansal araçlar için gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Farklar kar veya zararda takip edilir. Diğer finansal araçlardan nakitle ilişkisi

²⁷⁶ Karacan, Uygun s.805

olmayan ve kapsam olarak borçlanma aracı olan taahhütlerinde ise varsa değer düşüklüğü hesaplanarak söz konusu tutar varlığın maliyetinden düşülmektedir.

BOBİ FRS de kanıtlanması halinde ticari alacaklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. TFRS 9 da ise beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü hesaplanıp ona göre kayda alınmaktadır.

BOBİ FRS ye göre borsada işlem gören hisse senetleri gerçeğe uygun değerle, görmeyenler maliyet bedeli ile değerlendirilir. TFRS 9 da ise hisse senetlerinin değerlendirilmesindeki kıstas gerçeğe uygun değerleri üzerinden yapılmasıdır.

4.10. BÖLÜM 10 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR İLE TMS 28 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 10 ile TMS 28 i amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de muhasebeleştirilme kısmında ilk kez deftere kayıt yapılıyorsa maliyet bedeli üzerinden yapılıyorken, TMS 28 de aynı şekilde maliyet bedeli üzerinden ilk kayıt yapılır.

BOBİ FRS de ilk kayda almadan sonraki muhasebeleştirmede maliyet bedeline ilave olarak özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değerle değerlendirme yapılıyorken, TMS 28 de maliyet bedeline ilave öz kaynak yöntemi de yer almaktadır. Ayrıca BOBİ FRS de bireysel finansal tablolar maliyet veya özkaynak yöntemi ile ölçülürken, konsolide finansal tablolar muhakkak suretle özkaynak yöntemiyle ölçülmektedir.

Her iki standartta da özkaynak yönetiminde, özkaynakta meydana gelen değişiklikler özkaynağa eklenir veya özkaynaktan indirilir.

Hem BOBİ FRS de hem de TMS 28 de iştiraklerin maliyet bedeli ile defter değeri arasındaki fark şerefiye olarak kabul edilmektedir.²⁷⁷

²⁷⁷ BOBİ FRS paragraf 10.21

4.11. BÖLÜM 11 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR İLE TFRS 11 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 11 ile TFRS 11 i amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS ve TFRS 11 de yapılan sınıflandırmalar faaliyet, varlık ve işletmeler olmak üzere aynıdır.²⁷⁸

BOBİ FRS de muhasebeleştirme maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi olarak iki şekildeyken TFRS11 de bireysel finansal tablolar maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer ve özkaynak yöntemlerine göre muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS de finansal tablolarda yer alan paylar, pay sahibinin oranı ile orantılı yansıtılırken bu durum TFRS 11 standardı ile uyumludur.²⁷⁹

Her iki standartta da müşterek paylarla ilgili olarak varlıklar, borçlar, ortak faaliyetlerden kendilerine düşen pay, işletmenin hasılat payı ve giderler kayıt altına alınır.²⁸⁰

4.12. BÖLÜM 12 MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE TMS 16 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 12 ile TMS 16 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS ve TMS 16 da Maddi Duran Varlık kalemleri ilk kayda almada maliyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS de süresi bir yıl veya bir yıldan daha kısa olan maddi duran varlık kalemlerinin vade farkları ayrıştırılmadan maliyete dahil edilmekteyken vadesi bir yıldan uzun ise stoklarda olduğu gibi etkin faiz yöntemi üzerinden hesaplanarak

²⁷⁸ BOBİ FRS paragraf 11.4

²⁷⁹ Örtün,Kaval Karapınar s. 639

²⁸⁰ BOBİ FRS paragraf 11.11

giderleştirilirken, TMS 16 da söz konusu olayda vade farkları maliyete dahil edilmeyerek direkt giderleştirilmektedir.

BOBİ FRS de borçlanma maliyetleri ile ilgili varlık kullanım için hazır olana kadar varlığın giderleştirilir ancak varlık meydana geldikten sonra yapılan masraflar maliyete eklenir. TMS 16 da özellikli varlık kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

BOBİ FRS de sonraki dönemlerde ölçüm maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemi ile yapılırken TMS 16 da sonraki dönemlerde değerlemeler aynı şekilde olmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 16 da varlıklar eğer değer düşüklüğüne uğradıysa bunlar tespit edilip varlık yeniden değerlendirilir ve bunlar finansal tablolara kar veya zarar olarak aktarılır.

BOBİ FRS ve TMS 16 da Maddi Duran Varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Amortisman süresinin hesaplamasında iki standartta da işletme tarafından gerçekçi tahminlerle belirlenir. Amortisman yöntemleri iki standartta da aynı olup varlığın ilk alınma tarihi dikkate alınarak kıst amortismanda uygulanır.

Her iki standartta da varlık kullanılamaz hale gelip ve varlıkta fayda sağlanmazsa kar veya zarara yansıtılarak söz konusu varlık finansal tablo dışı bırakılır.

4.13. BÖLÜM 13 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER İLE TMS 40 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 13 ile TMS 40 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de ilk kayda almada yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilirken daha doğrusu yatırım amacı güdülmekteyse maddi duran varlıklara göre kiralama yoluyla varlık elde bulunduruluyorsa kiralama standardı hükümlerince kayda alınır. Bu kuralların istisnasında varlık sınıf değiştirecektir. TMS 40 da da aynı durumlar söz konusudur.

BOBİ FRS de ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde ise; ya gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Söz konusu ölçüm teknikleri TMS 40 la uyumludur.

BOBİ FRS ve TMS 40 de yatırım amaçlı gayrimenkullerin kullanım amacının değişmesi durumunda varlık nitelik değiştirmiş olur.

BOBİ FRS ve TMS 40 de finansal tablolara kaydetme işleminde finansal durum tablosunda *yatırım amaçlı gayrimenkul*, kar veya zarar tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkullerden *gelirler ve değer artış kazançları* veya *yatırım amaçlı gayrimenkullerden giderler ve değer azalış zararları* olarak raporlanır.

4.14. BÖLÜM 14 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE TMS 38 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 14 ile TMS 38 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de TMS 38 de ilk kayda almada maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülürler.

BOBİ FRS de satın alınan maddi olmayan duran vadesi bir yıldan kısa ise vade farkı ayırımına gidilmeden maliyete eklenir. Ancak bir yıldan uzun vadeli maddi olmayan varlık alımında vade farkı ayrıştırılarak giderleştirilir. TMS 38' e göre herhangi bir vade ayırımına bağlı kalmaksızın bütün vade farkları ayrıştırılarak giderleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS 38 e göre araştırma veya geliştirme safhasında olan maddi olmayan duran varlık kalemleri için; araştırma evresinde yapılan masraflar kar veya zarar yansıtılırken, geliştirme evresinde yapılan masraflar varlığın maliyetine eklenir.

BOBİ FRS de sonraki dönemlerde ölçümde söz konusu varlık sadece maliyet bedeli ile değerlendirirken, TMS 38 de hem maliyet bedeli, hem de gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Yani sonraki dönemlerdeki değerlemede BOBİ FRS de gerçeğe uygun değer yer almamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 38 de amortisman ayrılması zorunludur. Ayrıca söz konusu standartlar gereği varlığın amortisman süresinin belirtilmesi firmanın inisiyatifindedir.

Eğer varlığın faydalı ömrü belirlenemiyorsa (şerefiye gibi) BOBİ FRS de en az 5 en fazla 10 yıl içinde itfa edilirken, TMS 38 de maddi olmayan duran varlık her yıl sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur ayrıca amortisman ayrılmaz.

BOBİ FRS ve TMS 38 uygulanan amortisman hesaplama yöntemleri de aynıdır. Bu yöntemler *doğrusal yöntem, azalan kalanlar yöntemi ve üretim miktarları* yöntemidir.

BOBİ FRS ve TMS 38 de maddi olmayan duran varlık kullanılmayacak durumda olursa yani varlıktan fayda sağlanamaz durumda ise finansal tablo dışı bırakılır.

4.15. BÖLÜM 15 KİRALAMALAR İLE TMS 17 (TFRS 16) KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 15 ile TMS 17 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur. TMS 17 yürürlükten kalkarak yerine TFRS 16 Kiralamalar Standardı getirilmiştir.

BOBİ FRS de kiralama işlemleri geleneksel kiralama ve finansal kiralama olarak sınıflanmaktayken, TMS 17 de bu sınıflandırma faaliyet kiralaması ve finansal kiralama olarak yer almaktadır. Yani BOBİ FRS de faaliyet kiralamasının adını geleneksel kiralama almıştır. TFRS 16 da ise kiracı tarafından faaliyet ve finansal kiralama ayırımına gidilmemiştir.

BOBİ FRS de TMS 17 de kiralama işlemlerinin kiracı tarafından ilk kayda alınmasında, finansal kiralamada gerçeğe uygun değer veya kiralama değerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Geleneksel kiralama (faaliyet kiralamasında); kira ödemeleri giderleştirilir. TFRS 16 da kiralama işlemlerinin değerlendirilmesi bugünkü değer üzerinden ölçülür.

BOBİ FRS de TMS 17 de kiralama işlemlerinin kiralayan tarafından ilk kayda alınmasında; finansal kiralamada gerçeğe uygun değer ve başlangıçtaki maliyetlerde deftere kayıt edilirken, geleneksel kiralama (faaliyet kiralamasında); kira ödemeleri gelir kaydedilir. TFRS 16 da TMS 17 ile uyumludur.

BOBİ FRS de TMS 17 de kiralama işlemlerinin kiracı tarafından sonraki dönemlerde kayda alınmasında, finansal kiralamada finansman gideri ve ana para olarak

ayrıştırılır. Geleneksel kiralama (faaliyet kiralamasında); kira ödemeleri giderleştirilir. TFRS 16 da kiralama işlemlerini maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer.

BOBİ FRS de TMS 17 de kiralama işlemlerinin kiralayan tarafından sonraki dönemlerde kayda alınmasında, finansal kiralamada finansman geliri ve ana para geliri olarak ayrıştırılır. Geleneksel kiralama (faaliyet kiralamasında); kira ödemeleri gelir kaydedilir. TFRS 16 da kiralama işlemlerinin değerlendirilmesi aynıdır.

4.16. BÖLÜM 16 DEVLET TEŞVİKLERİ İLE TMS 20 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 16 ile TMS 20 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS ve TMS 20 de devler teşvikleri gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür.

BOBİ FRS ve TMS 20 de varlığın muhasebeleştirilmesi için gerekli koşulları yerine getirmesi gerekir. Şartlar yerine getirilmeden teşvikler muhasebeleştirilmez.

4.17. BÖLÜM 17 BORÇLANMA MALİYETLERİ İLE TMS 23 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 17 ile TMS 23 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS de kayda almada stoklar, maddi olmayan duran varlıklar, maddi duran varlıklar gibi inşası oluşturulması ve üretilmesi ile ilgili olan vadesi bir yıldan uzun süren borçlanma maliyetleri varlık tamamlanıncaya kadar varlığın maliyetine eklenirken, bir yıldan kısa süren maliyetler oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılır.

TMS 23 de bütün vade farkları ayrıştırılarak, sadece borçlanma maliyetleri özellikli varlıkların maliyetine dahil edilir.

4.18. BÖLÜM 18 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI İLE TMS 36 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 18 ile TMS 36'yı amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

BOBİ FRS ve TMS 36 da varlıkların ölçümünde defter değeri ve geri kazanılabilir tutar arasındaki farkta eğer defter değeri geri kazanılabilir tutardan düşükse varlıkta değer düşüklüğü olduğu tespit edilir.

BOBİ FRS de şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmadan amortisman ayrılmasını öngörmüştür. Ancak TMS 36 da şerefiye için değer testine tabii tutulur.

BOBİ FRS de varlıkta değer düşüklüğü olduğu tespit edilirse söz konusu değer düşüklüğü kar veya zarara yansıtılır. Yeniden değerlendirilme tutarları üzerinden hesaplanan değer azalışları da maddi duran varlık kaleminde değer azalışlarında yer alırken, TMS 36 da da BOBİ FRS de yer alan hükümler geçerlidir.

BOBİ FRS ve TMS 36 da varlıklara amortisman ayrılması değer düşüklüğü tutarı düşüldükten sonra kalan defter değeri üzerinden ölçülür.

BOBİ FRS ve TMS 36 da varlık değer düşüklüğüne tabii tutulduysa izleyen dönemler boyunca değer kaybının devam edip etmediğinin kontrolü yapılır. Varlıkla ilgili geri kazanılabilir değerin, defter değerinden büyük olması durumunda değer düşüklüğü kaydı iptal edilir.

BOBİ FRS ve TMS 36 da değer düşüklüğü zararı iptal edildikten sonra amortisman hesaplanması, son defter değeri üzerinden yapılır.

4.19. BÖLÜM 19 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜK VE KOŞULLU VARLIKLAR İLE TMS 37 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 19 ile TMS 37 amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart genel olarak uyumludur.

BOBİ FRS de yer alan koşullu yükümlülük ve Koşullu varlıkların ismi her ne kadar TMS 37 de *şarta bağlı* ifadesi ile başlasa da içerik olarak aynıdır.

BOBİ FRS de karşılıklar ilk kayda almada bugünkü değer üzerinden muhasebeleştirilirken, TMS 37 de ilk kayda almada bugünkü değer veya yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden muhasebeleştirme yapılır.

BOBİ FRS ve TMS 37 her raporlama dönemi sonunda karşılıklar tekrar gözden geçirilir.

BOBİ FRS ve TMS 37 ye göre karşılıklar gider olarak kaydedilir ve finansal durum tablosunda yer alır.

BOBİ FRS de kıdem tazminatı karşılıkları ayrı bir standartta belirtilmeyip söz konusu standardın içinde yer alırken, *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* standardına yer almaktadır. Ayrıca BOBİ FRS de kıdem tazminatında aktüeryal hesaplamalar dışında, bugün ki cari artışlara istinaden hesaplanmakta iken, TMS 37 de aktüeryal hesaplamalar dikkate alınır.

BOBİ FRS de şarta bağlı olarak yer alan TMS 37 ise koşullu olarak yer alan şarta bağlı yükümlükler her iki standartta da finansal tablolara yansıtılmazlar. Sadece dipnotlarda açıklanırlar.

BOBİ FRS de şarta bağlı yükümlülüğünün niteliği ve finansal etkisinin açıklanması yeterli görülürken, TMS 37 de daha detaylı açıklanarak kaynak çıkışlarının zamanı, miktarı ve belirsizliklere ilişkin açıklama ve muhtemel tazminatların da açıklanmasını ön görmektedir.²⁸¹

BOBİ FRS de şarta bağlı olarak yer alan TMS 37de ise koşullu olarak yer alan şarta bağlı varlıklar her iki standartta da finansal tablolara yansıtılmazlar. Ancak işletmeye girişi kesin ise varlık olarak kaydedilirler.

4.20. BÖLÜM 20 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ İLE TMS 21 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 20 ile TMS 21 i amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz. Kapsam bakımından da söz konusu iki standart uyumludur.

²⁸¹ Örtten,Kaval,Karapınar s. 486

BOBİ FRS ve TMS 21 arasında fark sayılabilecek kısımlara örnek olarak aynı içeriğe sahip bazı bölümlerin isimlerinin farklı yer almasıdır. Bunlara para birimlerinin kullanımını örnek verebiliriz.

BOBİ FRS ve TMS 21 ilk kayda alma da işlem tarihindeki spot kur üzerinden yapılmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 21 de ağırlıklı kullanılan para birimi sadece işletme ile ilgili yapılacak düzenlemeler sonucunda değiştirilir ve söz konusu değişiklik ileriye doğru yapılır.

BOBİ FRS ve TMS 21 e göre parasal olan kalemlerinin çevrim işlemlerinde spot kurdan işlemler yapılırken, parasal olmayan kalemlerde iki yöntem söz konusudur. Bu yöntemlerde maliyet bedeli söz konusu ise işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değer söz konusu ise spot kurda çevrilir.

BOBİ FRS ve TMS 21 de finansal tabloların çevrim işlemlerinde finansal durum tablosu kalemlerinden varlık ve yükümlülük söz konusu ise; rapor tarihindeki spot kurdan, özkaynak ve kar veya zarar tablosu kalemleri işlem günü kurdan finansal tablolara yansıtılır.

4.21. BÖLÜM 21 İŞ BİRLEŞMELERİ İLE TFRS 3 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 21 ile TFRS 3'ü amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımından iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz.

BOBİ FRS ve TFRS 3 te muhasebeleştirme satın alma yöntemi uygulanarak belirlenirken, satın alma yöntemi iki standartta da aynıdır. Bunlar;

- *Edinen işletmenin belirlenmesi.*
- *Birleşme tarihinin belirlenmesi.*
- *İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi.*
- *Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması.*
- *Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması.*

BOBİ FRS ve TFRS 3 te maliyet gerçeğe uygun bedel üzerinden ölçülür. Fakat BOBİ FRS ye göre edinilen işletme edinilen işletmenin varlıklarını ve yükümlülüklerini güvenilir bir şekilde ölçemiyorsa birleşme tarihindeki defter değerini esas alır.

BOBİ FRS de şerefiye; işletmenin birleşme tarihinde, birleşme maliyetinden satın alan işletmenin payını aşan kısmına denk gelirken, TFRS 3 e göre, birleşme maliyeti ile satın alınan işletmenin varlık ve yükümlüklerinin kayıtlı değeri ya da gerçeğe uygun değerinin farkıdır.

BOBİ FRS de şerefiyenin ölçümünde gerekli itfa payları düşüldükten sonra hesaplanır. Tutarın güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yılda itfa edilirken, TFRS 3 e göre şerefiye değer düşüklüğüne tabii tutulur ve amortisman ayrılmaz.

BOBİ FRS de ortak kontrole tabii olan işletmelerde hakların birleştirilmesi²⁸² yöntemi uygulanmaktayken TFRS 3 te bu yöntem kaldırılmıştır.

4.22. BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR İLE TFRS 10 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 22 ile TFRS 10'u amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç bakımdan iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz.

BOBİ FRS ve TFRS 10 da bağlı ortaklık kavramından bahsetmemiz için kontrol gücünün elde bulundurulması gerekmektedir.

BOBİ FRS ye göre büyük işletme hadleri dışında olan firmalar Konsolide Finansal Tablo hazırlamak zorunda değilken, TFRS 3'e göre bağlı ortaklığa tabii olan işletmeler Konsolide Finansal Tablo düzenlemek zorundadır.

BOBİ FRS ye göre konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyon yöntemi uygulanırken, TFRS 10 da buna uygundur.

BOBİ FRS ye konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmeler, tablolarını maliyet yöntemi yada özkaynak yöntemine göre kayıtlara alırken, TFRS 10 da iki yönteme ilave olarak bir de gerçeğe uygun değer yönteminden bahsetmek mümkündür.

²⁸² Bu yöntemde iki işletme de farklı iki firmaymış gibi hareket edilmektedir.

BOBİ FRS de yurtdışındaki kontrol edilen firmalardan veya yatırımlar sonucu ortaya çıkan finansal tablolarda yer alan “*Yabancı Para Çevrim Farkları*” kaleminde yer alan kur farkı işlemleri için, bağlı ortaklık, iştirak veya müşterek girişimin satılması durumunda konsolide finansal tabloda gösterilmeyip “geçmiş yıl kar veya zararında” raporlanırken TMS 21 de bu tarz işlemler yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar veya zarara yansıtılır.²⁸³

4.23. BÖLÜM 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİ İLE TMS 12 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 23 ile TMS 12 yi amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç ve kapsam bakımından genel olarak iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz.

BOBİ FRS ye göre büyük işletmeler ertelenmiş vergileri hesaplayıp bunları finansal tablolarda göstermekte iken, büyük işletme dışındaki işletmelerin göstermesi zorunlu değildir. TMS 12 ye göre büyüklüğü farketmeksizin bütün işletmeler ertelenmiş vergilerini hesaplayıp tutarlarını finansal tablolarda göstermektedir.

BOBİ FRS ve TMS 12 ye göre dönem vergisi finansal durum tablosunda *Ödenecek Vergi ve Fonlar* hesabında gösterilirken, ödenen veri tutarları tahakkuk tutarından fazla ise *Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar* hesabında izlenir. Ayrıca kar veya zarar tablosunda vergi gideri kaleminde yer alır.

BOBİ FRS ve TMS 12 ye göre ertelenmiş vergi kavramı varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinden geri kazanılabilir tutarlarından, gelecekte kazanılacak ya da ödenecek vergilerdir.

BOBİ FRS ve TMS 12 de indirilebilir geçici farklar aktif ve pasiflerde vergi varlığına neden olurken, vergilendirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

BOBİ FRS ve TMS 12 ye göre her dönem sonunda önceki dönemde kayda alınan ertelenmiş vergi farkları tekrar gözden geçirilir.

²⁸³ Doğan, s.782

4.24. BÖLÜM 24 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA İLE TMS 34 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 24 ile TMS 34'ü amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç ve kapsam bakımından genel olarak iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz.

BOBİ FRS de ara dönem finansal raporlama yapılması zorunlu değilken, TMS 34 e göre ara dönem finansal raporlama yapılması zorunludur.

BOBİ FRS ve TMS 34'e göre Ara dönem finansal tablolar; bilançoda önceki dönem yıl sonu bilançosuyla karşılaştırılmış cari ara dönem karşılaştırılır, gelir tablosunda önceki yıl kapsamlı ara gelir tablosuyla cari yıla ait aynı dönemler karşılaştırılır, nakit akım tablosunda nakit hareketlerini içeren bir önceki yıla cari dönemde aynı dönemi karşılaştırırken özsermaye değişim tablosu özsermaye hesaplarında meydana gelen değişiklikleri bir önceki yıla cari dönemi karşılaştırır.

BOBİ FRS ve TMS 34 te sonradan meydana gelen değişiklikler hariç olmak üzere yıllık finansal raporlamada kullanılan muhasebe politikaları ve yıllık raporlamada dikkate alınan ölçüleme kıstasları yer alır.

BOBİ FRS ve TMS 34 te hazırlanan finansal tablolarda meydana gelen yanlışlıklar sonradan geriye dönük düzeltilmez.

4.25. BÖLÜM 25 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA İLE TMS 29 KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS Bölüm 25 ile TMS 29'u amaç bakımından inceleyecek olursak; amaç ve kapsam bakımından genel olarak iki standardın da uyumlu olduğunu görüyoruz.

BOBİ FRS ve TMS 29 da finansal durum tablosu kalemleri genel bir fiyat endeksi belirlenerek düzeltilir. BOBİ FRS ve TMS 29 da parasal kalemler cari değerleriyle finansal durum tablosunda yer aldıkları için herhangi bir değerlemeye tabii tutulmazlar. Parasal olmayan kalemler ise; eğer ki cari değerleri üzerinden gösteriliyorsa düzeltmeye tabii tutulmazlar, cari değerleri üzerinden gösterilmiyorlarsa genel bir fiyat endeksine göre düzeltmeye tabii olurlar.

BOBİ FRS ve TMS 29 a göre özkaynakların düzeltilmesinde; özkaynak kalemleri oluştuğu dönemde gene fiyat endeksi ile düzeltilir.

BOBİ FRS ve TMS 29 a göre kar veya zarar tablosunun bütün kalemleri genel fiyat endeksi doğrultusunda düzeltilir.

BOBİ FRS ve TMS 29 a göre; net kardaki kazanç ve kayıplar; parasal olmayan varlıkların, özkaynaklar gelir ve giderlerin enflasyon karşısındaki hesaplamalarından meydana gelir ve kar veya zarara yansıtılarak kar veya zararda raporlanır.

Son olarak BOBİ FRS de ulusal para birimi TL olarak açıklanmış, enflasyon kanunu kapsamında ağırlıkla kullanılan para biriminde TL kullanan işletmelerin Türkiye İstatistik Kurumu tarafından hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksini kullanacağından bahsedilmiş ancak TMS 29 da böyle bir duruma yer verilmemiştir.²⁸⁴

4.26. BÖLÜM 26: DİPNOTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS de dipnotlarla ilgili ayrı bir bölüm bulunmakta iken TMS/TFRS lerde dipnotlarla ilgili herhangi bir standart olmayıp her konun kendi içinde dipnotlarla ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

4.27. BÖLÜM 27: GEÇİŞ HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS de geçiş hükümleri için ayrı bir bölüm bulunmakta iken TMS/TFRS uygulamalarında ayrı bir bölüm olmayıp mevcut standartların içinde geçiş hükümleri yer almaktadır.

²⁸⁴ Ataman, Çavlak S.163

5. BÖLÜM: BOBİ FRS VE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMASI AÇISINDAN BİR ANKET ÇALIŞMASI

5.9.LİTERATÜR TARAMASI

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırılması konusunda çeşitli makale, tez ve kitaplar yayınlanmıştır. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lerin karşılaştırılmasının ilk örneklerinden olan Başak Ataman ve Hakan Cavlak'ın yapmış olduğu çalışmada, BOBİ FRS yi uygulayacak işletmeler belirtilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS ve TMS/TFRS uygulamaları tablolar halinde karşılaştırılmış hangi standartlarının birbirine denk geldiği belirtilmiştir. Yapılan çalışma kapsamında bütün standartlarının ortak ve farklı yönleri de belirtilmiştir. Ataman ve Cavlak'a göre; mevcut düzenlemelerin vergi odaklı olduğunu ve bu uygulamalar sayesinde daha şeffaf ve güvenilir raporlama yapılmasına imkan tanınacağını söylemişlerdir.

Ümit Gücenme Gençoğlu tarafından yapılan çalışmada temel konularda iki standardı karşılaştırmıştır. *Finansal Raporlama, Finansal Varlık ve Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat, Stoklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin* BOBİ ve TMS/TFRS bakımından ortak ve farklı yönlerini belirtmiştir.

Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk ve Ömer Faruk Güleç tarafından yapılan çalışmada, finansal raporlamayı etkileyecek farklar tablo eşliğinde açıklanmış ve daha sonra finansal raporlama açısından farkları göstermek amacıyla muhasebe örnekleriyle anlatımlar pekiştirilmiştir.

İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbecerikli tarafından yapılan çalışmada BOBİ FRS bölümleri TMS/TFRS ve MSUGT ile karşılaştırılmış benzer ve farklı yönlerini belirtmiştir. BOBİ FRS'nin TMS TFRS' nin uygulanması açısından kolaylık sağlayacağını belirtmişlerdir. Ayrıca MSUGT'un eksik taraflarını tamamladığını da dile getirmişlerdir.

Aziz Doğan tarafından yapılan çalışmada BOBİ FRS bölümlerini ve TMS/TFRS ile karşılaştırmış farklı ve benzer yönlerini ortaya koymuştur. Ancak BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya yer vermemiştir. Doğan'a göre BOBİ FRS, TMS/TFRS den daha sade olması sebebiyle anlaşılabilirliği de daha yüksektir. BOBİ FRS nin finansal raporlama ve bağımsız denetim açısından önemini de vurgulamaktadır.

Ahmet Alataş ve İsa Kılıç tarafından yapılan çalışmada, *Kavramsal ereve Ve Finansal Tablolar, Hasılat, Stoklar, Finansal Araçlar Ve zkaynaklar, İştiraklerden Yatırımlar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, İş Birleşmeleri* karşılaştırılmış olup benzer ve farklı yönleri tablolar aracılığıyla anlatılmıştır. BOBİ FRS hükümlerini daha yalın ve sade bulan Alataş ve Kılıç'a göre; finansal raporlamalar bu sayede daha kaliteli olacaktır.

Sami Karacan ve Rahmi Uygun tarafından yapılan çalışmada BOBİ FRS ve TMS/TFRS hükümleri karşılaştırılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konmuştur. Karacan ve Uygun da, Ataman ve Cavlak' ta olduğu gibi vergi odaklı olan mevcut düzenlemelerin bu uygulamalar sayesinde daha güvenilir ve şeffaf olduğunu belirtmişlerdir.

Orhun nal yazmış olduğu yüksek lisans tezinde BOBİ FRS Stoklar ile TMS 2 yi, BOBİ FRS Hasılat ile TMS 18 i karşılaştırmıştır. Söz konusu bölümleri detaylı bir şekilde inceleyen nal, özellikle muhasebeleştirme yönünden farklar üzerinde durmuştur.

Nazife şeker yazmış olduğu yüksek lisans tezinde, hasılatı Türk Vergi Mevzuatı, BOBİ FRS ve TFRS 15 kapsamında ele alarak incelemiş ve bir uygulama ile anlattıklarını pekiştirmiştir.

5.10. ARAşTIRMANIN AMACI

Araştırmamızda, BOBİ FRS ve TMS TFRS uygulamalarının ülkemizdeki uygulanabilirliği ve konu ile ilgili kişilerin bilgi düzeyleri ve yetkinlikleri llmek istenmiştir.

5.11. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma kapsamında, İstanbul ilinde kayıtlı farklı faaliyet alanlarında iştegal eden ve bağımsız denetime tabi 50 işletmeye anket e-posta yoluyla gönderilmiş, bunlardan 34 adedinden cevap alınmıştır. Söz konusu anket, firmalarda BOBİ FRS ve TMS TFRS yi uygulayabilecek bağımsız denetçi, mali müşavir ve muhasebe personeli tarafından cevaplanmıştır.

5.12. VERİ TOPLAMA TEKNİKLERİ

Araştırmamızda yararlanılan veri toplama tekniklerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Aktif olarak muhasebe ve finans mesleğini icra eden kişilere elektronik ortamda gönderilmiş cevaplar yine elektronik ortamda alınmıştır. BOBİ FRS ve TMS/TFRS yi uygulayan işletmelerdeki katılımcı sayısı şirket yönetiminin almış olduğu karar ve iş yoğunlukları sebebiyle sadece 1 veya 2 kişi tarafından yanıtlanmıştır.

5.13. VERİLERİN ANALİZ EDİLMESİ

Verilerin analizi SPSS 24.0 ile yapılmış ve sonuçlar %95 güven düzeyinde değerlendirilmiştir. Çalışmada BOBİ FRS ve TMS/TFRS ile ilgili Bilgilere ilişkin yanıt dağılımı ve ortalama katılım düzeyi verilmiştir. Ortalama düzey hesaplanmasında hayır yanıtı 1 puan, kısmen için 2 ve evet için 3 puan atanmıştır. Buna göre ortalama düzeylerde değer 1'e yaklaştıkça hayır cevabına, 3'e yaklaştıkça evet cevabına yaklaşmaktadır.

Bu işlemin ardından BOBİ FRS ve TMS/TFRS ile ilgili bilgilere katılım düzeyinin eğitim durumu, firmanın çalışan sayısı, firmanın türü, çalışanın pozisyonu ve kıdemine göre farklılık gösterme durumlarının analiz edilmesi amacıyla t testi ve ANOVA testi yapılmıştır. T testi, 2 gruplu değişkenlerin analizinde, ANOVA ise k gruplu ($k>2$) değişkenlerin analizinde kullanılmıştır.

Tablo1: Demografik Bilgiler

	n	%
Cinsiyet	Erkek	19 55,9%
	Kadın	15 44,1%
Yaş	25 yaş ve altı	10 29,4%

	26-35 yaş	15	44,1%
	35 yaş üstü	9	26,5%
Eğitim Durumu	Lisans	28	82,4%
	Yüksek lisans-Doktora	6	17,6%
Meslekte Çalışma Süreniz	1 yıldan az	10	29,4%
	1-5 yıl	6	17,6%
	6-10 yıl	7	20,6%
	10 yıldan fazla	11	32,4%
Firmadaki pozisyonunuz	Finans yöneticisi	3	8,8%
	SMMM	5	14,7%
	SM	2	5,9%
	Diğer	24	70,6%
Firmadan çalışan kişi sayısı	1-10 kişi	8	23,5%
	11-100 kişi	9	26,5%
	100 kişiden fazla	17	50,0%
Firmanın faaliyet gösterdiği sektör	Muhasebe bürosu	6	17,6%
	Özel şirket	11	32,4%
	Diğer	17	50,0%
Firmanın Yapısı	Şahıs	6	17,6%
	AŞ	13	38,2%
	LTD	2	5,9%
	Diğer	13	38,2%

Araştırmaya katılanların %55,9'u erkek, %44,1'i 26-35 yaşında, %82,4'ü lisans mezunu, %32,4'ü meslekte 10 yıldan uzun süredir çalışmakta, %70,6'sı firmada SMMM dışındaki pozisyonlarda çalışmaktadır. Katılımcıların %50,0'sinin çalıştığı şirket 100 kişiden fazla çalışana sahipken %32,4'ü özel şirket ve %38,2'si Anonim şirket yapısındadır.

Tablo 2: BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere İlişkin Dağılımlar

	Hayır		Kısmen		Evet		Ort.	ss
	n	%	n	%	n	%		
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	20	58,8%	7	20,6%	7	20,6%	1,62	0,82
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz?	17	50,0%	15	44,1%	2	5,9%	1,56	0,61
BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	14	41,2%	12	35,3%	8	23,5%	1,82	0,80
TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaştığınızı veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	9	26,5%	18	52,9%	7	20,6%	1,94	0,69
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS'yi uygulayamazlar." Sizce BOBİ FRS'den TMS/TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	13	38,2%	13	38,2%	8	23,5%	1,85	0,78
BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS/TFRS'deki standartlardan bazılarının yer verilmemiş olması etkili midir?	9	26,5%	15	44,1%	10	29,4%	2,03	0,76
Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	13	38,2%	12	35,3%	9	26,5%	1,88	0,81

BOBİ FRS’de ihtiyatlık kavramı farklıdır.							
Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	11	32,4%	13	38,2%	10	29,4%	1,97 0,80
BOBİ FRS’de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	10	29,4%	15	44,1%	9	26,5%	1,97 0,76
TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	14	41,2%	17	50,0%	3	8,8%	1,68 0,64
BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	11	32,4%	13	38,2%	10	29,4%	1,97 0,80
BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	14	41,2%	14	41,2%	6	17,6%	1,76 0,74
BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	13	38,2%	12	35,3%	9	26,5%	1,88 0,81
BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS’ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	13	38,2%	13	38,2%	8	23,5%	1,85 0,78
BOBİ FRS’de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz?	15	44,1%	11	32,4%	8	23,5%	1,79 0,81

BOBİ FRS ve TFRS/TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	7	20,6%	16	47,1%	11	32,4%	2,12	0,73
Kıdem tazminatında BOBİ FRS’de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	14	41,2%	11	32,4%	9	26,5%	1,85	0,82
TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	8	23,5%	12	35,3%	14	41,2%	2,18	0,80
TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	10	29,4%	10	29,4%	14	41,2%	2,12	0,84
BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	7	20,6%	7	20,6%	20	58,8%	2,38	0,82
BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	18	52,9%	12	35,3%	4	11,8%	1,59	0,70
BOBİ FRS’ye geçiş Türkiye için gereklidir	9	26,5%	15	44,1%	10	29,4%	2,03	0,76

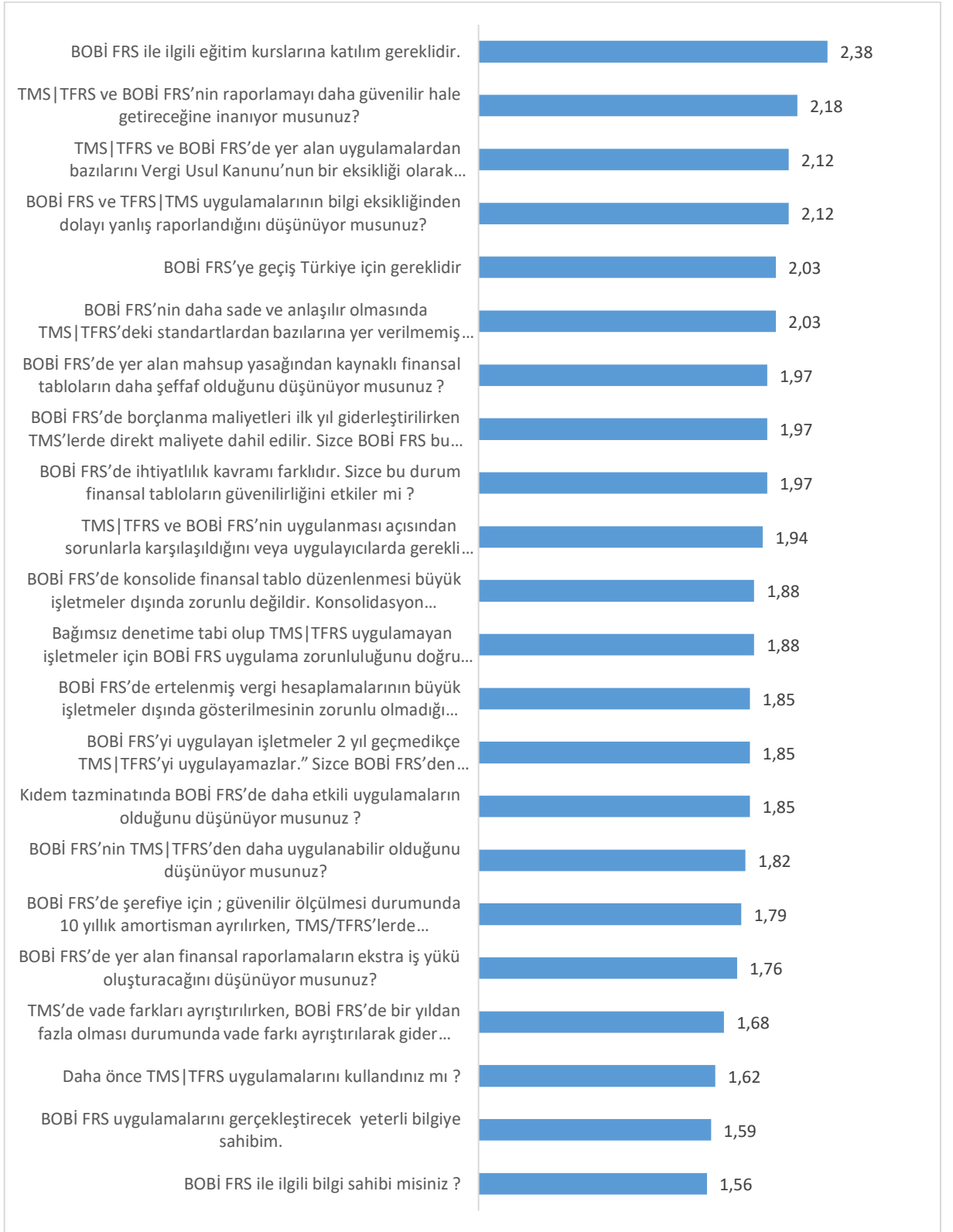
Araştırma katılanların BOBİ FRS ve TMS/TFRS ile ilgili bilgilere ilişkin verdikleri yanıtların dağılımı ve ortalama düzeyi tabloda verilmiştir. Çalışmada hayır yanıtı 1 puan, kısmen için 2 ve evet için 3 puan atanmıştır. Buna göre ortalama düzeylerde değer 1’e yaklaştıkça hayır cevabına, 3’e yaklaştıkça evet cevabına yaklaşmaktadır.

Araştırma sonucunda evet yanıt oranına göre ifadelerin sıralanışı aşağıda verilmiştir.

- BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir. (%58,8)
- TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz? (%41,2)
- TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz? (%41,2)

- BOBİ FRS ve TFRS/TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz? (%32,4)
- BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS/TFRS'deki standartlardan bazılarının yer verilmemiş olması etkili midir ? (%29,4)
- BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi ? (%29,4)
- BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri kullanıma ilk yıl giderleştirilirken TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır? (%29,4)
- BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir (%29,4)
- Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz? (%26,5)
- BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz ? (%26,5)
- BOBİ FRS'de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz ? (%26,5)
- Kıdem tazminatında BOBİ FRS'de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz ? (%26,5)
- BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz? (%23,5)
- BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS/TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi ? (%23,5)
- BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS'ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz ? (%23,5)
- BOBİ FRS'de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS'lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemi doğru buluyor musunuz? (%23,5)
- Daha önce TMS/TFRS uygulamalarını kullandınız mı ? (%20,6)

- TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz ? (%20,6)
- BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz? (%17,6)
- BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim. (%11,8)
- TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz? (%8,8)
- BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz ? (%5,9)



Grafik 1: Evet yanıtına göre ifadelerin dağılımı

1-Daha önce TMS /TFRS uygulamalarını kullandınız mı? sorusuna ilişkin **%20,60 evet, %20,60 kısmen ve %58,80 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar arasında en yüksek cevabın hayır seçeneğinin olduğunu, diğer cevapların birbiri ile aynı olduğunu görüyoruz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, TMS/TFRS uygulamalarının daha önce büyük bir kısım tarafından kullanılmadığını söyleyebiliriz.

2- BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz? sorusuna ilişkin **%5,90 evet, %44,10 kısmen ve %50 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar arasında en yüksek cevabın hayır seçeneği olduğunu, kısmen cevabının hayır cevabına yakın olduğunu ve en düşük cevap oranının evet olduğunu görüyoruz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, BOBİ FRS nin 2018 yılı itibarı ile uygulanmaya başlandığından yeterli derece katılımcılar tarafından bilinmediğini, kısmen cevabını veren katılımcıların da bilgilerinde TMS/TFRS lere benzerliğinden dolayı cevap verdiklerini düşünmekteyiz.

3- BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%23,50 evet, %35,30 kısmen ve %41,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar arasında en yüksek cevabın hayır seçeneği olduğunu görüyoruz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, söz konusu soruya verilen hayır ve kısmen cevaplarının evet cevaplarından daha yüksek olmasının sebebi kullanıcıların BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmayışından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

4-TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%20,60 evet, %52,90 kısmen ve %26,50 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar arasında en yüksek cevabı kısmen yanıtı olmuştur. Katılımcılara sorulan daha önceki sorulardan da yola çıkarak kısmen cevabının yüksek olma sebebinin katılımcıların büyük çoğunluğunun söz konusu uygulamaları kullanmadıklarından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

5- BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS/TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi ? sorusuna ilişkin **%23,50 evet, %38,20 kısmen ve %38,20 hayır** cevabı verilmiştir.

Katılımcıların verdikleri cevaplar arasında kısmen ve hayır cevabının birbiri ile aynı olduğunu evet cevabının ise daha düşük olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, BOBİ FRS uygulamalarının daha anlaşılabilir olmasından dolayı hayır cevabını verdiklerini ve BOBİ FRS hakkında da tam bilgiye sahip olmadıkları için kısmen cevabını verdiklerini söyleyebiliriz.

6- BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS/TFRS'deki standartlardan bazalarına yer verilmemiş olması etkili midir? sorusuna ilişkin **%29,40 evet, %44,10 kısmen ve %26,50 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcıların büyük bir kısmının kısmen cevabını verdiğini evet ve hayır cevaplarının da birbirine yakın olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, kısmen cevabının yüksek olmasının sebebinin yine kullanıcıların BOBİ FRS hakkında tam bilgiye sahip olmamalarından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

7- Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz? sorusuna ilişkin **%26,50 evet, %35,30 kısmen ve %38,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun hayır cevabını verdiğini, kısmen cevabının hayır cevabına yakın olduğunu ve evet cevabının daha az olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, hayır ve kısmen cevabını verme nedenlerinin ekstra iş yükü oluşturacağını düşündüklerinden kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz.

8-BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi? sorusuna ilişkin **%29,40 evet, %38,20 kısmen ve %32,40 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcıların çoğunun kısmen cevabını verdiğini, hayır cevabının kısmen cevabına yaklaştığını ve evet cevabının daha az olduğunu görmekteyiz.. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde, ihtiyatlılık kavramının finansal tablolar üzerindeki etkisinin katılımcıların büyük kısmının kısmen etkilendiklerini söyleyebiliriz.

9- BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna **%44,10 evet, %26,50 kısmen ve %29,40 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcıların çoğunun evet yanıtını verdiğini kısmen ve hayır cevaplarının birbirine yakın olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar

tarafından gelen sonuçlar neticesinde; BOBİ FRS uygulamaların daha yalın olmasından kaynaklı, mahsup yasağından kaynaklı mali tabloların daha şeffaf olduğunu düşündüklerini söyleyebiliriz.

10- TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%8,80 evet, %50 kısmen ve %41,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun kısmen cevabını vermesi ve hayır cevabının kısmen cevabına yakın olduğunu, evet cevabının ise düşük kaldığını görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; vade farkı ayrıştırma işleminin finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini kısmen düşüncülerinin nedeninde BOBİ FRS de bir yıl ayırımının olduğunu söyleyebiliriz.

11- BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır? sorusuna ilişkin ilişkin **%29,40 evet, %38,20 kısmen ve %32,40 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılarının çoğunun kısmen cevabını verdiğini, hayır ve evet cevabını verenlerin sayısının birbirine yakın olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS de giderleştirilmesinin bir avantaj olmadığını söyleyebiliriz.

12- BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%17,60 evet, %41,20 kısmen ve %41,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplarda hayır ve kısmen yanıtının birbirine eşit olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; finansal raporların TMS/TFRS ile karşılaştırıldığında ekstra iş yükü oluşturmayacağını ve bağımsız denetime tabii olan TMS/TFRS uygulamayan işletmeler tarafında ise kısmen iş yükü oluşturacağını söyleyebiliriz.

13- BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%26,50 evet, %35,30 kısmen ve %38,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplarda hayır cevabının çoğunlukta olduğu

ancak kısmen cevabının da hayır cevabına yakın olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; BOBİ FRS de büyük işletmeler dışında konsolide finansal tablo düzenlenmesinin zorunlu olmamasının bir eksiklik olmadığını, orta büyüklükteki işletmeler için ekstra iş yükü oluşturabileceğinden gerekli olmadığını söyleyebiliriz.

14- BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumunda TMS’ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%23,50 evet, %38,20 kısmen ve %38,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplarda kısmen ve hayır cevabının birbirine eşit olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmemesinin TMS uygulamalarına karşın bir eksiklik olmadığını söyleyebiliriz.

15- BOBİ FRS’de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz? sorusuna ilişkin **23,50 evet, %32,40 kısmen ve %44,10 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplarda çoğunlukla hayır cevabının verildiğini görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; TMS uygulamalarında olduğu gibi şerefiyeye amortisman uygulanmamasını savunduklarını söyleyebiliriz.

16- BOBİ FRS ve TFRS/TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%32,40 evet, %47,10 kısmen ve %20,60 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplarda çoğunlukla kısmen cevabı verildiğini görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; katılımcıların BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması ve BOBİ FRS ve TMS TFRS hakkında eğitimin gerekliliğini söylemelerinden dolayı raporlamalarda yer alan hataların kısmen bilgi eksikliğinden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

17- Kıdem tazminatında BOBİ FRS’de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%26,50 evet, %32,40 kısmen ve %41,20 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından en yüksek cevabının hayır olduğunu

görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; TMS/TFRS lerde “Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının” yer alması sebebiyle, katılımcılar tarafından kıdem tazminatı konusunda BOBİ FRS uygulamalarının daha etkisiz olduğunu söyleyebiliriz.

18-TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz? sorusuna ilişkin **%41,20 evet, %35,30 kısmen ve %23,50 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından en yüksek cevabın evet olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamalarının raporlamaları daha güvenilir hale getireceğini söyleyebiliriz.

19- TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu'nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz? sorusuna ilişkin **%41,20 evet, %29,40 kısmen ve %29,40 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen en yüksek cevabın evet olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan eksiklerden dolayı finansal tablolar üzerindeki etkilerinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile giderilebileceğini söylemekteyiz.

20- BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir. sorusuna ilişkin **%58,50 evet, %20,60 kısmen ve %20,60 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen en yüksek cevabının evet olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; daha önceki sorulara da verilen cevaplar doğrultusunda eğitim kurslarının gerekli olduğunu söyleyebiliriz.

21- BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim. sorusuna ilişkin **%11,80 evet, %35,30 kısmen ve %52,90 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen en yüksek cevabın hayır olduğunu görmekteyiz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; büyük bir çoğunluğun BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek bilgi düzeyinde olmadığını bunun sebebinin de BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmadıkları ile ilgili olduğunu söyleyebiliriz.

22- BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir. sorusuna **%29,40 evet, %44,10 kısmen ve %26,50 hayır** cevabı verilmiştir. Katılımcılar tarafından en yüksek cevabın kısmen olduğunu, evet/hayır cevaplarının oranının birbirine yakın olduğunu

söyleyebiliriz. Araştırmamızda katılımcılar tarafından gelen sonuçlar neticesinde; BOBİ FRS uygulamasının ülkemiz için gerekli olmasına verilen kısmen cevabının, BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından ve raporlamayı daha güvenilir hale getirmesinden kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 3: BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi

Eğitim Durumu	n	Ort.	ss	t	p	
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	Lisans	28	1,71	0,854	2,360	0,031*
	Yüksek lisans-Doktora	6	1,17	0,408		
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibimisiniz?	Lisans	28	1,50	0,577	-1,218	0,232
	Yüksek lisans-Doktora	6	1,83	0,753		
BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,71	0,763	-1,784	0,084
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,33	0,816		
TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaştığınızı veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,86	0,651	-1,558	0,129
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,33	0,816		
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS/TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	Lisans	28	1,82	0,772	-0,501	0,620
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,00	0,894		
BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS/TFRS'deki	Lisans	28	1,96	0,744	-1,085	0,286
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,33	0,816		

standartlardan bazalarına yer
verilmemiş olması etkili midir?

Bağımsız denetime tabi olup	Lisans	28	1,75	0,752		
TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-2,178	0,037*
BOBİ FRS’de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	Lisans	28	2,00	0,770		
	Yüksek lisans-Doktora	6	1,83	0,983	0,459	0,649
BOBİ FRS’de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,86	0,705		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-1,965	0,058
TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,64	0,621		
	Yüksek lisans-Doktora	6	1,83	0,753	-0,658	0,515
BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Lisans	28	1,86	0,756		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-1,858	0,072
BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,68	0,723		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,17	0,753	-1,491	0,146
BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon	Lisans	28	1,86	0,803		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,00	0,894	-0,388	0,701

açısından bu konuda eksiklik
olduğunu düşünüyor musunuz?

BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS’ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,79	0,738		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,17	0,983	-1,083	0,287
BOBİ FRS’de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz?	Lisans	28	1,75	0,799		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,00	0,894	-0,682	0,500
BOBİ FRS ve TFRS\TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	Lisans	28	2,04	0,693		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-1,439	0,160
Kıdem tazminatında BOBİ FRS’de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	Lisans	28	1,71	0,763		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-2,254	0,031*
TMS\TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	Lisans	28	2,11	0,786		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-1,100	0,280
TMS\TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	Lisans	28	2,04	0,838		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,50	0,837	-1,232	0,227
BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	Lisans	28	2,32	0,819		
	Yüksek lisans-Doktora	6	2,67	0,816	-0,938	0,356
	Lisans	28	1,54	0,637	-0,710	0,505

BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	Yüksek lisans-	6	1,83	0,983		
	Doktora					
BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir	Lisans	28	1,93	0,716		
	Yüksek lisans-				-1,725	0,094
	Doktora	6	2,50	0,837		

*p<0,05

Yapılan araştırmamıza istinaden kullanıcıların sorulara verdikleri cevaplar eğitim düzeyi yönünden incelenmiştir. Eğitim düzeyi çalışması yapılırken t testi yapılmıştır. Söz konusu katılımcıların eğitim seviyeleri iki seçenekli olduğu için t testi uygulamasına ihtiyaç duyulmuştur. T testinde $p<0,05$ hipotezinden yola çıkarak soruya verilen cevaplar arasında değeri $p<0,05$ 'ten küçük olan cevapların anlam taşıdığı diğerlerinin ise birbirlerine yakın cevaplar olması sebebiyle anlamsız olduğunu söyleyebiliriz.

Analiz sonucuna göre “Daha önce TMS/TFRS uygulamalarını kullandınız mı?” ifadesine katılım düzeyi eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir **0,031** ($p<0,05$). Söz konuya soruya ilişkin lisans mezunlarının 1,71 ve yüksek lisans doktora mezunlarının 1,17 ortalama cevaplarından yola çıkarak Tablo 2 de söz konusu soruya verilen hayır cevabının büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduklarını söyleyebiliriz.

“Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?” ifadesine katılım düzeyi eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir **0,037** ($p<0,05$). Söz konuya soruya ilişkin lisans mezunlarının 1,75 ve yüksek lisans mezunlarının 2,50 ortalama cevaplarından yola çıkarak yüksek lisans mezunlarının TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulanmasının gerekli olduğunu savunduklarını söyleyebiliriz.

Kıdem tazminatında BOBİ FRS'de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?” ifadesine katılım düzeyi eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir **0,031** ($p<0,05$). Söz konuya soruya ilişkin lisans mezunlarının 1,71 ve yüksek lisans mezunlarının 2,50 ortalama cevaplarından yola çıkarak kıdem tazminatı

uygulamalarında yüksek lisans-doktora mezunları tarafından daha fazla katılım olduğunu görmekteyiz. Bunun sonucunda tablo 2 de söz konusu soruya ilişkin en yüksek cevabın hayır olduğunu ve bu cevabın verilmesinde yüksek lisans doktora mezunlarının etkili olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 4: BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Firmadaki Pozisyon Açısından İncelenmesi

Firmadaki pozisyonunuz	n	Ort.	ss	t	p	
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,70	0,823	0,374	0,711
	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,830		
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,90	0,738	2,217	0,034*
	Muhasebe Personeli	24	1,42	0,504		
BOBİ FRS'nin TMS TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,00	0,816	0,830	0,413
	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,794		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,527	3,515	0,001*
	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624		
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,30	0,823	2,280	0,029*
	Muhasebe Personeli	24	1,67	0,702		

BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS TFRS'deki standartlardan bazılarının yer verilmemiş olması etkili midir?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,789	0,843	0,405																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,96	0,751			Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,789	1,509	0,141	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,794	BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,90	0,876	-0,329	0,744	Muhasebe Personeli	24	2,00	0,780	BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,40	0,843	2,261	0,031*	Muhasebe Personeli	24	1,79	0,658	TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır" bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,60	0,699	-0,445	0,659	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624	BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737	BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli
Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,789	1,509	0,141																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,794			BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,90	0,876	-0,329	0,744	Muhasebe Personeli	24	2,00	0,780	BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,40	0,843	2,261	0,031*	Muhasebe Personeli	24	1,79	0,658	TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır" bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,60	0,699	-0,445	0,659	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624	BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737	BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584								
BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,90	0,876	-0,329	0,744																																																															
	Muhasebe Personeli	24	2,00	0,780			BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,40	0,843	2,261	0,031*	Muhasebe Personeli	24	1,79	0,658	TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır" bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,60	0,699	-0,445	0,659	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624	BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737	BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584																			
BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,40	0,843	2,261	0,031*																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,79	0,658			TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır" bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,60	0,699	-0,445	0,659	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624	BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737	BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584																														
TMS'de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır" bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,60	0,699	-0,445	0,659																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,624			BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737	BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584																																									
BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken, TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,50	0,707	2,734	0,010*																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,75	0,737			BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584																																																				
BOBİ FRS'de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,20	0,919	1,964	0,073																																																															
	Muhasebe Personeli	24	1,58	0,584																																																																	

BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,00	0,943	0,542	0,591
	Muhasebe Personeli	24	1,83	0,761		
BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS’ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	1,90	0,738	0,223	0,825
	Muhasebe Personeli	24	1,83	0,816		
BOBİ FRS’de şerhiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,00	0,943	0,958	0,345
	Muhasebe Personeli	24	1,71	0,751		
BOBİ FRS ve TFRS TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,60	0,516	2,722	0,010*
	Muhasebe Personeli	24	1,92	0,717		
Kıdem tazminatında BOBİ FRS’de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,00	0,943	0,668	0,509
	Muhasebe Personeli	24	1,79	0,779		
TMS TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,70	0,483	2,699	0,011*
	Muhasebe Personeli	24	1,96	0,806		
TMS TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	Muhasebe Yetkilisi	10	2,80	0,422	3,531	0,001*
	Muhasebe Personeli	24	1,83	0,816		

BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	Muhasebe Yetkilisi	10	2,80	0,422	2,638	0,013*
	Muhasebe Personeli	24	2,21	0,884		
BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	Muhasebe Yetkilisi	10	1,80	0,789	1,142	0,262
	Muhasebe Personeli	24	1,50	0,659		
BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir	Muhasebe Yetkilisi	10	2,30	0,823	1,360	0,183
	Muhasebe Personeli	24	1,92	0,717		

***p<0,05**

Yapılan araştırmamıza istinaden kullanıcıların sorulara verdikleri cevapları firmadaki pozisyonları açısından ele alınmıştır. Tablo 3 de olduğu gibi t testi uygulanmış $p<0,05$ hipotezinden küçük olanlar değerlendirme kapsamına alınmıştır.

Analiz sonucuna göre “BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS’yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS’den TMS/TFRS’ye geçiş yapmak gerekir mi?” ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,029**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.30 muhasebe yetkilisi 1,67 muhasebe personellerinin ortalamalarından yola çıkarak konuya en yüksek katılımı muhasebe yetkililerinin gösterdiğini görmekteyiz. Tablo 2 de soruya verilen hayır ve kısmen cevabının yüksek olmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduklarını söyleyebiliriz.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz? ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,001**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.50 muhasebe yetkilisi, 1.71 muhasebe personelleri ortalamalarından yola çıkarak Tablo 2 de kısmen cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz? ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,034**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 1.90 muhasebe yetkilisi, 1.75 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak Tablo 2 de hayır cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

BOBİ FRS’de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz? İfadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,031**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.40 muhasebe yetkilisi, 1.79 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak Tablo 2 de kısmen cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

“BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır? Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?” ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,010**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.50 muhasebe yetkilisi, 1.75 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak tablo 2’de kısmen cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

BOBİ FRS ve TFRS/TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz? ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,010**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.60 muhasebe yetkilisi, 1.92 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak tablo 2’de kısmen cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz? ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,010**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.70 muhasebe yetkilisi, 1.72 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak tablo 2’de evet cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin etkili olduğunu söyleyebiliriz.

BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir. ifadesine katılım düzeyi pozisyona göre farklılık göstermektedir **0,013**($p<0,05$). Katılımcılar arasından 2.80 muhasebe yetkilisi, 2.21 muhasebe personeli ortalamasından yola çıkarak tablo 2’de evet cevabının yüksek çıkmasında muhasebe yetkililerinin yüksek olduklarını söyleyebiliriz.

Tablo 5: BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Firmadaki Çalışan Kişi Sayısı Açısından İncelenmesi

		n	Ort.	ss	F	p
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	1-10 kişi	8	1,25	0,463	1,088	0,350
	11-100 kişi	9	1,78	0,833		
	100 kişiden fazla	17	1,71	0,920		
BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	1-10 kişi	8	1,25	0,463	4,215	0,024*
	11-100 kişi	9	2,00	0,500		
	100 kişiden fazla	17	1,47	0,624		
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz?	1-10 kişi	8	1,75	0,886	0,796	0,460
	11-100 kişi	9	2,11	0,782		
	100 kişiden fazla	17	1,71	0,772		
TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,00	0,756	0,116	0,891
	11-100 kişi	9	2,00	0,500		
	100 kişiden fazla	17	1,88	0,781		
BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,13	0,991	0,617	0,546
	11-100 kişi	9	1,78	0,833		
	100 kişiden fazla	17	1,76	0,664		
BOBİ FRS’de şerhiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemi doğru buluyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,13	0,835	0,660	0,524
	11-100 kişi	9	2,22	0,833		
	100 kişiden fazla	17	1,88	0,697		

BOBİ FRS'nin TMS TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	1,75	0,707	2,036	0,148
	11-100 kişi	9	2,33	0,707		
	100 kişiden fazla	17	1,71	0,849		
Kıdem tazminatında BOBİ FRS'de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,25	0,886	1,169	0,324
	11-100 kişi	9	1,67	0,707		
	100 kişiden fazla	17	2,00	0,791		
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizde BOBİ FRS'den TMS TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	1-10 kişi	8	2,38	0,744	1,561	0,226
	11-100 kişi	9	1,89	0,782		
	100 kişiden fazla	17	1,82	0,728		
BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumunda TMS'ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	1,38	0,518	1,181	0,320
	11-100 kişi	9	1,78	0,667		
	100 kişiden fazla	17	1,76	0,664		
Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,00	0,756	0,238	0,790
	11-100 kişi	9	2,11	0,782		
	100 kişiden fazla	17	1,88	0,857		
BOBİ FRS'de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,00	0,926	0,750	0,481
	11-100 kişi	9	1,56	0,726		
	100 kişiden fazla	17	1,76	0,664		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya	1-10 kişi	8	1,63	0,916	1,268	0,296
	11-100 kişi	9	2,22	0,667		

uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	100 kişiden fazla	17	1,82	0,809		
	1-10 kişi	8	2,00	0,926		
BOBİ FRS’de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	11-100 kişi	9	1,78	0,667	0,185	0,832
	100 kişiden fazla	17	1,82	0,809		
BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	1-10 kişi	8	1,88	0,991		
	11-100 kişi	9	1,78	0,667	0,050	0,951
	100 kişiden fazla	17	1,76	0,831		
BOBİ FRS’de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,38	0,744		
	11-100 kişi	9	2,22	0,667	1,096	0,347
	100 kişiden fazla	17	1,94	0,748		
BOBİ FRS’nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS TFRS’deki standartlardan bazılarına yer verilmemiş olması etkili midir?	1-10 kişi	8	2,13	0,835		
	11-100 kişi	9	2,00	0,866	1,126	0,337
	100 kişiden fazla	17	1,65	0,786		
BOBİ FRS’ye geçiş Türkiye için gereklidir	1-10 kişi	8	2,25	0,707		
	11-100 kişi	9	2,44	0,726	0,958	0,395
	100 kişiden fazla	17	2,00	0,866		
BOBİ FRS ve TFRS TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	1-10 kişi	8	2,50	0,756		
	11-100 kişi	9	2,11	0,782	1,207	0,313
	100 kişiden fazla	17	1,94	0,899		
	1-10 kişi	8	2,50	0,756	1,180	0,321

TMS TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	11-100 kişi	9	2,67	0,707		
	100 kişiden fazla	17	2,18	0,883		
	1-10 kişi	8	1,50	0,535		
TMS TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	11-100 kişi	9	2,00	0,866	2,325	0,115
	100 kişiden fazla	17	1,41	0,618		
	1-10 kişi	8	2,00	0,926		
BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	11-100 kişi	9	2,44	0,726	2,115	0,138
	100 kişiden fazla	17	1,82	0,636		

*p<0,05

Yapılan araştırmamıza istinaden kullanıcıların sorulara verdikleri cevaplar firmadan çalışan kişi açısından incelenmiştir. Eğitim düzeyi çalışması yapılırken Anova testi yapılmıştır. Söz konusu katılımcıların eğitim seviyeleri üç seçenekli olduğu için anova testi uygulamasına ihtiyaç duyulmuştur. Anova testinde $p<0,05$ hipotezinden yola çıkarak soruya verilen cevaplar arasında değeri $p<0,05$ ’ten küçük olan cevapların anlam taşıdığı diğerlerinin ise birbirlerine yakın cevaplar olması sebebiyle anlamsız olduğunu söyleyebiliriz.

Analiz sonucuna göre “BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim” Sizce BOBİ FRS’den TMS|TFRS’ye geçiş yapmak gerekir mi?” ifadesine katılım düzeyi firmanın çalışan sayısına göre farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Katılımcılar arasında 1-10 kişi 1,25, 11-100 kişi 1,78 ve 100 kişiden fazla 1,47 ortalamasından yola çıkarak, 11-100 kişi çalışanı olan firmalarda çalışan katılımcıların söz konusu uygulama hakkında gerekli bilgiye sahip olduklarını söyleyebiliriz.

Tablo 6: BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Mesleki Kıdem Açısından İncelenmesi

		n	Ort	ss	F	p
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	1 yıldan az	10	1,40	0,516	0,891	0,457
	1-5 yıl	6	1,33	0,816		
	6-10 yıl	7	1,86	1,069		
	10 yıldan fazla	11	1,82	0,874		
BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	1 yıldan az	10	1,60	0,516	0,325	0,808
	1-5 yıl	6	1,33	0,516		
	6-10 yıl	7	1,57	0,535		
	10 yıldan fazla	11	1,64	0,809		
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz?	1 yıldan az	10	1,80	0,789	0,082	0,969
	1-5 yıl	6	1,83	0,983		
	6-10 yıl	7	1,71	0,756		
	10 yıldan fazla	11	1,91	0,831		
TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	1 yıldan az	10	1,70	0,483	0,582	0,632
	1-5 yıl	6	2,00	0,632		
	6-10 yıl	7	2,00	0,816		
	10 yıldan fazla	11	2,09	0,831		
BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	1 yıldan az	10	2,00	0,943	0,334	0,801
	1-5 yıl	6	2,00	0,632		
	6-10 yıl	7	1,71	0,756		
	10 yıldan fazla	11	1,73	0,786		
BOBİ FRS’de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken,	1 yıldan az	10	1,90	0,738	0,350	0,789
	1-5 yıl	6	2,00	0,894		

TMS/TFRS'lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz?	6-10 yıl	7	2,29	0,756		
	10 yıldan fazla	11	2,00	0,775		
	1 yıldan az	10	1,90	0,568		
BOBİ FRS'nin TMS TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	1,83	0,983	0,014	0,998
	6-10 yıl	7	1,86	0,900		
	10 yıldan fazla	11	1,91	0,944		
	1 yıldan az	10	1,90	0,738		
Kıdem tazminatında BOBİ FRS'de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	1,83	0,753	0,989	0,411
	6-10 yıl	7	2,43	0,787		
	10 yıldan fazla	11	1,82	0,874		
	1 yıldan az	10	2,10	0,738		
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS TFRS'yi uygulayamazlar." Sizce BOBİ FRS'den TMS TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	1-5 yıl	6	2,17	0,753	0,408	0,748
	6-10 yıl	7	1,86	0,690		
	10 yıldan fazla	11	1,82	0,874		
	1 yıldan az	10	1,60	0,516		
BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS'ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	1,50	0,548	1,704	0,187
	6-10 yıl	7	2,14	0,690		
	10 yıldan fazla	11	1,55	0,688		
	1 yıldan az	10	2,00	0,667		
Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	1-5 yıl	6	2,33	0,816	1,010	0,402
	6-10 yıl	7	1,57	0,787		
	10 yıldan fazla	11	2,00	0,894		
	1 yıldan az	10	1,80	0,789		
BOBİ FRS'de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu	1-5 yıl	6	1,83	0,753	0,188	0,904
	6-10 yıl	7	1,57	0,535		

değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	10 yıldan fazla	11	1,82	0,874		
	1 yıldan az	10	2,20	0,789		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	1,33	0,516		
	6-10 yıl	7	2,00	0,816		
	10 yıldan fazla	11	1,82	0,874		
	1 yıldan az	10	1,90	0,876		
BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	1-5 yıl	6	1,67	1,033		
	6-10 yıl	7	1,86	0,690		
	10 yıldan fazla	11	1,91	0,701		
	1 yıldan az	10	1,60	0,699		
BOBİ FRS'de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS'lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	1-5 yıl	6	2,00	0,894		
	6-10 yıl	7	2,14	0,900		
	10 yıldan fazla	11	1,64	0,809		
	1 yıldan az	10	2,20	0,789		
BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	2,17	0,753		
	6-10 yıl	7	2,00	0,577		
	10 yıldan fazla	11	2,09	0,831		
	1 yıldan az	10	1,90	0,738		
BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS TFRS'deki standartlardan bazılarının yer verilmemiş olması etkili midir?	1-5 yıl	6	1,83	0,753		
	6-10 yıl	7	2,00	1,000		
	10 yıldan fazla	11	1,73	0,905		
	1 yıldan az	10	2,10	0,738		
BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir	1-5 yıl	6	2,17	0,753		
	6-10 yıl	7	2,29	0,951		

	10 yıldan fazla	11	2,18	0,874		
	1 yıldan az	10	1,80	0,632		
BOBİ FRS ve TFRS TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	1-5 yıl	6	2,33	0,816	0,709	0,554
	6-10 yıl	7	2,14	1,069		
	10 yıldan fazla	11	2,27	0,905		
	1 yıldan az	10	2,40	0,843		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu'nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	1-5 yıl	6	2,33	0,816	0,185	0,906
	6-10 yıl	7	2,57	0,787		
	10 yıldan fazla	11	2,27	0,905		
	1 yıldan az	10	1,50	0,707		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	1-5 yıl	6	1,67	0,816	0,088	0,966
	6-10 yıl	7	1,57	0,787		
	10 yıldan fazla	11	1,64	0,674		
	1 yıldan az	10	2,10	0,738		
BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	1-5 yıl	6	2,17	0,983	0,176	0,912
	6-10 yıl	7	2,00	0,577		
	10 yıldan fazla	11	1,91	0,831		
	1 yıldan az	10	2,10	0,738		

BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili bilgilere katılım düzeyinin mesleki kıdem açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Analiz sonucuna göre BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili bilgilere katılım düzeyi mesleki kıdeme göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Tablo 7 : BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgilere Katılım Düzeyinin Çalışılan Firma Açısından İncelenmesi

		n	Ort.	ss	F	p
Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı?	Muhasebe bürosu	6	1,50	0,548	0,194	0,824
	Özel şirket	11	1,55	0,820		
	Diğer	17	1,71	0,920		
BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.	Muhasebe bürosu	6	1,50	0,548	0,047	0,954
	Özel şirket	11	1,55	0,522		
	Diğer	17	1,59	0,712		
BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz?	Muhasebe bürosu	6	2,00	0,894	0,184	0,833
	Özel şirket	11	1,82	0,751		
	Diğer	17	1,76	0,831		
TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,33	0,516	1,232	0,306
	Özel şirket	11	1,91	0,701		
	Diğer	17	1,82	0,728		
BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,50	0,837	2,956	0,067
	Özel şirket	11	1,82	0,874		
	Diğer	17	1,65	0,606		
BOBİ FRS’de şerhiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemi doğru buluyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,33	0,816	0,917	0,410
	Özel şirket	11	1,82	0,751		
	Diğer	17	2,06	0,748		

BOBİ FRS'nin TMS TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	1,83	0,753	0,164	0,849
	Özel şirket	11	2,00	0,894		
	Diğer	17	1,82	0,809		
Kıdem tazminatında BOBİ FRS'de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,33	0,816	0,825	0,448
	Özel şirket	11	1,82	0,874		
	Diğer	17	1,94	0,748		
BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi?	Muhasebe bürosu	6	2,83	0,408	6,304	0,005*
	Özel şirket	11	1,73	0,786		
	Diğer	17	1,82	0,636		
BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumunda TMS'ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	1,33	0,516	1,168	0,324
	Özel şirket	11	1,82	0,751		
	Diğer	17	1,71	0,588		
Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,17	0,753	0,215	0,808
	Özel şirket	11	1,91	0,831		
	Diğer	17	1,94	0,827		
BOBİ FRS'de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,33	1,033	2,317	0,115
	Özel şirket	11	1,64	0,674		
	Diğer	17	1,65	0,606		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaştığınızı veya	Muhasebe bürosu	6	1,50	0,837	2,307	0,116
	Özel şirket	11	2,27	0,905		

uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz?	Diğer	17	1,76	0,664		
BOBİ FRS’de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi?	Muhasebe bürosu	6	2,00	0,894		
	Özel şirket	11	2,00	0,894	0,584	0,564
	Diğer	17	1,71	0,686		
BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?	Muhasebe bürosu	6	2,17	0,983		
	Özel şirket	11	1,36	0,505	2,740	0,080
	Diğer	17	1,94	0,827		
BOBİ FRS’de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,67	0,516		
	Özel şirket	11	2,09	0,831	2,395	0,108
	Diğer	17	1,94	0,659		
BOBİ FRS’nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS TFRS’deki standartlardan bazılarını yer verilmemiş olması etkili midir?	Muhasebe bürosu	6	2,33	0,816		
	Özel şirket	11	1,73	0,786	1,274	0,294
	Diğer	17	1,76	0,831		
BOBİ FRS’ye geçiş Türkiye için gereklidir	Muhasebe bürosu	6	2,67	0,516		
	Özel şirket	11	2,00	0,775	1,496	0,240
	Diğer	17	2,12	0,857		
BOBİ FRS ve TFRS TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	2,83	0,408		
	Özel şirket	11	2,00	0,775	2,943	0,068
	Diğer	17	1,94	0,899		
TMS TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul	Muhasebe bürosu	6	2,83	0,408	1,120	0,339

Kanunu'nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?	Özel şirket	11	2,27	0,905		
	Diğer	17	2,29	0,849		
TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?	Muhasebe bürosu	6	1,83	0,753		
	Özel şirket	11	1,45	0,688	0,551	0,582
	Diğer	17	1,59	0,712		
	Muhasebe bürosu	6	2,33	1,033		
BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.	Özel şirket	11	1,91	0,701	0,619	0,545
	Diğer	17	2,00	0,707		
	Muhasebe bürosu	6	2,33	1,033		

***p<0,05**

Yapılan araştırmada 3 seçenek olduğu için Anova testi uygulanmıştır. Analiz sonucuna göre “BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS’yi uygulayamazlar.” Sizde BOBİ FRS’den TMS/TFRS’ye geçiş yapmak gerekir mi?” ifadesine katılım düzeyi firmanın çalışılan firmanın türüne göre farklılık göstermektedir **0,005** (p<0,05). Katılımcılar arasında 2,83 muhasebe bürosu, 1,73 özel şirket ve 1,82 diğer firma ortalamalarından yola çıkarak en yüksek katılımın muhasebe bürosu olduğunu görmekteyiz. Muhasebe bürosu çalışanlarına göre BOBİ FRS kullanıldıktan sonra TMS/TFRS ye geçişin gerekli olmadığını savunduklarını söyleyebiliriz.

SONUÇ

Günümüz dünyasında her geçen gün finansal tabloların daha güvenilir, şeffaf ve anlaşılabilir olması amacıyla birçok standart oluşturulmaktadır. Ülkemizde de bu bağlamda yenilikler yapılarak hem vergi açısından hem de üçüncü kişilere sağlanan faydalar yönünden finansal tabloların güvenilir olması ve doğru bilgi sağlaması amaçlanmaktadır. Nitekim uzun bir zamandır çeşitli kurum ve kuruluşların da desteğiyle standartlar anlamında çeşitli düzenlemeler yapılmış ve nihayet IAS/IFRS ler, TMS/TFRS olarak tercüme edilerek muhasebe sistemimize kazandırılmıştır.

Bağımsız denetime tabii olan ve TMS/ TFRS'yi uygulamayan işletmeler (KAYİK hariç) bakımından 01.01.2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS uygulanmaktadır. Zira BOBİ FRS, TMS/TFRS lere göre daha yalın ve sade olması sebebiyle daha çok kullanıcı kitlesi tarafından benimsenecektir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS uygulamalarını karşılaştırdığımızda genel olarak her iki uygulamanın da birbiriyle uyumlu olduğunu görmekteyiz.

TMS/TFRS lerde yer alan bazı standartlara BOBİ FRS de yer verilmemesi BOBİ FRS nin TMS /TFRS uygulamalarına göre daha sade olduğunu göstermektedir. Bu sebeptendir ki çalışmamızda yer alan katılımcıların büyük bir kısmının BOBİ FRS uygulamasından TMS/TFRS uygulamasına geçiş yapmak istemediklerini görmekteyiz. Bununla birlikte daha önce TMS/TFRS lerde her standardın kendi içinde yer alan dipnotlar ve geçiş hükümleri için BOBİ FRS de ayrı bir standarda yer verilmiştir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS de vade farkı ayrıştırılması hususunda kayda değer farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte yapılan anket çalışmasında iki düzenleme arasında katılımcıların önemli bir bölümü farklılık olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Bu durum ise şüphesiz katılımcıların BOBİ FRS ile TMS/TFRS hakkında yeterli bilgiyi haiz olmamaları ile açıklanabilecektir.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS de yer alan raporlama türlerinin ekstra iş yükü oluşturup oluşturmayacağı konusunda katılımcıların TMS/TFRS uygulamalarına kıyasla iş yükü oluşturmayacağını ancak bağımsız denetime tabii olup daha önce bu uygulamaları kullanmayan firmalar için BOBİ FRS uygulamalarının ekstra iş yükü oluşturacağını düşündüklerini söyleyebiliriz.

Katılımcıların BOBİ FRS veya TMS/TFRS hükümlerinin uygulanması ile finansal tabloların daha güvenilir olacağına inandıkları tespit edilmiştir. Böylelikle bu uygulamalar vergi odaklı değil, bütün bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak daha doğru ve kaliteli finansal raporlama sisteminin gelişmesinde fayda sağlayacaktır.

TMS/TFRS lerde kıdem tazminatı için ayrı bir standart olmasına karşın ve kıdem tazminatında aktüeryal hesaplamalar dikkate alınırken BOBİ FRS de kıdem tazminatı ayrı bir standart içinde yer almayıp kıdem tazminatı bugünkü cari artışlara istinaden hesaplanmaktadır.

Çalışmamızda katılımcılara kıdem tazminatı ile ilgili bir soru yönetilmiş BOBİ FRS uygulamalarının TMS/TFRS uygulamalarından daha etkin olup olmadığı sorulmuştur. Katılımcılarımız TMS/TFRS de kıdem tazminatı ile ilgili uygulamaları daha etkili olduğunu düşünmektedirler.

BOBİ FRS de konsolide finansal tablo düzenlenmesinin büyük işletmeler dışında zorunlu olmaması, ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunluğu olmadığı durumlarının katılımcılar tarafından TMS/TFRS ye göre bir eksilik olmadığını düşünmektedirler.

Katılımcıların büyük çoğunluğunun TMS/TFRS yi uygulamadıklarını BOBİ FRS hakkında da bilgi sahibi olmadıkları gözlemlenmiştir. TMS/TFRS uygulamalarının 2018 yılında yürürlüğe giren BOBİ FRS ye göre daha fazla tanındığını ancak BOBİ FRS hakkında katılımcıların genelinin bilgi sahibi olmadıklarını, tahminler yürüttüğünü görmekteyiz. Katılımcılar BOBİ FRS ye geçişin Türkiye için gerekli olduğunu savunmakla birlikte, konu hakkında gerekli eğitimlerin alınması gerektiğini de ayrıca belirtmişlerdir.

Sonuç itibariyle çalışmamızda teorik kapsamı incelenen BOBİ FRS nin, yaptığımız anket çalışması ile de ortaya konulduğu üzere gerekli eğitimin alınması koşuluyla güvenilir bir biçimde uygulanması sağlanabilecektir. Böylece istenilen kalitede ve güvenilirlikte raporlamalar yapılması sağlanabilecektir.

EK-1:ANKET FORMU

BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER için FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) ile TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE ve TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Değerli Katılımcılar, yapmış olduğumuz anket çalışması Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalında Prof. Dr. Başak ATAMAN danışmanlığında yürütülen yüksek lisans tezinin veri toplama aracı olarak hazırlanmıştır. Vermiş olduğunuz cevaplar için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Başak Ataman
Marmara Üniversitesi
Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Öğretim Üyesi
bataman@marmara.edu.tr

Yeşim Karahan
Marmara Üniversitesi
Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi
yesimkarahan7@hotmail.com

A. Kişisel Bilgiler, Firma Bilgileri

1. Cinsiyetiniz?	<input type="checkbox"/> Erkek <input type="checkbox"/> Kadın
2. Yaşınız?
3. Eğitim durumunuz?	<input type="checkbox"/> Lise <input type="checkbox"/> Ön lisans <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans-Doktora
4. Meslekte çalışma süreniz?	<input type="checkbox"/> 1 yıldan az <input type="checkbox"/> 1-5 yıl <input type="checkbox"/> 6-10 yıl <input type="checkbox"/> 11-15 yıl <input type="checkbox"/> 15 yıldan fazla
5. Firmadaki pozisyonunuz?	<input type="checkbox"/> Finans Yöneticisi <input type="checkbox"/> YMM <input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> SM
6. Firmanızda çalışan sayısı?	<input type="checkbox"/> 1-10 kişi <input type="checkbox"/> 11-20 kişi <input type="checkbox"/> 21-50 kişi <input type="checkbox"/> 50-100 kişi <input type="checkbox"/> 100 kişiden fazla

7. Firmanızın faaliyet gösterdiği sektör?	<input type="checkbox"/> Muhasebe Bürosu <input type="checkbox"/> Özel Şirket <input type="checkbox"/> Diğer
8. Firmanızın yapısı nasıl?	<input type="checkbox"/> Şahıs <input type="checkbox"/> Anonim <input type="checkbox"/> Limited <input type="checkbox"/> Diğer

B. BOBİ FRS / TMS|TFRS ile ilgili Bilgiler

		Evet	Kismen	Hayır
1.	Daha önce TMS TFRS uygulamalarını kullandınız mı ?			
2.	BOBİ FRS ile ilgili bilgi sahibi misiniz ?			
3.	BOBİ FRS'nin TMS TFRS'den daha uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?			
4.	TMS TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulanması açısından sorunlarla karşılaşıldığını veya uygulayıcılarda gerekli altyapının olmadığını düşünüyor musunuz ?			
5.	BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe TMS TFRS'yi uygulayamazlar.” Sizce BOBİ FRS'den TMS TFRS'ye geçiş yapmak gerekir mi ?			
6.	BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olmasında TMS TFRS'deki standartlardan bazılarının yer verilmemiş olması etkili midir ?			
7.	Bağımsız denetime tabi olup TMS TFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyor musunuz?			
8.	BOBİ FRS'de ihtiyatlılık kavramı farklıdır. Sizce bu durum finansal tabloların güvenilirliğini etkiler mi ?			
9.	BOBİ FRS'de yer alan mahsup yasağından kaynaklı finansal tabloların daha şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz ?			

10.	TMS’de vade farkları ayrıştırılırken, BOBİ FRS’de bir yıldan fazla olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak gider yazılır” bu yöntemde finansal tablolarda farklılık oluşturacağından finansal tabloların sonucunu olumsuz etkileyeceğini düşünüyor musunuz?			
11.	BOBİ FRS’de borçlanma maliyetleri ilk yıl giderleştirilirken TMS’lerde direkt maliyete dahil edilir. Sizce BOBİ FRS bu konuda avantajlı mıdır?			
12.	BOBİ FRS’de yer alan finansal raporlamaların ekstra iş yükü oluşturacağını düşünüyor musunuz?			
13.	BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo düzenlenmesi büyük işletmeler dışında zorunlu değildir. Konsolidasyon açısından bu konuda eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz ?			
14.	BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplamalarının büyük işletmeler dışında gösterilmesinin zorunlu olmadığı durumda TMS’ye göre bir eksiklik olduğunu düşünüyor musunuz ?			
15.	BOBİ FRS’de şerefiye için ; güvenilir ölçülmesi durumunda 10 yıllık amortisman ayrılırken, TMS/TFRS’lerde amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemini doğru buluyor musunuz?			
16.	BOBİ FRS ve TFRS\TMS uygulamalarının bilgi eksikliğinden dolayı yanlış raporlandığını düşünüyor musunuz?			
17.	Kıdem tazminatında BOBİ FRS’de daha etkili uygulamaların olduğunu düşünüyor musunuz?			
18.	TMS\TFRS ve BOBİ FRS’nin raporlamayı daha güvenilir hale getireceğine inanıyor musunuz?			
19.	TMS\TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan uygulamalardan bazılarını Vergi Usul Kanunu’nun bir eksikliği olarak görüyor musunuz?			
20.	BOBİ FRS ile ilgili eğitim kurslarına katılım gereklidir.			

21.	BOBİ FRS uygulamalarını gerçekleştirecek yeterli bilgiye sahibim.			
22.	BOBİ FRS'ye geçiş Türkiye için gereklidir			



KAYNAKÇA

Kitaplar

Ataman Başak, Gürbüz Gökçen, “**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**” 1. Baskı İstanbul:Beta Basım, 2017

Çatıkkaş Özgür, Cafer Şuekinci, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebeleri Ve Vergi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul:Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013

Epstein Barry J., Mirza Abbas Ali **IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards.:** WILEY,2006

Epstein B. J., ve Jermakowicz, E. K. Wiley **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010.**, Canada, John Wiley & Sons

Gökçen Gürbüz, Başak Ataman, Cemal Çakıcı “**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**” 1. Baskı İstanbul: Türkmen Yayınevi,2011

Işıklar Sadi, Bülent Buz, Veysel Bağırın “ **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları BOBİ-FRS ‘ye Uyarlanmış Tekdüzen Hesap Planı**, 1. Baskı İstanbul:Hilal Yayıncılık, 2018

Kamu Gözetimi Kurumu **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**, Ankara: T.C. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017

Karapınar Aydın, Ali Osman Eflatun “**BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları**, 1. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, 2017

Kieso Donald E., Jerry J.Weygandt ve Terry D.Warfield, **Intermediate Accounting**, 14. Baskı, John Wiley and Sons.Inc., 2012

Nandakumar,A.,T.P.Ghosh,KalpeshJ. Mehta ve Yass A.Alkafajı Understanding **IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**, John Wiley &Sons, Inc New Jersey, 2010

Örten Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “**Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Uygulama ve Yorumları**”, 11. Baskı Ankara:Gazi Kitabevi, 2018

Özbecerikli Mehmet, İlker Kıymetli Şen, Kayahan Tüm “ **Uygulamaya Dönük Örnek ve Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**”1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017

Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun “**UFRS(UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi** ,1. Baskı,Ankara: Hipotez Yayınları,2012

Schiuma, G. Managing Knowledge Assets and Business Value Creation in Organizations: **Measures and Dynamics**,2010,

Toroslu M. Vefa, “ **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**” 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011

Walton, P. ve Aerts, W. **Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis**. London: Thomson Learning. 2006

Yalçın Erhan, “**Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık,2015

Yanık Serap, Özerhan Yıldız, “**Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2012

Sürekli Yayınlar

Akın Hale, Fahri Kurşunel “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Dergisi**, Cilt 13, sayı 1-2, 2010, ss. 311-330

Aktaş Rabia, İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli?, TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği, **Mali Çözüm Dergisi** , sayı 115, Ocak-Şubat 2013, ss.133-168

Aktaş Rabia, İsmail Deniz Varol “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73, Ocak 2017, ss.27-50

Alataş Ahmet, İsa Kılıç “Özet Tablolar İle BOBİ FRS VE TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması” **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı 64,2018,ss.453-478

Alper Değer, Aylin Poroy Arsoy, “Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Hesaplamasına Etkileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009, ss.59-78

Arıkan Yahya, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması” **Mali Çözüm Dergisi**, , sayı 36, Mayıs-Haziran 1996, ss.1-11

Ataman Başak, Hakan Cavlak “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 39, Sayı 2, 2017, ss.403-428

Ataman Başak Hakan Cavlak “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt No:2, Sayı 3, 2017, ss.153-168

Başpınar Ahmet “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, Sayı 146, 2004, ss.42-57

Bozkurt Orhan, TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri Standardı” nın Uygulanması ve Finansal Tablolara Yansıması, **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, 2016, ss.465-482

Ceran Yunus, Merve Öz, “TMS-32, TMS-39 VE TFRS-7, TFRS-9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm Ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme” **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 14, Sayı 28,2014, ss.227-259

Çavuşoğlu Kürşad, Burcu Demirel Utku, “Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies** Cilt 2, sayı 1, 2016 ss. 88-111

Çelik Tarık Ziyad, İsa Gerekli, Süleyman Ertürk, Yahya Günay, Mesut Bilginer “TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, sayı 2, 2015, ss.293-304

Çetin Ayten, Ayça Akarçay Öğüz “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi” **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 29, Sayı 2, 2010, ss.407-430

Deran Ali, İncilay Savaş “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü ve Finansal Tablolarda Sunumu”, **Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 14, Sayı 2, 2013, ss. 73-95

Deran Ali, İncilay Savaş, Atilla Sürer, “Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2, 2014, ss.75-95

Deran Ali, İncilay Savaş, Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, s.124, Temmuz-Ağustos 2014, ss.113-128

Doğan Aziz, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması” **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 4, 2017,ss.770-786

Doğan Zeki, Seçkin Arslan “Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi” **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt 10, Sayı 4, 2018, ss.1047-1065

Durak Mustafa G.,Çağnur K.Balsarı, “Türkiye’de UFRS Araştırmalarına Genel Bakış”, **İzmir SMMM Odası Dayanışma Dergisi**, sayı 113, 2011,ss. 9-24

Dursun, Nergis Nevruz. Kurt, Ganite, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**,Cilt 1, Sayı 1, 2008, ss.95-113

Ercan Cuma, Erhan Kılınç “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Ve KOBİ TFRS BÖLÜM 16 Açısından Değerlendirilmesi” **Assam Uluslararası Hakemli Dergi (Assam – Uhad)**, Cilt 1, Sayı 1, 2014,ss.66-78

Erol Mikail, Muhsin Aslan “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi” **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 12,2017, ss.55-86

Gençoğlu Ümit Gücenme, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 76,2017ss.1-24

Gökçen Gürbüz, Erkan Öztürk, Ömer Faruk Güleç, “BOBİ FRS VE TFRS’NİN Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2018, ss.437-457

Gökçen Gürbüz, Yasin Cebeci “TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma” **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 105, ss.115-132

Gökgöz Ahmet, “İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 58, 2013,ss.1-20

Gökgöz Ahmet, “TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, Cilt 5,Sayı 1, 2019, ss.318-332

Gönen Seçkin “Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt 8,Sayı 1, 2019, ss.12-22

Gönen Seçkin, Neslihan Akça, “Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 64, 2014, ss.71-94

Güngörmüş Ali Haydar, Ali Uyar “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı Çerçevesinde Uygulanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009, ss.79-98

Karacan Sami, Rahmi Uygun “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama

Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Sayı 56, 2018, ss.799-813

Karasioğlu Fehmi, Fırat Kınalı, “TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, Kasım 2017, ss.140-150

Karasioğlu Fehmi, Nebi Salih Karahan, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yeniliklerin Uygulayıcılar (SM, SMMM, YMM) Tarafından Algılanma Düzeyi: Konya Yerelinde Bir Araştırma” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 35,2016, ss.175-183

Karğın Sibel, TFRS 11 Kapsamında Müşterek Anlaşmaların Değerlendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, sayı 1, 2013, ss.305-321

Keleş Dursun, “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri” **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, 2015, ss.31-52

Kıracı Murat, Tunç KÖSE, IASC, FASB VE TMSDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002, ss.47-70

Kocamaz Hilal “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2012, ss.105-120

Koç Yüksel Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’deki Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, **Mali Çözüm Dergisi**, , Sayı 76, Kasım 2006, ss.296-307

Köksal Ayşe Gül, Beyhan Beller, “Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2013, Cilt: 6, Sayı: 2, ss.150-171

Özdemir Fevzi Serkan, İdris Varıcı, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi Ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 15,Sayı 29, 2015,ss. 159-189

Özkan Mehmet, Serkan Terzi “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 100, Temmuz-Ağustos,2010, ss.21-44

Özulucan Abitter, Seçkin Arslan, Dursun Keleş, “Menkul Kıymetlerin TMS 39 Ve TFRS 9 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi” **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Cilt 10, Sayı 4,Ekim 2017,ss. 235-249

Pamukçu Fatma, Nevzat Pamukçu “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 34, 2011, ss.1-14

Plantin, Guillaume, Hareh, Sapra and Hyun Song, Shin “Fair Value Accounting and Financial Stability”, **Chicago GSB Research**, No:12,2008, ss.85-94

Gupto Rahul, John Hepp, “Preparing For TheNew Lease Accounting”, **Financial Executive**, Volume. 26, Issue. 8, 2010, ss.49-54

Şamil Serhat, Murat Esmeray “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı: BİST 100’de Bir Araştırma” **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 48, 2016,ss.175-198

Şen İlker Kıymetli, Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1,2013, ss.21-36

Şen İlker Kıymetli, Mehmet Özbekçerikli “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme” **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Özel Sayı, 2018, ss.462-484

Tekşen Ömer, Ulukan Büyükarıkan “TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi” **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 15, Aralık-2015, ss.462-480

Tellioğlu Tülay F., Naciye Gökçe, Fatma Demir, TMS 23-Borçlanma Maliyetlerinin “Yat Üreten Bir İşletme” Açısından İncelenmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 3,2013, ss.319-342

Tüm, Kayahan “Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi” **Journal of Politics, Economy and Management (JOPEM)**, Cilt 1, Sayı 1,2018, ss.49-61

Ulusan Hikmet, Elçin Eren, Çağrı Köylü “6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)’Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 55, Temmuz 2012, ss.11-34

Lepadatu,V. Cheorghe, , “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - IAS 37”, **Metalurgia International**, vol. XIII, no. 12, 2008, ss.95-112

Yılmaz Baki “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7,Sayı:13,2007, ss.139-155

Yücel Serkan, Mehmet Akif Öncü, Ali Akaytay “Türkiyedeki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması” **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2018,Sayı 39, ss.283-304

Yükçü Süleyman, Seçkin Gönen “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler Ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 114, Kasım Aralık 2012, ss.17-36

Diğer Yayınlar

Alan Murat, Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Uygulama Örnekleri” **Yüksek Lisans Tezi** Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018

Ayral Mehveş Eylül, “Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu Ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması”, **Yüksek Lisans Tezi** Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016

Aytaşkın Bülent, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi Ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi** İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016

Cebeci Yasin, “Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması” **Yüksek Lisans Tezi** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014

Coşkun Selin “Yerel Muhasebe Uygulamaları İle TMS/TFRS Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müşavirler Ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama” **Doktora Tezi** Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ,2018

Çiftçi Yavuz, Alper Erserim “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi” **Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, Bandırma, 24-27 Nisan,2008

Demiral Nevzat, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Ve Finansal Tablolar İlişkisi, **Yüksek Lisans Tezi** Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014

Erşen Ziya Kutay, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Uygulaması, **Yüksek Lisans Tezi** Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010

Gümrah Abdurrahman, “İşletme Birleşmelerinin TFRS 3,TTK ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, Borsa İstanbul'da Bir İnceleme”, **Yüksek Lisans Tezi** Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2015

Güneş Serdar “Temel Finansal Araçların Kobi TFRS, Tam Set TFRS Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Muhasebeleştirme Örnekleri” **Yüksek Lisans Tezi** Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014

Gürkan Zeynep, UMS 1 UMS 7 Açısından Finansal Tabloların Sunuluşunun İncelenmesi: Türkiye Ve İngiltere Örnekleri, **Yüksek Lisans Tezi** Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016

Hurma Burcu, “Uluslararası Muhasebe Standartlarında İlke Bazlılık – Kural Bazlılık: Afyonkarahisar, Eskişehir, Kütahya Ve Uşak İllerinde Bir Uygulama” **Yüksek Lisans Tezi** Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010

Hüseynov İlkin, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” **Yüksek Lisans Tezi** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015

Kalaağası Özlem, “Direkt Ve Endirekt Yönteme Göre TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının İncelenmesi” **Yüksek Lisans Tezi** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,2016

Kötüoğlu Şükriye Gül, “Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye Ve Amerikan Muhasebe Standartları' nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması” **Yüksek Lisans Tezi** Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2008

Pooler, E. S. Deferred Tax Assets, **Atlanta Bankers Conference Call**. 2012

Saymaz Ali Osman, “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde TMS-1 Standardının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Örnek Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi** Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2015

Şensoy Hatice Belgin “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu” **Yüksek Lisans Tezi** Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008

Şeker, Nazife “ Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15-BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi** İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018

Ünal Orhun, TMS-2 Stoklar Standardı’nın BOBİ FRS Stoklar İle TMS-18 Hasılat Standardı’nın BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması, **Yüksek Lisans Tezi** Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018

ÜZEL İlkay “Tms 2 Stoklar Standardı Açısından Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi** Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017

Yılmaz Baki “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği), **Yüksek Lisans Tezi** Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001

Yılmaz Tuncay “İştirak Ve İş Ortaklığı Yatırımlarının TMS 28, TFRS 11 VE TFRS 12 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi Ve MSUGT İle Karşılaştırılarak Temel Finansal Tablolarda Sunumu” **Yüksek Lisans Tezi** Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017

<http://www.alomaliye.com/2019/02/18/bagimsiz-denetime-tabi-olan-sirketler/>

Erişim Tarihi 03.07.2019

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1218220086

[560](#) Erişim Tarihi 16.01.2019

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFR%C3%87%20Bilgi%20Notu.](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFR%C3%87%20Bilgi%20Notu.pdf)

[pdf](#) Erişim Tarihi 28.02.2019

<https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> Erişim Tarihi 29.12.2018

