

**T.C.
DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ'NDEN
TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI'NA GEÇİŞ SÜRECİNİN KARŞILAŞTIRMALI
ANALİZİ**

DOKTORA TEZİ

Serkan YÜCEL

Danışman: Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ






Düzce

Aralık, 2017

Düzce Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Serkan YÜCEL'e ait "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Karşılaştırmalı Analizi" adlı çalışma jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

İmza

| | | |
|-----------------------|--|---|
| Başkan | Prof. Dr. Kahraman ÇATI..... |  |
| Üye (Danışman) | Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ..... |  |
| Üye | Doç. Dr. Rahmi YÜCEL..... |  |
| Üye | Yrd. Doç. Dr. Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU..... |  |
| Üye | Yrd. Doç. Dr. Ali AKAYTAY..... |  |

Onay
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.


Doç. Dr. Ali ERTİNGRUL

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ'NDEN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GEÇİŞ SÜRECİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Serkan YÜCEL

Doktora Tezi

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ

Aralık, 2017, 223 Sayfa

Dünya'da ülkelerin muhasebe sistemlerinin gelişiminde kültür, uluslararası ilişkiler, ekonomik sistem vb. gibi faktörlerin etkili olduğu görülmektedir. Bunun yanında dünyadaki küreselleşme hareketleri beraberinde ülkelerin muhasebe standartlarının da uyumlaştırması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Çünkü şirketlerin uluslararası fon kaynaklarına erişebilmesi ancak bütün dünyada anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde oluşturulmuş ve bağımsız olarak denetlenmiş finansal tablolarını sunabilmesi ile mümkündür. IASB ve AB gibi kuruluşlar tarafından bu amaçla yapılan standart uyumlaştırma çalışmaları muhasebe standartlarının harmonizasyonu olarak adlandırılmaktadır.

Dünyadaki muhasebe standartları harmonizasyon çalışmaları Türkiye'yi de etkilemiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda IAS/IFRS'ye uyumlu olarak yürürlüğe giren TMS/TFRS borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetiminde kullanılmaya başlamıştır. KOBİ'lerin bağımsız denetim kapsamına alınması ile TMS/TFRS'nin KOBİ'ler tarafından uygulanması gündeme gelmiştir. Başlangıçta bu amaçla IASB tarafından yayınlanan "IFRS for SMEs" Türkçe'ye çevrilerek KOBİ TFRS adı ile yayınlamıştır. Ancak KOBİ TFRS'nin KOBİ'ler için külfetli olması, hem yerel mevzuatla hem de Türkiye'nin üyelik müzakereleri yürüttüğü AB mevzuatı ile uyumsuz olması nedeniyle yeni bir standart setine ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla KOBİ'lerin bağımsız denetim kapsamına alındığı 2013 tarihli 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi sonrasında "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" adı ile bir çalışma başlatılmıştır. Bu yeni standart seti yürürlüğe girene kadar da TMS uygulama kapsamında olmayan şirketlerin MSUGT'lerini uygulamaya devam etmesine kadar verilmiştir. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) adı ile taslağı yayınlanan standart setinin 2017 yılında Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) adıyla yürürlüğe girmesi ile MSUGT'lerinin bağımsız denetimde esas alınması uygulamasına son verilmiştir.

Bu çalışmada Türkiye'de muhasebe ve bağımsız denetimin gelişimi paralelinde bağımsız denetim uygulamalarında esas alınan mevzuatın değişimi incelenmiş, 2017 yılı

itibariyle Türkiye’de güncel muhasebe mevzuatı olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT (bağımsız denetime tabi olmayanlar için) arasında karşılaştırma yapılmıştır. Ancak MSUGT’leri VUK’dan bağımsız olarak uygulanamadığı için karşılaştırma kapsamına VUK da dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda Türkiye’de muhasebenin gelişiminde en etkili faktörün uluslararası ilişkiler olduğu ve sermaye piyasalarına paralel olarak bağımsız denetim uygulamalarının da dünyaya göre geç başladığı anlaşılmıştır. Ayrıca TMS/TFRS’nin yerel mevzuat olan MSUGT-VUK’dan büyük ölçüde farklılıkları bulunduğu görülmüştür. BOBİ FRS’nin oluşturulmasında ise TMS/TFRS’deki alternatiflerden uygulamacılar açısından kolay olan maliyet esaslı yöntemlerin daha çok seçildiği, MSUGT-VUK ile uyumlu olmasına da dikkat edildiği anlaşılmıştır. Ayrıca esas itibariyle BOBİ FRS’nin TMS/TFRS gibi “ilke bazlı” olarak hazırlandığı ancak bazı yerlerde MSUGT-VUK’daki gibi kurallar belirlendiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Harmonizasyon, TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT-VUK, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

COMPARATIVE ANALYSIS OF TRANSITION PROCESS FROM ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION TO TURKEY ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Serkan YÜCEL

Ph.D. Thesis

Department of Business

Supervisor: Doç.Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ

December, 2017, 223 Page

The development of countries' accounting systems in the world are affected by culture, international relations, economic system etc. factors. In addition, globalization movements around the world lead to the harmonization of countries' accounting standards. Because companies can access international funding sources only if they are able to present their financial statements, which can be understood and comparable all around the world and independently audited. Standard harmonization studies made by organizations such as the IASB (International Accounting Standards Board) and the EU (European Union) for this purpose are called harmonization of accounting standards.

The work of harmonization of accounting standards in the world has also affected Turkey. As a result of the work done, TMS/IFRS which were entered into force in accordance with IAS / IFRS, has started to be used for independent audit of companies traded on the Stock Exchange. With the inclusion of SMEs in the scope of independent audit, the application of TMS / IFRS by SMEs has come to the agenda. Initially, "IFRS for SMEs" published by the IASB for this purpose was translated into Turkish and published under the name of KOBİ IFRS. However, there has been needed to set a new standard since KOBİ IFRS is burdensome for SMEs, and it is incompatible with both local legislation and legislation of EU with which Turkey has continued for membership negotiation. For this purpose, after being entered into force of TTK No. 6102 dated 2013, in which SMEs are included in the scope of independent audit, a study called "Local Financial Reporting Framework" has been initiated. Until new standard sets have been into force, companies, which are outside the scope of TMS, are going to continue to be subject to MSUGT. The implementation of MSUGT as a basis for independent auditing was abolished when the standard set, whose draft was published with the name of Local Financial Reporting Framework (YFRÇ), was entered into force with the name of Financial Reporting Standards for Large and Medium Size Enterprises (BOBİ IFRS) in 2017.

In this study, parallel to the development of accounting and independent auditing, the changes of the main legislation for independent audit practice in Turkey is

discussed, comparisons are made between the current accounting legislation, by the year 2017 in Turkey, TMS / TFRS, BOBİ FRS and MSUGT (for those not subject to independent verification. However, since MSUGTs cannot be implemented independently of the VUK, VUK is also included in the comparison. In conclusion, it has been understood that the most influential factor for the development of accounting in Turkey is international relations, and compared to the world, the independent audit practices have started too late in parallel with capital markets. It is also seen that TMS / TFRS differ greatly from the local regulation MSUGT-VUK. It has been understood that the cost-based methods which are easy for practitioners from the alternatives in TMS / TFRS have been selected more and also the conformity with MSUGT-VUK has been taken into consideration in the construction of BOBİ FRS. It is also seen that, in principle, BOBİ FRS is prepared as "principle-based" such as TMS / TFRS, but in some areas, rules like MSUGT-VUK are determined.

Key Words: Harmonization, TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT-VUK, independent audit

İTHAF

Eşim ve Oğluma...

TEŞEKKÜR METNİ

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında fikir ve önerileriyle her daim desteğini yanımda hissettiğim kıymetli danışmanım Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ'ye çok teşekkür ederim.

Tez çalışmama yönlendirici görüşleri ile önemli katkı sağlayan tez izleme jürisinde bulunan değerli hocalarım Prof. Dr. Kahraman ÇATI ve Yrd.Doç.Dr.Ali AKAYTAY'a teşekkür ederim. Bununla birlikte, doktora eğitimim süresince üzerimde emeği bulunan ve akademik gelişimime katkı yapan çok kıymetli hocalarım Prof. Dr. Mehmet Selami YILDIZ'a ve Doç. Dr. Zafer AKBAŞ'a teşekkürü bir borç bilmekteyim. Ayrıca tez çalışması sürecinde beni sürekli motive eden, değerli çalışma arkadaşlarım Öğr. Gör. Halil İbrahim YAZGAN, Araş. Gör. Önder KETHÜDA, Arş. Gör. İsmail DURAK, Arş.Gör.Şahin ÇAYLI, Öğr.Gör. Hasan Hüseyin COŞKUN'a ve tez çalışmamda katkısı olan diğer arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Son olarak, bu zorlu süreçte bana sürekli manevi destekleri ile bana çalışma azmi veren, beni bu süreçte anlayışla karşılayan, bana ait her başarı ve mutluluğu kendilerinin gibi kabul eden çok kıymetli aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------------|-------|
| İMZA SAYFASI..... | II |
| ÖZET..... | III |
| ABSTRACT..... | V |
| İTHAF..... | VII |
| TEŞEKKÜR METNİ..... | VIII |
| İÇİNDEKİLER..... | IX |
| TABLolar LİSTESİ..... | XVII |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | XVIII |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | XIX |
| GİRİŞ..... | 1 |

1.BÖLÜM

DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

| | |
|--|---|
| 1.1. MUHASEBE DENETİMİ TÜRLERİ..... | 4 |
| 1.1.1.Faaliyet Denetimi..... | 4 |
| 1.1.2.Uygunluk Denetimi..... | 5 |
| 1.1.3.Finansal Tablolar Denetimi (Bağımsız Denetim)..... | 5 |
| 1.2. DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ..... | 6 |
| 1.2.1.Belge Denetimi Yaklaşımı Dönemi..... | 6 |
| 1.2.2.Mali Tablolar Denetimi Yaklaşımı Dönemi..... | 7 |
| 1.2.3.Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı Dönemi..... | 7 |
| 1.2.4.Yönetim Denetimi Yaklaşımı Dönemi..... | 8 |

| | |
|---|-----------|
| 1.3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ | 8 |
| 1.3.1.Türkiye'de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Kadarki Dönemde Muhasebecilik Mesleğinin Ve Bağımsız Denetimin Gelişimi | 9 |
| 1.3.1.1.Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler | 11 |
| 1.3.1.2.Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Standartları İle İlgili Düzenleme Yapan Kuruluşlar | 12 |
| 1.3.1.3.Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar Tarafından Yapılan Denetim .. | 13 |
| 1.3.2.6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sürecinde Bağımsız Denetim İle İlgili Gelişmeler | 16 |
| 1.3.2.1.6012 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı | 16 |
| 1.3.2.2.660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)..... | 17 |
| 1.3.2.3.Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi | 20 |
| 1.3.3.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi İle Bağımsız Denetimde Yaşanan Gelişmeler | 20 |
| 1.3.3.1.6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim | 21 |
| 1.3.3.2.Bağımsız Denetimin Kapsamı Konusunda Yapılan Diğer Düzenlemeler..... | 23 |
| 1.4. SON DÜZENLEMELER İLE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER | 31 |

2. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ HARMONİZASYONU VE TÜRKİYE UYGULAMASI

| | |
|--|-----------|
| 2.1. MUHASEBENİN ÜLKELERE GÖRE FARKLI LAŞMASININ NEDENLERİ..... | 36 |
| 2.1.1.Ekonomik Faktörler | 36 |
| 2.1.2.Ülkede Uygulanan Ekonomik Sistem..... | 37 |
| 2.1.3.Hukuk Sistemi | 38 |

| | |
|--|-----------|
| 2.1.4.Ülkelerin Finansman Sistemleri | 39 |
| 2.1.5.Uluslararası İlişkiler..... | 41 |
| 2.1.6.Kültür..... | 41 |
| 2.1.7.Muhasebe Mesleği ve Eğitimi | 43 |
| 2.2. DÜNYA'DA MUHASEBE STANDARTLARININ HARMONİZASYONU | |
| ÇALIŞMALARI..... | 44 |
| 2.2.1.Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları Yapan Uluslararası Kuruluşlar | 44 |
| 2.2.1.1.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) | 44 |
| 2.2.1.2.Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)..... | 45 |
| 2.2.1.3.Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)..... | 45 |
| 2.2.1.4.Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)..... | 46 |
| 2.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) | 46 |
| 2.2.1.6.Avrupa Birliği (AB)..... | 50 |
| 2.2.2.Bazı Ülkelerin Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları..... | 54 |
| 2.2.2.1.İngiltere'deki Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları..... | 54 |
| 2.2.2.2.ABD'de Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları | 57 |
| 2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE | |
| HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI..... | 59 |
| 2.3.1.1850-1925 Fransız Etkisinde Kalınan Dönem..... | 60 |
| 2.3.2.1926-1960 Alman Etkisinde Kalınan Dönem | 61 |
| 2.3.3.1960 ve Sonrası- Amerikan Etkisinde Kalınan Dönem..... | 62 |
| 2.3.4.1980 Sonrası - Sermaye Piyasalarının Gelişimi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Harmonizasyon Çalışmaları | 63 |
| 2.3.4.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın Düzenlemeleri | 63 |
| 2.3.4.2.Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nın Düzenlemeleri | 64 |
| 2.3.5.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 'nin (MSUGT) Yayınlanması ve Tekdüzen Hesap Planının Oluşturulması | 65 |

| | |
|--|----|
| 2.3.6.Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırma Çalışmaları | 66 |
| 2.3.6.1.Türkiye Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK)..... | 66 |
| 2.3.6.2.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)..... | 67 |
| 2.3.6.3.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). | 69 |
| 2.3.7.Türkiye’de Muhasebe Mevzuatının Mevcut Durumu Ve Şirketlerin Tabi Oldukları Muhasebe Mevzuatları | 79 |

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DEKİ GÜNCEL MUHASEBE MEVZUATLARININ ÇEŞİTLİ AÇILARDAN KARŞILAŞTIRILMASI

| | |
|--|-----------|
| 3.1. MEVZUATLARIN ETKİLENDİĞİ KÜLTÜR VE YAKLAŞIM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... | 83 |
| 3.1.1.MSUGT-VUK’un Etkilendiği Kültür ve Esas Alınan Yaklaşım | 84 |
| 3.1.2.TMS/TFRS’nin Etkilendiği Kültür ve Yaklaşım..... | 86 |
| 3.1.3.BOBİ FRS’nin Etkilendiği Kültür ve Yaklaşım | 87 |
| 3.2. MEVZUATLARIN GENEL YAPISININ KARŞILAŞTIRILMASI | 88 |
| 3.2.1.MSUGT-VUK’un Genel Yapısı | 88 |
| 3.2.2.Tam Set TMS/TFRS’lerin Genel Yapısı | 90 |
| 3.2.3.BOBİ FRS’nin Genel Yapısı | 94 |
| 3.3. MEVZUATLARIN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... | 97 |
| 3.3.1.Muhasebe Mevzuatlarından Yer Alan Temel Kavramlar..... | 97 |
| 3.3.2.Temel Kavramların (Özelliklerin) Benzerlikleri | 99 |
| 3.3.3.Temel Kavramların (Özelliklerin) Farklılıkları | 102 |

| | |
|--|------------|
| 3.4. MEVZUATLARIN MUHASEBE POLİTİKALARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI | 105 |
| 3.4.1.MSUGT’de Muhasebe Politikalarının Açıklanması..... | 105 |
| 3.4.2.TMS 8 ve BOBİ FRS Bölüm 3 Açıklamaları..... | 106 |
| | |
| 3.5. MEVZUATLARIN HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... | 108 |
| 3.5.1.Hazırlanması Zorunlu Finansal Tabloların Karşılaştırılması | 108 |
| 3.5.2.Finansal Tablo Hazırlama İlkelerinin Karşılaştırılması..... | 109 |
| 3.5.3.Finansal Tabloların İçeriğinin Karşılaştırılması | 112 |
| | |
| 3.6. MEVZUATLARIN DEĞERLEME İLKELERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA | 114 |
| 3.6.1.MSUGT’lerinde Değerleme İlkeleri..... | 114 |
| 3.6.2.TMS/TFRS’de Değerleme İlkeleri | 115 |
| 3.6.3.BOBİ FRS’de Değerleme İlkeleri | 116 |

4. BÖLÜM

MUHASEBE MEVZUATLARININ HESAPLARIN DENETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

| | |
|---|------------|
| 4.1. FİNANSAL ARAÇLAR | 119 |
| 4.1.1.Hazır Değerler (Nakit ve Benzerleri) | 122 |
| 4.1.1.1.Kasa-Bankadaki Nakit Paralar ve Vadesiz Çekler..... | 123 |
| 4.1.1.2.Vadeli Banka Mevduatı | 124 |
| 4.1.1.3.Diğer Hazır Değerler..... | 126 |
| 4.1.2.Menkul Kıymetler (Finansal Varlıklar) | 126 |
| 4.1.2.1.Hisse Senetleri | 126 |
| 4.1.2.2.Tahvil, Senet ve Bonolar..... | 128 |
| 4.1.3.Ticari ve Diğer Alacaklar | 130 |
| 4.1.3.1. Senetsiz ve Senetli Alacaklar..... | 130 |

| | |
|---|------------|
| 4.1.3.2.Şüpheli Alacaklar..... | 132 |
| 4.1.4.Mali Borçlar..... | 132 |
| 4.1.4.1.Banka Kredileri..... | 132 |
| 4.1.4.2.Çıkarılmış (ihraç edilmiş) Tahviller..... | 133 |
| 4.1.5.Senetsiz ve Senetli Borçlar..... | 134 |
| 4.2. STOKLAR..... | 135 |
| 4.2.1.Stokların İlk Muhasebeleştirilmesi..... | 135 |
| 4.2.1.1.Stokların Vadeli Olarak Elde Edilmesi:..... | 136 |
| 4.2.1.2.Finansman Giderlerinin Kaydı:..... | 136 |
| 4.2.4.Dönüştürme Maliyetleri..... | 138 |
| 4.2.5.Maliyet Ölçüm Teknikleri..... | 139 |
| 4.2.6.Maliyet Hesaplama Yöntemleri..... | 139 |
| 4.2.7.Diğer Maliyetler..... | 140 |
| 4.2.8.Ortak Ürünler ve Yan Ürünler..... | 141 |
| 4.2.9.Hizmet Üreten İşletmelerin Stok Maliyetleri..... | 141 |
| 4.2.10.Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti..... | 141 |
| 4.2.11.Stokların Dönem Sonunda Değerlenmesi..... | 142 |
| 4.2.12.Stokların Finansal Tablo Dışı Bırakılması..... | 143 |
| 4.3. MALİ (FİNANSAL) DURAN VARLIKLAR..... | 144 |
| 4.3.1.Bağlı Menkul Kıymetler..... | 145 |
| 4.3.2.İştirakler..... | 145 |
| 4.3.2.1.İştiraklerin İlk Kayda Alınması..... | 145 |
| 4.3.2.2.İştirakin İlk Ediniminde Şerefiyenin Ortaya Çıkması..... | 145 |
| 4.3.2.3.Sınıflandırmanın Değişmesi..... | 147 |
| 4.3.2.4.Sonraki Değerlemeler..... | 147 |
| 4.3.2.5.Değer Düşüklüğü..... | 149 |
| 4.3.2.6.İşletme ile iştirakler arasında gerçekleşen işlemler:..... | 149 |
| 4.3.3.Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar..... | 150 |
| 4.3.3.1.Müştereken Faaliyetler..... | 150 |

| | |
|--|------------|
| 4.3.3.2.İş Ortaklığı (Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler)..... | 151 |
| 4.4. MADDİ DURAN VARLIKLAR..... | 152 |
| 4.4.1.Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi | 152 |
| 4.4.1.1.Maddi Duran Varlığın Vadeli Olarak Elde Edilmesi..... | 153 |
| 4.4.1.2.Finansman Giderlerinin Kaydı..... | 153 |
| 4.4.4.Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Diğer Maliyet Unsurları | 153 |
| 4.4.5.Maddi Duran Varlığın İnşaa Yoluyla Elde Edilmesi..... | 154 |
| 4.4.6.Maddi Duran Varlığın Takas Yoluyla Elde Edilmesi | 155 |
| 4.4.7.İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Harcamalar | 156 |
| 4.4.8.Dönem Sonunda Değerleme..... | 158 |
| 4.4.8.1.Maliyet Modeli..... | 158 |
| 4.4.8.2.Yeniden Değerleme Yöntemi | 159 |
| 4.4.9.Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları..... | 160 |
| 4.4.9.1.TMS 16-BOBİ FRS’de Amortisman Uygulamaları | 160 |
| 4.4.9.2.MSUGT-VUK’da Amortisman Uygulamaları | 162 |
| 4.4.10.Değer Düşüklüğü | 166 |
| 4.4.11.Finansal Tablo Dışı Bırakma | 167 |
| 4.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VAKLIKLAR | 168 |
| 4.5.1.Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi | 169 |
| 4.5.1.1.Maddi Olmayan Duran Varlığın Vadeli Olarak Elde Edilmesi | 170 |
| 4.5.1.2.Finansman Giderlerinin Kaydı..... | 170 |
| 4.5.1.İlk Kayıt..... | 169 |
| 4.5.2.Varlığın Vadeli Olarak Elde Edilmesi | 170 |
| 4.5.3.Elde Etmede Oluşan Finansman Giderleri | 170 |
| 4.5.4.İş Birleşmesi Yoluyla Elde Edilmesi | 171 |
| 4.5.5.Varlık Takası Yoluyla Elde Edilmesi..... | 173 |
| 4.5.6.İşletmede Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 174 |
| 4.5.7.Dönem Sonunda Değerleme..... | 176 |
| 4.5.7.1.TMS 38- BOBİ FRS’ye Göre Dönem Sonunda Değerleme..... | 176 |

| | |
|---|------------|
| 4.5.7.2.MSUGT-VUK’a Göre Dönem Sonu Değerleme | 180 |
| 4.5.8.Değer Düşüklüğü | 181 |
| 4.5.8.1.TMS 38-BOBİ FRS Uygulaması | 181 |
| 4.5.8.2.MSUGT-VUK Uygulaması | 182 |
| 4.5.9.Finansal Tablo Dışı Bırakma | 183 |
| 4.5.9.1.TMS 38-BOBİ FRS Uygulaması | 184 |
| 4.5.9.2.MSUGT-VUK Uygulaması: | 184 |
| 4.6. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR..... | 185 |
| 4.6.1.İlk Kayıt..... | 186 |
| 4.6.2.Sonraki Dönemlerde Değerlenmesi | 186 |
| 4.6.3.Değer Düşüklüğü | 187 |
| 4.7. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR | 187 |
| 4.7.1.Karşılıkların Tanımlanması | 187 |
| 4.7.1.1.TMS 37-BOBİ FRS’ye Göre Karşılıkların Tanımlanması | 188 |
| 4.7.1.2.MSUGT-VUK’a Göre Karşılıkların Tanımlanması | 188 |
| 4.7.2.Karşılıkların Tahmin Edilmesi | 191 |
| 4.7.3.Karşılıklara İlişkin Tazminatlar | 192 |
| 4.7.4.Kıdem Tazminatı Karşılığı | 193 |
| 4.7.5.Koşullu (Şarta Bağlı) Yükümlülükler..... | 194 |
| 4.7.6.Şarta Bağlı Varlıklar | 194 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 196 |
| KAYNAKÇA..... | 205 |

TABLULAR LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 1: Özel Kriterler İle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler..... | 27 |
| Tablo 2: Bağımsız Denetime Tabi Olmanın Genel Ölçülerinin Değişimi..... | 30 |
| Tablo 3: Son Düzenlemeler İle Birlikte Özel Kriterlerle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler..... | 33 |
| Tablo 4: Dünyadaki Ekonomik Sistemler..... | 40 |
| Tablo 5: AB Muhasebe Direktifleri..... | 51 |
| Tablo 6: İngiltere Muhasebe Mevzuatı..... | 56 |
| Tablo 7: BOBİ FRS Uygulama Sınırları..... | 82 |
| Tablo 8: MSUGT'lerinin Düzenlediği Konular..... | 89 |
| Tablo 9: Türkiye Muhasebe Standartları..... | 91 |
| Tablo 10: Türkiye Finansal Raporlama Standartları..... | 92 |
| Tablo 11: TMS Yorumları..... | 92 |
| Tablo 12: TFRS Yorumları..... | 93 |
| Tablo 13: BOBİ FRS Bölümleri..... | 95 |
| Tablo 14: Muhasebenin Temel Kavramlarının Sınıflandırılması..... | 101 |
| Tablo 15: Muhasebe Politikaları ve Tahminleri..... | 107 |
| Tablo 16: Mevzuata Göre Hazırlanacak Finansal Tablolar..... | 109 |
| Tablo 17: Finansal Tablo Hazırlama İlkeleri..... | 110 |
| Tablo 18: TMS/TFRS'de Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri..... | 115 |
| Tablo 19: BOBİ FRS Değerleme İlkeleri..... | 116 |
| Tablo 20: Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Gruplarının Düzenlendiği Standartlar.. | 118 |
| Tablo 21: Finansal Araçların Sınıflandırılması..... | 120 |
| Tablo 22: Nakit Para-Vadesiz Çeklerin Değerleme Hükümleri..... | 124 |
| Tablo 23: Vadeli Banka Mevduatının Değerleme Hükümleri..... | 125 |
| Tablo 24: Hisse Senetlerinin Değerleme Hükümleri..... | 127 |
| Tablo 25: Tahvil, Senet ve Bonoların Değerleme Hükümleri..... | 129 |
| Tablo 26: Senetli ve Senetsiz Alacakların Değerleme Hükümleri..... | 131 |
| Tablo 27: Banka Kredileri ve Çıkarılmış Tahvillerin Değerleme Hükümleri..... | 134 |
| Tablo 28: Senetli ve Senetsiz Borçların Değerleme Hükümleri..... | 135 |
| Tablo 29: Satın Alma Yolu İle Elde Edilen Stokların İlk Kayıt Hükümleri..... | 137 |
| Tablo 30: İşletmede Üretilen Stokların Değerleme Hükümleri..... | 142 |
| Tablo 31: Stokların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri..... | 143 |
| Tablo 32: Mali Duran Varlıkların Sınıflandırılması..... | 144 |
| Tablo 33: İştiraklerin İlk Kayıt Değerleme Hükümleri..... | 146 |
| Tablo 34: İştiraklerin Dönem Sonu Değerleme Hükümleri..... | 149 |
| Tablo 35: Müşterek Girişimdeki Yatırımlarla İlgili Hükümler..... | 152 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 36: Maddi Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümleri..... | 154 |
| Tablo 37: Maddi Duran Varlıkların Takas Yoluyla Edinim Hükümleri..... | 156 |
| Tablo 38: Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri | 160 |
| Tablo 39: Amortisman Ayırma Koşulları | 164 |
| Tablo 40: Amortisman Uygulama Süreleri..... | 165 |
| Tablo 41: Amortisman Yöntemleri | 165 |
| Tablo 42: Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Hükümleri..... | 167 |
| Tablo 43: Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılma Hükümleri | 168 |
| Tablo 44: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümleri | 171 |
| Tablo 45: İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Hükümleri..... | 173 |
| Tablo 46: Takas Yoluyla Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Hükümleri | 174 |
| Tablo 47: İşletme İçinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyetleri | 176 |
| Tablo 48: VUK'a göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Süreleri ve Oranları ... | 181 |
| Tablo 49: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri.... | 183 |
| Tablo 50: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılma Hükümleri | 185 |
| Tablo 51: Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların (Madenler) Değerleme Hükümleri | 187 |
| Tablo 52: Karşılıkların muhasebeleştirilmesi | 192 |
| Tablo 53: Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi | 195 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Şekil 1: TMS/TFRS'ye Göre Finansal Raporlama..... | 75 |
| Şekil 2: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri | 98 |
| Şekil 3: TFRS 9'a göre Finansal Araçların Sınıflandırılması..... | 121 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|-----------|--|
| AB | :Avrupa Birliği |
| AT | :Avrupa Topluluğu |
| BDDK | :Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu |
| FASB | :Financial Accounting Standards Board |
| BKK | :Bakanlar Kurulu Kararı |
| BOBİ FRS | :Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları |
| IAS | :International Accounting Standards - Uluslararası Muhasebe Standartları |
| IASB | :International Accounting Standards Board |
| IASC | :International Accounting Standards Committee |
| IFRS | :International Financial Reporting Standards |
| İMKB | :İstanbul Menkul Kıymetler Borsası |
| KGK | :Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| EPDK | :Enerji Piyasası Dzenleme Kurumu |
| GVK | :Gelir Vergisi Kanunu |
| KHK | :Kanun Hükümünde Kararname |
| KVK | :Kurumlar Vergisi Kanunu |
| MSUGT | :Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri |
| KOBİ TFRS | :KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standartları |
| SDK | :Sigorta Denetleme Kurulu |
| SMMM | :Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| SPK | :Sermaye Piyasası Kurulu |
| TDS | :Türkiye Denetim Standartları |
| TBMM | :Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TMS | :Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSF | :Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu |
| TMUDESK | :Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |

| | |
|--------|---|
| TTK | :Türk Ticaret Kanunu |
| TFRS | :Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| THP | :Tekdüzen Hesap Planı |
| TMS | :Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | :Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TÜRMOB | :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| USGAAP | :Generally Accepted Accounting Principles |
| TÜDESK | :Türkiye Denetim Standartları Kurulu |
| VUK | :Vergi Usul Kanunu |
| YFRÇ | :Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi |
| YTTK | :Yeni Türk Ticaret Kanunu |
| YMM | :Yeminli Mali Müşavir |

GİRİŞ

Dünyada muhasebenin geçmişi çok eski çağlara dayanmakla birlikte özellikle sanayi devrimi ile hızlı bir gelişim göstermiştir. Başlangıçta yalnızca muhasebenin ürettiği bilgiler işletme sahiplerini ilgilendirirken finans sisteminin gelişimi ve halka açık şirketlerin ortaya çıkması ile beraber daha geniş kitlelerin ilgi alanına girmiştir. Bu genişleme finansal bilgi kullanıcılarının haklarının korunması gereğini ortaya çıkarmış ve paralelinde muhasebe denetim uygulamalarının da gelişimini sağlamıştır. Ayrıca ülkelerin muhasebe sistemlerinin gelişimini kültür yapısı, ekonomik sistemi, uluslararası ilişkileri vb. faktörler çerçevesinde geliştirdiği görülmektedir. Ancak işletmelerin uluslararası faaliyetlerinin artması muhasebenin ve denetimin uluslararası bir standartının oluşturulması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla IASC (IASB), AB gibi kuruluşların yaptığı standart oluşturma ve yayınlama faaliyetleri muhasebenin uluslararası harmonizasyonu olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye’de ise muhasebe ve denetimin gelişiminin dünyadaki uygulamalara göre biraz daha geç olduğu görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomik faaliyetlerin daha çok devlet eli ile yürütülmesi muhasebe uygulamalarının ilk olarak devlet kuruluşlarında başlamasına neden olmuştur. Ayrıca Osmanlı’nın son dönemlerinden başlayarak Cumhuriyetin ilk yıllarında da devam eden batılılaşma hareketleri birçok konuda olduğu gibi muhasebe mevzuatının da batıdan alınmasına neden olmuştur. Uzun yıllar muhasebe uygulamaları başta vergi mevzuatı olmak üzere batıdan uyarlanan kanunlar çerçevesinde yürütülmüştür. 1950’li yıllardan itibaren özel sektörün faaliyetleri de artmaya başlamıştır. Ancak bu şirketlerin de aile şirketi şeklinde olması nedeniyle, muhasebe denetimi de yalnızca vergi amaçlı olarak yapılmıştır. 1980’li yıllardan itibaren özel sektörün faaliyetlerinin artması muhasebe ve denetim uygulamalarının sistematize edilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla önceleri bazı kuruluşlar kendi yetki alanlarına ilişkin düzenlemeler yaparken, en kapsamlı düzenlemeyi 1992 yılında Maliye Bakanlığı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” ile yapmaya başlamıştır. MSUGT’lerinin yürürlüğe girmesi ile birlikte işletmelerin muhasebe işlemlerinin bu tebliğler çerçevesinde yürütmesi zorunlu hale gelmiştir. Ancak bu tebliğlerde muhasebe olaylarına ilişkin

ölçümlere yer verilmemiş olması MSUGT'lerinin VUK'dan bağımsız olarak düşünülemez olmasına neden olmuştur.

1981 yılında SPK'nın ve akabinde 1985 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının kurulması ile birlikte Türkiye'de sermaye piyasaları hızlı bir gelişim göstermiştir. Bu gelişmeler beraberinde yatırımcıların haklarının korunmasını amaçlayan "Bağımsız Denetim" olgusunun Türkiye'de de önem kazanmasını sağlamıştır. Başlangıçta borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetimleri ilki 1987 yılında olmak üzere SPK tarafından "uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları" (IAS/IFRS)'na uyumlu şekilde yayınlanan tebliğler çerçevesinde yapılmıştır. Sonraki yıllarda TMSK'nın kurulması ve Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) yayınlaması ile bağımsız denetim uygulamaları TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolar çerçevesinde yürütülmüştür.

2011 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nın kurulması ve 2013 yılında da 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi muhasebe ve bağımsız denetim uygulamalarına birçok yenilik getirmiştir. Bunlardan en önemlileri 6102 sayılı TTK ile başlangıçta bütün sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması ve sonrasında bu tabi olacak şirketlerin kapsamının belirlenmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılmış olmasıdır. Bakanlar Kurulu da bu yetkiyi kullanarak 2012'den 2017'ye kadar 4 kez kurul kararı yayınlayarak bağımsız denetimin kapsamını her yıl genişletmiştir. Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile nispeten KOBİ sayılabilecek şirketler de bu kapsama dâhil olmuştur.

6102 sayılı TTK'nın önemli bir düzenlemesi de bağımsız denetime tabi şirketlerin TMS/TFRS'yi uygulamasının zorunlu hale getirilmesidir. Ancak TMS/TFRS'nin KOBİ sayılan işletmeler tarafından uygulanmasının zor olması bu işletmeler için yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu konuda TMS/TFRS'nin cüzü sayılacak standartları yayınlama yetkisi de KGK'ya verilmiştir. KGK da bu yetkiyi kullanarak KOBİ'lerin uygulamasına yönelik olarak hem yerel mevzuatla (MSUGT) hem uluslararası mevzuatla (AB direktifleri, IAS/IFRS gibi) uyumlu olarak Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) adı ile bir taslak yayınlamıştır. Bu taslağın nihai şekli Temmuz-2017'de "Büyük ve Orta

Büyüklerdeki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları” (BOBİ FRS) adı ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesi ile Türkiye'de muhasebe uygulamalarında aşağıdaki şekilde üçlü bir mevzuat oluşmuştur:

- TMS/IFRS (Bağımsız denetime tabi büyük şirketler)
- BOBİ FRS (Bağımsız denetime tabi KOBİ'ler)
- MSUGT-VUK (Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler)

Bu tezin amacı Türkiye'de bağımsız denetimin gelişim süreci içerisinde muhasebe uygulamalarının gelişimini ele alarak mevcut muhasebe mevzuatını çeşitli açılardan karşılaştırmaktır. Bu amaçla tez dört bölüm şeklinde oluşturulmuştur.

1.bölüm: Genel olarak dünyada muhasebe denetiminin gelişim dönemleri ve Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi incelenmiştir. Bölümün sonunda yapılan son düzenlemeler ile birlikte Türkiye'de bağımsız denetime hangi şirketlerin tabi olduğuna yer verilmiştir .

2.bölüm: Ülkelerin muhasebe sistemlerinin oluşumunu etkileyen faktörler, uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu ve bunların Türkiye'deki muhasebe mevzuatının (standartları) gelişimine etkisi incelenmiştir. Bölümün sonunda Türkiye'deki güncel mevzuata tabi olan şirketlere yer verilmiştir.

3.bölüm: Türkiye'deki bağımsız denetime esas teşkil eden güncel mevzuat olan TMS/IFRS, BOBİ FRS ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin uygulayacağı MSUGT-VUK arasında çeşitli açılardan karşılaştırma yapılmıştır.

4.bölüm: Bilanço kalemlerinin denetiminde TMS/IFRS, BOBİ FRS ve MSUGT-VUK değerlendirme ve sınıflandırma ilkeleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar ele alınmıştır.

1.BÖLÜM

DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetimin Dünya'da ve Türkiye'de nasıl geliştiği ve Türkiye'de bağımsız denetim uygulamaları konusundaki son durum hakkında incelemeler yapılmıştır. Öncesinde muhasebe denetiminin genel olarak tanımı ve türleri ile bağımsız denetimin muhasebe denetimi türleri içindeki yeri hakkında kısa açıklamalara yer verilmiştir.

1.1. MUHASEBE DENETİMİ TÜRLERİ

Dünya'daki ekonomik sistemler, işletme yapıları, muhasebe sistemleri ve en önemlisi finansal bilgileri talep eden kesimlerde meydana gelen değişim zamanla muhasebe denetiminin de amacının ve kapsamının değişmesine neden olmuştur. Bu bölümde ilk olarak kısaca muhasebe denetimi türlerine yer verilmiştir.

Muhasebe denetimi genel kabul görmüş bir sınıflamada konusuna ve amacına göre üçe ayrılmaktadır (Güçlü, 2013: 4):

- Faaliyet denetimi (performans denetimi)
- Uygunluk denetimi (usul denetimi)
- Finansal tabloların denetimi (finansal denetimi, bağımsız denetim)

1.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarı düzeyini tespit etmek amacıyla; işletmenin politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme işlemidir (Usul, 2013: 16). Bu işlem işletmenin iç kontrol sistemini, örgütsel yapısını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik kapsamlı bir faaliyettir (Güredin, 2014: 17). Faaliyet denetiminin sonucunda işletmenin normal şartlarda olması gereken faaliyetlere ulaşması için neler yapılması konusunda yönetime tavsiyelerde bulunulur (Arens ve Loebbecke, 1997: 4).

1.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, belirli bir kişi veya kuruluşun işletmenin kendi yönetimi veya düzenleyici kuruluşlar gibi başka bir kurumun belirlediği kural, ilke ve prosedürlere ne derece uygun hareket ettiğinin belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir (Porter vd., 2003: 6).

Birinci durumda, işletmenin personelinin yaptığı işlemlerde, işletmenin belirlemiş olduğu kural ve prosedürlere uygun davranılıp davranılmadığı işletmenin kendi iç denetçileri tarafından denetlenmektedir. Bu denetim türüne banka müfettişleri tarafından yapılan denetimler örnek olarak verilebilir (Usul, 2013: 16). Başka bir örnek, muhasebe kayıtlarının şirketteki finansal ve malî işler müdürlüğünün yayınladığı yönergelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir (Güredin, 2014: 17).

İkinci durumda, işletmenin yapmış olduğu faaliyetler işletme dışı düzenleyici bir kuruluş tarafından belirlenen kurallara göre denetlenmektedir. Kural koyucu kuruluş resmi bir kuruluş olacağından bu kurallar; kanun, yönetmelik vb. şekillerdedir. Örneğin, vergi müfettişlerinin işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uyup uymadıklarının incelenmesi bir uygunluk denetimidir (Usul, 2013: 16).

Uygunluk denetiminde ilgili taraf işletme yönetimidir. Bu nedenle uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır (Güredin, 2014: 17).

1.1.3. Finansal Tablolar Denetimi (Bağımsız Denetim)

Finansal Tablolar Denetim (Bağımsız Denetim) en temel anlamı ile; bir işletmenin finansal tablolarının belirtilen kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için yapılan denetimdir (Arens ve Loebbecke, 1997: 4).

En kapsamlı tanımının ise şu şekilde olduğu söylenebilir: Bir işletmenin ticari işlemleri neticesinde hazırlanan finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu hakkında makul bir güvence sağlamak için denetim standartlarında öngörülen gerekli tekniklerin uygulanması ile yeterli kanıtlar elde

ederek belgeler ve defterlerin değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporla sunulmasıdır (Selimoğlu vd., 2014:5).

Finansal Tablolar Denetimini (bağımsız denetim) diğer iki denetim türünden en önemli farkı sonuçların işletme yönetimi dışındaki diğer kişiler ile yani yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar vb. gibi **ilgililer ile paylaşılmasıdır**. Çünkü bağımsız denetimin en temel amacı üçüncü kişilerin çıkarlarının korunmasıdır.

1.2. DÜNYA'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Yapılan araştırmalar, biçimsel bir yapıya sahip olmasa da Eski Mısır'da olduğu gibi bilgilere güvenilirlik kazandırabilmek için çeşitli şekillerde işlemlerin denetiminin yapıldığını göstermektedir. Muhasebe denetiminin biçimsel bir yapıya kavuşması ise sanayi devrimi ile birlikte olmuştur. 19.yüzyılda sanayi devrimi sonrasında işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi, üretim yöntemlerinin gelişimi, karmaşık organizasyon şekillerinin ortaya çıkması vb. gelişmeler muhasebe denetimi mesleğinin de gelişimini sağlamıştır. Özellikle aile şirketlerinden kurumsal şirketlere geçişte yönetimden uzaklaşan ortakların denetim faaliyetine talepleri artmıştır (Bozkurt, 2012: 4).

Muhasebe denetiminin gelişiminin tarihsel sürecinde, hem muhasebe denetimi yaklaşımlarında hem de muhasebe denetiminin sonuçları ile ilgilenen kişilerde değişiklikler olmuştur. Başlangıçta denetimin ilgili tarafı yalnızca işletme sahipleriymiş, zamanla borç verenler, yatırım yapanlar, devlet, gibi diğer gruplar da ilgilenmeye başlamıştır (Güredin, 2007: 16).

Muhasebe denetiminin tarihsel süreçte geçirdiği evreleri şu şekilde dörde ayırmamız mümkündür (Bozkurt, 1998: 17):

1.2.1. Belge Denetimi Yaklaşımı Dönemi

Modern denetim çalışmaları ilk olarak 1900'lü yılların başlarında, denetçilerin işletmenin kayıt ve belgelerde olabilecek hile veya hataları ortaya çıkartma çabaları şeklinde kendini göstermiştir (Bozkurt, 2012: 4). Belge Denetimi

Yaklaşımı olarak adlandırılan bu dönemde denetçiler çalışmalarını **belge incelemesine** yoğunlaştırmışlardır (Bayraklı vd., 2012: 4).

Muhasebe denetimi mesleği ile ilgili ilk yasal dayanak 1896 yılında ABD'nin New York eyaletinde oluşturulmuş ve daha sonra bütün eyaletlere yayılmıştır. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri "Certified Public Accountants -CPA'ler" tarafından denetlenmiş ilk finansal tablo ise 1901 yılında yayınlanmıştır (Ferman, 1974: 88; Uzay vd. 2009: 128). Bu dönemde İngiltere'de de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir (Uzay vd. 2009: 128).

1.2.2. Mali Tablolar Denetimi Yaklaşımı Dönemi

1930'lu yıllardan sonra belge düzeyinde inceleme yerine, işletmelerin mali tabloları bütün olarak incelenmeye ve görüşlerin bu şekilde oluşturulmasına başlanmıştır. Günümüzde halen uygulanan bu yaklaşıma "Finansal Tablo Denetimi" adı verilmiştir (Bozkurt, 2012: 4).

Bugünkü anlamda bağımsız denetim uygulamalarını ifade eden "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı" ABD'de 1934'de "Sermaye Piyasası Kanunu'nun" yürürlüğe girmesi ile başlamıştır. Çünkü bu kanunla birlikte halka açık şirketlere mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir (Uzay vd. 2009: 128).

1.2.3. Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı Dönemi

Takip eden yıllarda şirketlerin iç kontrol sistemlerine ağırlık vermeye başlamaları ile beraber denetçilerin yaklaşımlarında geliştirme olmuştur. Şirketin var olan iç kontrol sisteminin incelenmesi ve analizi ile ortaya çıkan duruma göre denetim planlarının şekillendirildiği bu yaklaşıma "Sistemlere Dayalı Denetim" adı verilmektedir (Bozkurt, 2012: 4).

Bu dönemde denetçiler, işletme iç kontrol yapısını inceleyip değerlendirerek çıkan sonuçlara göre **denetim çalışmalarının kapsamını** belirlemeye başlamışlardır. Bunun nedeni dünya üzerinde ticaretin gelişmesine paralel olarak işletmelerin iş

hacimlerinin de gelişme göstermesidir. Artan işlem hacmi denetçilerin işletmenin bütün işlemlerini denetlemesini imkansız kıldığı gibi denetimin maliyetini de artırmaktadır. Bu nedenle bu dönemde **örnekleme yönteminin** kullanılması daha da önem kazanmıştır (Bayraklı vd., 2012: 4).

1.2.4. Yönetim Denetimi Yaklaşımı Dönemi

1960'lı yıllardan sonra muhasebe denetiminde bilgisayar programlarından ve istatistiksel örnekleme metodlarından yaygın bir şekilde yararlanılmaya başlanmıştır (Bozkurt, 2012: 4). Bu denetim anlayışının esası, denetim uygulamalarında teknolojiye ve teknolojinin sunduğu imkânlardan yararlanarak denetimin etkinliğini artırmaktır. Bu amaçla, denetim faaliyetlerinde bilgisayar ve bu amaçla geliştirilmiş yazılımlar ile birlikte muhasebe dışındaki yönetim işlevlerinden de yararlanılmaktadır (Bayraklı vd. 2012: 4).

Yukarıdaki dönemleri bir bütün olarak ele aldığımızda dünyada bugünkü anlamda bağımsız denetim uygulamalarının 1930'lu yıllarda “finansal tablo denetimi” döneminde ABD ve İngiltere gibi sermaye piyasaları mevcut olan ülkelerde gelişmeye başladığını söyleyebiliriz. Sonraki dönemlerde ise bağımsız denetim çalışmalarına fayda sağlamak amacıyla işletmelerin kurumsal yapılarının geliştirilmesi ve teknolojik gelişmelerin sağladığı imkanların bağımsız denetimde kullanılmasına yönelik çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

1.3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye'de muhasebe denetiminin geçmişi Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar dayanmakla birlikte en büyük gelişimin 1950'li yıllardan sonra yaşandığı görülmektedir. Bunun en önemli nedeni 1950'li yıllara kadar özel sektörün henüz tam olarak ekonomik sisteme dahil olmaması ve ekonomik faaliyetlerin devlet eli ile Kamu İktisadi Teşekkülleri vasıtasıyla yürütülmesidir. 1950'li yıllardan itibaren devlet haricinde özel sektör firmalarının da ekonomik hayata dahil olmaya başladığı ve dolayısıyla bu tarihlerden sonra muhasebe ve denetim alanından önemli gelişme kaydedildiği görülmektedir. Ancak güncel gelişmeler göz önüne alındığında Türkiye'de muhasebe denetimini etkileyen en önemli gelişmenin 2013 yılında

yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu olduğu görülmektedir. 6102 sayılı TTK ile birçok konuda düzenleme yapıldığı gibi muhasebenin uygulanması ve denetimi alanında da önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle bu bölümde Türkiye'de bağımsız denetimin gelişim süreci 6102 sayılı TTK öncesi ve sonrası olarak iki bölümde ele alınmıştır.

1.3.1. Türkiye'de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Kadarki Dönemde Muhasebecilik Mesleğinin Ve Bağımsız Denetimin Gelişimi

Türkiye'de Cumhuriyet döneminin ilk yıllarından 1950'lere kadar ekonomi şartlarının zayıf olması ve devletçi yapı, yıllarca özel sektör girişimlerini olumsuz yönde etkilemiştir. Devletçi yapıda, devlet tarafından yönetilen kurumlar hakkında halka bilgi verilmesine gerek bulunmaması muhasebenin ürettiği bilgilerin yalnızca iktisadi planlar yaparak yönetsel kararlar almak için kullanılmasına neden olmuştur. Üçüncü kişilere kurumların muhasebe sistemleri hakkında bilgi verilmediği için, bağımsız dış denetime de ihtiyaç olmamıştır. Türkiye'de muhasebenin ve denetim mesleğinin gelişiminin bu nedenlerle geciktiği söyleyebiliriz (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 2).

1950'lerden itibaren Türkiye'de artan ekonomik faaliyetlerle beraber devletin yanında özel sektör girişimlerinde de önemli artış meydana gelmiştir. Bununla beraber özel sektörün ekonomik hayata dâhil olmaya başladığı ilk yıllarda kurulan işletmeler aile işletmesi şeklinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Aile işletmelerinde ise dış yatırımcının yeri olmadığı için muhasebe bilgileri yalnızca işletme içinde kullanılmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3). Bu nedenle sözkonusu yıllarda da bağımsız (dış) muhasebe denetimine ihtiyaç duyulmadığı görülmektedir.

Türkiye'de 1960'lı yıllardan itibaren mali piyasalarda işlem yapan bankalar ile yurt dışından kredi sağlayan işletmeler, yurtdışından kredi veren kuruluşların talebi üzerine mali tablolarını bağımsız denetimin yaptırmaya başlamışlardır. İlk başlarda yurtdışı menşeli bağımsız denetim şirketlerinin yürüttüğü denetim çalışmaları 1970'lerden itibaren bu bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üyeleri tarafından yapılmaya başlanmıştır. (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:

576). Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetleri 1980'li yıllara kadar bu şekilde yürütülmüştür.

Tarihi süreçte Türkiye'de denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu'nda kullanılmakla beraber (Bayazıtlı, 1991: 64) 1987 yılına kadar genel olarak işletmelerin muhasebe denetimleri TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde daha çok vergi gelirlerini kontrol etmek amacıyla, devlet kurumları tarafından yapılmıştır. 1987 yılından sonra ise devletin yaptığı denetimin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanmış ve bağımsız denetim, işletme denetimindeki yerini almıştır (Çelik, 2005: 411).

Türkiye'de bağımsız denetim ilk olarak 1987 yılında bankalar için, 1989 yılında ise sermaye piyasasında faaliyet gösteren “halka açık anonim şirketler” için zorunlu hale getirilmiş, sonrasında sigorta şirketleri için de zorunlu tutulmuştur (Uzay, 2006: 21). Bunları takiben “Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu” (EPDK) enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketleri bağımsız denetime tabi kılmıştır (Özyürek, 2012: 97).

1989'dan itibaren bütün işletmelerin muhasebe kayıtları Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmeye başlamıştır. Bu denetim bağımsız denetim olmayıp daha çok uygunluk denetimi kapsamına giren vergi amaçlı denetimdir. Bağımsız denetim olarak nitelendirebileceğimiz finansal tablo denetimleri ise sınırlı şirketler için tabi olduğu alanı düzenleyen kuruluş mevzuatı çerçevesinde yapılmıştır.

Aşağıdaki bölümde ilk olarak muhasebecilik mesleği ile ilgili yapılan yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Sonrasında ise uluslararası mevzuatla uyum sağlamak için görevlendirilen kuruluşlar ve düzenleyici kuruluşların yaptıkları bağımsız denetim çalışmalarına değinilmiştir.

1.3.1.1. Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal bir zemine kavuşması ve her işletme için kullanılabilecek ve denetlenebilecek bir muhasebe sisteminin oluşturulması için yapılan çalışmaların şu şekildedir:

1.3.1.1.1. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu

Türkiye’de muhasebecilik ve denetçilik mesleği, devlete ve yasalara güdümlü olarak örgütlenmiş, muhasebe işlemleri ise uzun yıllar boyunca TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmüştür. Muhasebe mesleğinde örgütlenme çalışmalarının ilki 1932 yılında yapılmıştır. 1989 yılına kadar 7 kez daha girişimde bulunulmasına rağmen hepsi sonuçsuz kalmıştır. En son 1989 yılındaki dokuzuncu girişimde başarıya ulaşmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 148).

1989 yılında muhasebe mesleğini yasal bir zemine kavuşturan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” “13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete” de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunu’nun amacı; “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde **işleyişini sağlamak**, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde **denetlemeye**, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde **sunmak** ve bir muhasebeciler odası birliği kurmaktır” (3568 Sayılı Kanun, md.1).

Bu kanunun 2. Maddesinde **muhasebecilik ve mali müşavirlik** mesleğinin görevlerinin özetle; muhasebe uygulamalarını mevzuat çerçevesinde yürütmek, işletmelere mali konularda müşavirlik yapmak ve gerekli hallerde birlikçilik yapmak olduğu belirtilmektedir. 12.maddesinde ise **Yeminli Mali Müşavirlik** mesleğinin görevinin özetle; işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin muhasebe mevzuatına uygunluğunu incelemek ve tasdik etmek olduğu vurgulanmaktadır.

Bu maddelerden “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin” denetim görevinin de olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, yaptıkları muhasebe denetimi bağımsız dış denetim tanımını tam olarak karşılamamaktadır. Çünkü bu meslek mensuplarının sahip oldukları müşavirlik vasfı daha çok

danışmanlık anlamı taşımaktadır. Oysa bir bağımsız denetçinin asıl görevi danışmanlık değildir (Sevim vd., 2006: 59). 3568 sayılı Kanun, bağımsız denetimi tam olarak düzenlememektedir.

Ancak 6102 sayılı Yeni TTK'nın 400'üncü maddesinde, denetçilerin "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir" ünvanını taşıması gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle 3568 sayılı kanunun bağımsız denetimle doğrudan ilişkili olduğu söylenebilir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 74).

1.3.1.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

Türkiye içindeki muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamak ve bu muhasebe uygulamalarının Avrupa Topluluğu (AT)'nin muhasebe yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" adı ile düzenlemeler yayınlanmıştır. Bu tebliğlerden ilki olan 1 Nolu MSUGT 26 Aralık "1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında" yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Akdoğan, 1993: 135-136). Bu tebliğler çalışmanın sonraki bölümlerinde detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.3.1.2. Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Standartları İle İlgili Düzenleme Yapan Kuruluşlar

1989 yılında Türkiye'deki SMMM ve YMM Odalarını tek çatı altında toplamak amacıyla "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odası" (TÜRMOB) 3568 Sayılı Kanununun 28. maddesi ile kurulmuştur. Takip eden yıllarda ise uluslararası muhasebe ve denetim düzenlemeleri ile uyumlu çalışmalar yapmak amacıyla TÜRMOB tarafından şu kuruluşların kurulduğu görülmektedir:

- 1994---TMUDESK "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu"
- 2002---TMSK "Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu"
- 2003---TÜDESK "Türkiye Denetim Standartları Kurulu"

2011 yılına gelindiğinde ise muhasebe ve denetim alanında bir birlik sağlanması amacıyla “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) kurulmuştur. Çalışmanın kapsamı gereğince TÜDESK hariç diğer kuruluşların faaliyetlerine 2.bölümde detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

1.3.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar Tarafından Yapılan Denetim

1980 sonrasında Türkiye’de uygulanan neoliberal politikalar neticesinde sermaye piyasalarının gelişmesi “bağımsız denetim” olgusunun daha fazla gündeme gelmesine neden olmuştur. Ancak uzun yıllar Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler sermaye piyasalarında (borsa) işlem gören veya sınırlı alanlarda faaliyet gösteren şirketlere yönelik olarak düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılmıştır. Bağımsız denetim konusunda çalışma yapan düzenleyici kuruluşlar şu şekildedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147):

- SPK “Sermaye Piyasası Kurulu”
- BDDK “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu”
- SDK “Sigorta Denetleme Kurulu”
- EPDK “Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu”

1.3.1.3.1. SPK ve Sermaye Piyasasının Denetimi

28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı yasa ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’ nun amacı sermaye piyasasının güven içinde çalışmasını sağlamakla birlikte, yatırımcıların haklarının korunmasının temin edilmesidir. SPK’nın kuruluşundan sonra 1985 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) kurulmuş ve 1986-1987 yıllarında aktif hale gelerek kote edilen kuruluşların hisse senetleri işlem görmeye başlamıştır. Sermaye Piyasası’na yönelik bağımsız denetim ile ilgili ilk yasal düzenleme ise “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” olup “13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete” de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Hisse senetleri İMKB’de işlem gören kuruluşlar 1988 yılı itibarıyla bu yönetmelik çerçevesinde bağımsız denetime tabi tutulmaya başlamışlardır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 159-160).

Daha sonra SPK “Seri: X, No:19” ve No:21 ile “Seri: XI, No:16” tebliğleri yayımlanmıştır. SPK’ya tabi şirketlerin bağımsız denetim faaliyetleri Seri: X, No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” çerçevesinde yürütülmüştür. 2003 yılında Sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin mali tablolarında esas alınmak üzere SPK tarafından 33 adet Uluslararası Muhasebe Standardı çerçevesinde, Seri XI No: 25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” adı ile standartlar yayımlanmıştır. Bu tebliğdeki standartların uygulanması tebliğ kapsamındaki işletmeler için 2005 yılının ilk ara dönem finansal tablolarında geçerli olacak şekilde zorunlu hale getirilmiştir. 2006 yılında ise Türkiye’deki uygulamaları uluslararası düzenlemeler ile uyumlu hale getirmek amacıyla denetim standartları ile ilgili Seri X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 12.06.2006 tarihinde yayımlanmıştır (Uyar ve Çelik, 2009: 142). Bu tebliğ Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili en kapsamlı düzenlemelerden biridir (Köse ve Ertan, 2016: 298).

09.04.2008 tarihinde Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"ni yayımlayarak, Seri XI No 25’i yürürlükten kaldırmıştır. “Seri XI No 29” Tebliğ md 5’e göre SPK’ya tabi şirketler, AB tarafından kabul edilen haliyle IAS/ IFRS ‘yi uygulayacaktır. Benimsenen standartlarla uyumlu olduğu sürece, TMSK’nın yayınladığı TMS/TFRS’ler uygulanacaktır (Ertan, 2011: 18).

1.3.1.3.2. BDDK ve Finansal Piyasaların Denetimi

Türkiye’de bankalarda parası bulunan mevduat sahiplerinin haklarının korunması amacıyla ilk olarak 1933 yılında Mevduatı Koruma Kanunu çıkarılmıştır. 1983 yılında 70 sayılı KHK ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) kurulmuştur. TMSF’nin kuruluşu ile Merkez Bankası’ndaki karşılıklar TMSF’ye devredilmiştir. Bu fon Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulana kadar Merkez Bankası tarafından yönetilmiştir. “18.06.1999 tarih ve 4389

sayılı Bankalar Kanunu” ile BDDK kurulmuş ve bu fonun idare ve temsil yetkisi BDDK’ya verilmiştir.¹

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankacılık Kanunu’na kadar bankacılık kesimi, başta Hazine Müsteşarlığı olmak üzere T.C. Merkez Bankası ve öteki kamu kuruluşları tarafından denetlenmekte idi. Bankaların kamusal sorumluluğu bulunan şirketler olmalarından dolayı bağımsız denetime tabi tutulmaları gerektiği düşünülmüştür (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 165). 4389 sayılı kanun ile bankacılık kesimiyle ilgili düzenleme ve denetleme yetkisi tek kurum olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)’na verilmiştir (Okur, 2007: 9-10). 6102 sayılı TTK yürürlüğe girene kadarki dönemde bankaların bağımsız denetimi 4839 sayılı kanunun 2005’te tekrar düzenlenmiş hali olan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu çerçevesinde yapılmıştır.

1.3.1.3.3. SDK ve Sigorta Şirketlerinin Denetimi

Sigorta ve Reasürans şirketleri, bankalar gibi kamu yararı ile doğrudan ilgili şirketlerdir. Bu nedenle denetime tabi tutulmaları önem arz etmektedir. Sigorta ve Reasürans şirketlerinin yapmış olduğu işlemlerin denetimi ilk olarak 1963 yılında kurulan Sigorta Denetim Kurulu tarafından yapılmaya başlanmıştır. 1994 Sigorta Denetleme Kurulu adını alan bu kurul Hazine Müsteşarlığı çatısı altında faaliyet göstermektedir (Fırat ve Şahin, 2016: 3).

Türkiye’de sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetleri 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ile düzenlenmiştir. Hazine Müsteşarlığı bu kanundan aldığı yetkiyle “04.06.1996 tarih ve 22656 sayılı Resmi Gazete” de “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında” Yönetmeliği yayınlamıştır. Bu yönetmelikle Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Kaval, 2008: 48).

¹ <http://www.tmsf.org.tr/tarihce.tr>. (erişim tarihi 16.09.2017)

1.3.1.3.4. EPDK ve Enerji Şirketlerinin Denetimi

2001’de yürürlüğe giren “4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu” nun 4. maddesi ile “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu” (EPDK) kurulmuş ve bünyesinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurulun amacı elektrik piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin güvenlik standartları ve şartlarını tespit etmek, uygulanmasını sağlamak, bu şirketlere lisans vermek ve lisans verilen işletmelerin denetimini yapacak bağımsız denetim şirketlerini yetkilendirmektir. EPDK elektrik şirketlerine yönelik kurulmuş olmasına rağmen **petrol piyasasını** da düzenlemektedir. EPDK’nın enerji piyasası şirketlerinin bağımsız denetiminin yapılması esaslarını belirlemek üzere hazırladığı yönetmelik “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” adı ile 03.10.2003 tarihli, 25248 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 171).

1.3.2. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sürecinde Bağımsız Denetim İle İlgili Gelişmeler

Son dönemde ticari hayatta özellikle muhasebe ve bağımsız denetim alanındaki en önemli gelişme hiç şüphesiz ki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’dur. 6102 sayılı TTK’nın hazırlık çalışmaları 2005 yılında başlamış olmasına rağmen ancak 2013 yılı itibariyle yürürlüğe girebilmiştir. 8 yıllık bu dönem içerisinde hem muhasebe hem de bağımsız denetim alanında bazı gelişmeler yaşanmıştır. Bu bölümde 2005-2013 yılları arasında muhasebe ve bağımsız denetim alanlarında yaşanan gelişmeler ele alınmıştır.

1.3.2.1. 6012 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

Yürürlüğe giriş tarihi 01.01.1957 olan 6762 sayılı “Türk Ticaret Kanunu” ticari hayattaki gelişmeleri karşılayabilecek değişikliklerin yapılmamış olması nedeniyle yetersiz kalmıştır. Bu gelişmeleri şu şekilde sıralayabiliriz (Demir, 2011: 44):

➤ Teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin gelişmesi ile işletmelerin uluslararası piyasaların bir parçası olması

- Ticaret Kanunu'nu etkileyen yeni kanunların yürürlüğe girmesi
- Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde öncelikle temel yasalar olmak üzere bütün mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu olarak düzenlenmesini zorunlu kılması.

Bu gibi nedenlerden dolayı Adalet Bakanlığı bünyesinde 1999 yılı sonunda "Ticaret Kanunu Komisyonu" kurulmuş ve çalışmalara başlamıştır (Çelebi ve Güçlü, 2007: 144). Bu komisyon tarafından hazırlanan "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı" ve "Gerekçesi"nin Bakanlar Kurulu'nca 17.10.2005'de TBMM'ye arzı kararlaştırılmış ve 09.11.2005'de TBMM'ye gönderilmiştir (Demir, 2011: 44). 2007 yılında ise Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2006/43/EC sayılı 8 nolu Direktifi'ne uyumlu büyük ölçüde Alman ve İsviçre Bilanço Mevzuatı'nı esas alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır (Fırat ve Şahin, 2016: 5).

1.3.2.2. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı şekilde Türkiye'de 2011 yılına kadarki dönemde bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar düzenleyici kuruluşlar tarafından kendi yetki alanlarındaki şirketlere yönelik olarak yapılmıştır. Bu düzenleyici kuruluşlar ve bağımsız denetim ile ilgili yasal mevzuat şu şekildedir:

➤ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

- "2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu"
- "Seri: X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"
- "Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"
- "Seri: XI, No: 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"

➤ **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)**

- “5411 sayılı Bankacılık Kanunu”

➤ **Sigorta Denetleme Kurulu (SDK)**

- “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik”

➤ **Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)**

- “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”

Yukarıda görüldüğü üzere Türkiye’de bağımsız denetim konusunda 2011 yılına kadarki dönemde dağınık bir yapı oluşmuştur. Bu durum Dünya Bankası tarafından 2005 yılında Türkiye için hazırlanan “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu”nda da belirtilmiştir (660 Sayılı KHK Gerekçesi). Söz konusu raporda bu durumun düzeltilmesi için yasal denetçiler ve denetim firmalarının onaylanması, etik standartların oluşturulması, denetim uygulamalarında iç kalite kontrolü, kalite güvence, sürekli eğitim, disiplin ve tahkikat uygulamalarını düzenleyecek bir “kamu gözetim sisteminin” kurulması gerektiği ifade edilmiştir (Karasu, 2014: 89).

Ayrıca Avrupa Birliği’nde mali denetim uygulamasına “1984 tarihli 84/253/ECC sayılı 8 numaralı Direktif” yön verirken, başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda yaşanan uluslararası skandallar, Avrupa Birliği’ni, bu konularda daha geniş kapsamlı bir düzenleme yapmaya zorlamıştır. AB bu amaçla, “Revize 8 numaralı Direktif” olarak bilinen “2006/43/EC sayılı Direktifi” 29.6.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe koymuş ve üye ülkelere gerekli düzenlemeleri yapabilmeleri için iki yıllık bir geçiş süresi vermiştir. Bu direktifte yer alan hususlardan biri de üye ülkelerin; denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesinden sorumlu mercileri belirlemesi gerektiğidir (660 Sayılı KHK Gerekçesi).

Bakanlar Kurulu hem Türkiye’deki dağınık yapıyı tek çatı altında toplamak hem de AB ile uyum sağlamak amacıyla “6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı”

Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)"nın kurulmasını 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırmıştır. Bu karar 660 sayılı KHK ile "2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete" de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Arıkan, 2011: 7).

660 Sayılı KHK'nın Gerekçenin 1.maddesinde KGK'nın kurulmasının amacı şu şekilde açıklanmaktadır:

"Bağımsız denetim alanındaki dağınık yapı, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan **denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması** ve bir işletme adına aynı dönemde **birden fazla denetim raporu düzenlenmesi** sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetim fonksiyonunu icra edecek bir **yetkili otoritenin olmaması**, bu alandaki uygulamaların sıhhatini de etkilemekte ve kamuoyuna bu konuda yeterince güvence vermemektedir. Bu nedenle, Türkiye'de bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda nihai yetki ve sorumluluğa sahip **bir kuruma ihtiyaç bulunmaktadır.**"

660 sayılı KHK'nın 32. maddesi ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"nun Ek'i olan "Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar-III Sayılı" Cetvel'e 9. sıra eklenmiştir. Bu yeni düzenleme ile özel sektörün finansal denetimi KGK tarafından gerçekleştirilecektir. Böylelikle 660 sayılı KHK ile SPK, BDDK, SDK, EPDK gibi Türkiye'de alanlarında faaliyet gösteren işletmelere denetim yapma yetkisine sahip kuruluşların denetim yetkileri KGK'ya devredilmiştir (KARASU, 2014: 80).

660 sayılı KHK'nın 31. maddesinde "bu Kanun Hükmünde Kararname'de hüküm bulunmayan hallerde 13.01.2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetimle ilgili hükümlerinin uygulanacağı" ifade edilmiştir.

660 sayılı KHK'nın 9. Maddesinde yer alan KGK'nın görev ve yetkileri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Denetim yapacakları belirlemek, yetkilendirmeye ilişkin sınavları yaparak yetkilendirmek, resmi sicile kaydetmek,
- Denetçilerin faaliyetlerini denetlemek, çalışma ve faaliyetlerinde uygunsuzluk belirlenen denetçilere ikazda bulunmak, çalışmalarını askıya almak veya iptal etmek,
- Müttekabilyet esasına göre yabancı şirketler ile ilgili koşulları belirlemek,
- Denetimin bağımsız ve tarafsız yürütülmesini sağlayarak denetim kalitesinin ve denetime olan güvenin artırılmasına yönelik gerekli tedbirleri almak.

1.3.2.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi

Yukarıda açıklandığı üzere 660 Sayılı KHK'nın 9.maddesinde ile KGK'ya Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarını (TDS) yayınlama yetkisi verilmiştir. KGK bu amaçla “bağımsız denetim faaliyetleri, denetçi ve denetim kuruluşlarının seçilmesi ve çalışma şekilleri gibi konularda uygulanacak esaslarla ilgili “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” hazırlamıştır. Yönetmelik 26.12.2012 Tarih 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1.3.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi İle Bağımsız Denetimde Yaşanan Gelişmeler

İlk olarak 2005 yılında oluşturulan ve 2007 yılında revize edilen yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı değerlendirilmek üzere konunun uzmanlarından meydana gelen bir komisyona gönderilmiştir. Uzun bir süre bu komisyon tarafından incelenen son şekli verilen taslak **13 Ocak 2011’de** Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’nda kabul edilmiştir. Yürürlük tarihi “**1 Temmuz 2012**” olmak üzere 6102 sayılı TTK adı ile “**14 Şubat 2011** tarihli Resmi Gazete” de yayınlanmıştır (Karakoç, 2013: 18).

1.3.3.1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim

6102 sayılı TTK ile muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim alanında birçok düzenlemeler yapmıştır. Bağımsız denetim ile ilgili yapılan bu düzenlemeleri aşağıdaki başlıklar altında ele alabiliriz:

- KGK'nın görev ve yetkileri
- Bağımsız denetimin yürütülmesi
- Bağımsız denetime tabi olacak şirketler

1.3.3.1.1. 6102 Sayılı TTK'da KGK'nın Görev ve Yetkileri

6102 sayılı TTK'nın 88.maddesinde KGK'nın görev ve yetkileri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddede KGK'nın asıl görevinin bağımsız denetime tabi olacak şirketler için TMS/TFRS'yi oluşturup yayınlamak olduğu belirtilmektedir. Aynı maddede KGK'nın bağımsız denetime tabi oldukları halde TMS/TFRS kapsamına girmeyen şirketler için de TMS/TFRS'nin cüzleri sayılacak düzenlemeleri yapmakla yetkili olduğu vurgulanmaktadır.

KGK'nın muhasebe standartları oluşturma çalışmalarına tezin 2.bölümünde detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

1.3.3.1.2. 6102 Sayılı TTK'da Bağımsız Denetimin Yürütülmesi

6102 Sayılı TTK'da 397 ilâ 406'ncı maddeler arasında denetlemeye ilişkin hükümler şu başlıklar altında yer almaktadır:

- A. "Genel Hükümler" (md.397)
- B. "Konu ve Kapsam" (md.398)
- C. "Denetçi" (md.399-400)
- D. "İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı" (md.401)
- E. "Denetim Raporu" (md.402)
- F. "Görüş Yazıları" (md.403)
- G. "Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu" (md.404)
- H. "Şirket ile denetçi arasındaki Görüş Ayrılığı" (md.405)
- İ. "Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi" (md.406)

Tezin kapsamı gereğince bu bölümlerde yer alan düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmemiştir.

1.3.3.1.3. 6102 Sayılı TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

Yukarıdaki bölümde yer verildiği şekilde 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde Türkiye'de bağımsız denetime tabi şirketlerin şu şekilde olduğu görülmektedir:

- SPK (SPK mevzuatına tabi şirketler)
- BDDK (bankalar, faktoring ve finansal kiralama şirketleri)
- SDK (Sigorta ve Reasürans Şirketleri)
- EPDK (enerji şirketleri)

Anlaşılabacağı üzere 6102 sayılı TTK öncesinde bağımsız denetim sadece düzenleyici kurumlar tarafından denetlenen sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri kapsamaktaydı. Oysa gelişmiş ülkelerde ve özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir. Türkiye'de ise sadece yukarıda sayılan şirketler bağımsız denetime tabi idi. Bu da Türkiye açısından bağımsız denetim konusundaki bir yetersizliktir. Bu yetersizliği giderebilmek ve bağımsız denetim alanında AB ile uyum sağlayabilmek amacıyla 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetime tabi şirketler konusuna ayrıca önem verilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 19).

Bu amaçla 6102 Sayılı TTK madde 397. madde ile tüm anonim şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. 635. madde ile de limited şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Böylelikle Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu gibi **tüm sermaye şirketleri** denetime tabi tutulmuştur. Ayrıca 6102 sayılı TTK'nın 565'inci maddesinde; "Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler" için "...kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler de kapsam dâhiline alınmıştır (Bozdemir, 2013: 80).

1.3.3.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı Konusunda Yapılan Diğer Düzenlemeler

6102 sayılı TTK yürürlüğe girdikten sonra bazı hükümlerinde değişiklik yapılması gerekli görülmüştür. Özellikle 6102 sayılı TTK'nın ile beraber tüm sermaye şirketlerinin zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili hükümler kamuoyunda çokça eleştirilmiş ve çeşitli kesimlerin tepkilerine neden olmuştur (Bozdemir, 2013: 75). Bu nedenle 6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girdiği süreçte ve sonrasında bu birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeleri iki başlık altında ele alabiliriz:

- 1) Kanun ile yapılan düzenlemeler
- 2) Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile yapılan düzenlemeler

1.3.3.2.1. Kanun İle Yapılan Düzenlemeler

6102 sayılı TTK yürürlüğe girdiği dönemde şu iki kanun ile bağımsız denetimin kapsamında değişiklik yapıldığı görülmektedir:

- 6335 Sayılı Kanun
- 6455 Sayılı Kanun

a. 6335 Sayılı Kanun (30 Haziran 2012)

6102 sayılı TTK'da bağımsız denetimin kapsamı ve benzer konularda yapılan ilk değişiklikler “6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” adı ile “30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı” Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kanunun 18.maddesi ile 6102 sayılı TTK'da ve gerekçesinde yer alan bütün sermaye şirketlerinin denetime tabi olması ile ilgili hükümler değiştirilmiş 6102 Sayılı TTK'nın 397 inci maddenin 4 üncü fıkrası şu şekilde düzenlenmiştir:

“(Ek: 26.6.2012-6335/18 md.) 398 inci madde kapsamında **denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca** belirlenir.” 6335 Sayılı kanun ile yapılan bu

düzenlemeyle birlikte, “tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu” ortadan kalkmıştır.

Bu değişiklikten sonra Bakanlar Kurulu 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesinden aldığı yetki ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı konusunda düzenlemeler yapmaya başlamış ve yaptığı düzenlemeleri “Kurul Kararı” şeklinde yayınlamıştır.

b. 6455 Sayılı Kanun (11 Nisan 2013)

“11 Nisan 2013 tarih ve 28615 sayılı” Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 6455 Sayılı “Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 6102 sayılı TTK'nın şirketlerin bağımsız denetimi ile ilgili hükümlerinde şu değişiklikler yapılmıştır:

6455 Sayılı Kanunun **80.maddesi** ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine şu fıkralar eklenmiştir:

(5) “Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan **anonim şirketler** ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki **kooperatifler** ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre **denetlenir**. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.”

“(6) Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.”

6455 Sayılı Kanunun **82.maddesinde** şu hüküm bulunmaktadır:

“6102 sayılı Kanunun 635. maddesinin birinci fıkrasında yer alan (Anonim ibaresinden önce gelmek üzere 397. maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan) ibaresi eklenmiştir.”

Yukarıdaki hükümler incelendiğinde 80.madde ile tüm **anonim şirketlerin** denetime tabi olma zorunluluğu getirildiği, 82.madde ile yapılan düzenleme ile ise **limited şirketlerin** denetim kapsamından çıkarıldığı anlaşılmaktadır (Bozdemir, 2013: 83)

1.3.3.2.2. Bakanlar Kurulu Kararları İle Yapılan Düzenlemeler

Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketler konusundaki ilk düzenleme 19 Aralık 2012 tarihinde yapılmış, “Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslar” belirlemiştir. Diğer kurul kararları ile bu kurul kararının üzerinde değişiklikler yapıldığı, AB mevzuatına uyum sağlamak amacıyla bağımsız denetimin kapsamının tedrici bir şekilde genişletildiği görülmektedir. 2017 yılı itibariyle bağımsız denetimin kapsamında düzenleme yapılan Bakanlar Kurulu Kararları şu şekildedir:

- 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2014/7149 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

a. 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

19 Aralık 2012 tarihli 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurul Kararı (BKK) “23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı” Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir. 2012/4213 Sayılı BKK’nın 3.maddesinde bağımsız denetime tabi olacak olacak şirketler üç ayrı statüde sınıflandırılmış olup sınıflandırma ölçütleri ekli I ve II sayılı listede sıralanmıştır.

Buna göre:

- I sayılı listedeki şirketler **herhangi bir ölçüt olmadan** bağımsız denetime tabidir.
- II sayılı listede yer alan şirketler listede **belirtilen ölçütler** çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.
- I ve II sayılı liste dışındakiler şirketler ise belirlenen **genel ölçütlerden** en az ikisini sağlamaları durumunda bağımsız denetime tabidirler

Yukarıda belirtilen I ve II sayılı listelerde yer alan şirketler şu şekildedir:

1. Herhangi bir ölçüt olmaksızın bağımsız denetime tabi olacak şirketler (I Sayılı Liste);

1) “SPK”na tabi olan şirketlerden;

| | |
|---------------------------------|---|
| a) Yatırım kuruluşları | f) Merkezi takas kuruluşları |
| b) Kolektif yatırım kuruluşları | g) Veri depolama kuruluşları |
| c) Portföy yönetim şirketleri | ğ) Derecelendirme kuruluşları |
| ç) İpotek finansman kuruluşları | h) Değerleme kuruluşları |
| d) Varlık kiralama şirketleri | ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler. |
| e) Merkezi kiralama şirketleri | |

2) Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

| | |
|---------------------------------|---|
| a) Bankalar | e) Finansman şirketleri |
| b) Derecelendirme kuruluşları | f) Varlık yönetim şirketleri |
| c) Finansal holding şirketleri | g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler |
| ç) Finansal kiralama şirketleri | |
| d) Faktoring şirketleri | |

3) Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerdir.

- 4) İstanbul Altın Borsasına kayıtlı şirketler, kıymetli maden aracı kurumları, Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile uğraşan anonim şirketler,
- 5) Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümlerince kurulan anonim şirketler
- 6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya sağlayıcı şirketler.

2. Özel kriterlere bakılarak ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler (II Sayılı Liste):

Aşağıdaki tabloda yer alan şirketler “tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte **son iki yıllarında** üç kriterlerden ikisini yerine getirmişlerse” bağımsız denetime tabidirler.

Tablo 1: Özel Kriterler İle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

| ŞİRKET TÜRÜ | | AKTİF TOPLAMI | YILLIK NET SATIŞ HASILATI | ÇALIŞAN SAYISI |
|-------------|--|-----------------------|---------------------------|----------------|
| 1 | Sermayesinin %25 ve üzeri Kamu Kurumu niteliğindeki kuruluşlara (sendika, meslek Odası, Vakıf, Kooperatif vb.) ait şirketler | 40 milyon ve üstü TL | 50 milyon ve üstü TL | 125 ve üstü |
| 2 | Yurt Çapında Günlük Gazete Yayınlayan Şirketler | 50 milyon ve üstü TL | 75 milyon ve üstü TL | 175 ve üstü |
| 3 | Elektronik İmza, Elektronik haberleşme ve Bilgi Teknolojisi Şirketleri | 75 milyon ve üstü TL | 100 milyon ve üstü TL | 250 ve üstü |
| 4 | EPDK Düzenlemelerine tabi şirketlerden lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler | 75 milyon ve üstü TL | 100 milyon ve üstü TL | 250 ve üstü |
| 5 | Halka Açık Sayılan Şirketler | 15 milyon ve üstü TL | 20 milyon ve üstü TL | 50 ve üstü |
| 6 | Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun İştirakleri | 150 milyon ve üstü TL | 200 milyon ve üstü | 500 ve üstü |
| 7 | % 50 ve üzeri hissesi Belediyelere Ait Olan Şirketler | 40 milyon ve üstü TL | 50 milyon ve üstü TL | 125 ve üstü |

3. Genel Ölçüler İle Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Yukarıda açıklanan I ve II sayılı listede yer almayan anonim şirketler şu üç ölçütten herhangi ikisini son iki yılda aşmaları durumunda bağımsız denetime tabi olacaklardır:

- a) Aktif toplamı yüz elli **(150)** milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz **(200)** milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı beşyüz **(500)** ve üstü

4.maddede şu açıklamaya yer verilmiştir; “Bu kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır.”

b. 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu ile belirlenen bağımsız denetimin kapsamı “14.03.2014 tarihli 28941 Sayılı Resmi Gazete” de yayınlanan “2014/5973 Sayılı Bakanlar Kararı” tekrar düzenlenmiş, yanında bazı değişiklikler de yapılmıştır. 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklikler şu gibidir:

1. “2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulunun 3. Maddesinin a,b,c bentler şu şekilde değiştirilmiştir

- a) Aktif toplamının :75 milyon TL ve üstünde olması,
- b) Yıllık net satış hasılatının :150 milyon TL ve üstünde olması ve
- c) Çalışan sayısının :250 ve üstünde olması

2. I sayılı listenin 1.sirasına şu bent eklenmiştir: i) “Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler”

3. I sayılı listenin 4.sirasında yer alan “İstanbul Altın Borsasında üye olarak” ibaresi “Borsa İstanbul Piyasalarında” şeklinde değiştirilmiştir.

4. II Sayılı listenin 6.sirasının a,b,c bentleri şu şekilde değiştirilmiştir

- a) Aktif toplamının :75 milyon TL ve üstünde olması,
 b) Yıllık net satış hasılatının :150 milyon TL ve üstünde olması ve
 c) Çalışan sayısının :250 ve üstünde olması

c. 2014/7149 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

“2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” üzerinden fazla zaman geçmeden Bakanlar Kurulu Bağımsız Denetimin Kapsamını belirlemek için yeniden toplanmış alınan 2014/7149 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı “01.02.2015 tarihli 29254 Sayılı Resmi Gazete” de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. “2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” ile bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin ölçüler yeniden belirlenmiş ve 2015 yılı için bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesine devam edilmiştir (Karataş ve Bölükbaş, 2015: 57). 2014/7149 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklikler şu şekildedir:

3.maddenin ve II sıralı listenin 3.,4.,6. sıralarının a, b, c bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir (2014-7149 Sayılı BKK md.1-4):

- a) Aktif toplamının :50 milyon TL ve üstünde olması,
 b) Yıllık net satış hasılatının :200 milyon TL ve üstünde olması ve
 c) Çalışan sayısının :250 ve üstünde olması

d. 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Bağımsız denetimin kapsamına ilişkin son düzenleme “19 Mart 2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazete” de yayınlanan “2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” ile yapılmıştır. 2016/8549 sayılı BKK ile 2012/4213 sayılı BKK’da yapılan değişiklikler şu şekildedir:

- 3.maddenin (**genel kriterler**) (a) ve (b) bentleri:

- a) “Aktif toplamı kırk (**40**) milyon ve üstü Türk Lirası”
 b) “Yıllık net satış hasılatı seksen (**80**) milyon ve üstü Türk Lirası”

Bu BKK ile **II sayılı listede** de şu değişiklikler yapılmıştır:

- 2.sıranın (a) ve (b) bentleri:
 - c) “Aktif toplamı kırk (40) milyon ve üstü Türk Lirası”
 - d) “Yıllık net satış hasılatı seksen (80) milyon ve üstü Türk Lirası”
- 1.ve 7. sıralarının (a) ve (b) bentleri:
 - a) “Aktif toplamı otuz (30) milyon ve üstü Türk Lirası”
 - b) “Yıllık net satış hasılatı altmış (40) milyon ve üstü Türk Lirası”
- 3.4. ve 6.sıralarının (a) ve (b) bentleri:
 - a) “Aktif toplamı otuz (30) milyon ve üstü Türk Lirası”
 - b) “Yıllık net satış hasılatı altmış (60) milyon ve üstü Türk Lirası”

2017 yılı itibariyle bağımsız denetimin kapsamına yönelik yürürlüğe giren Bakanlar Kurulu Kararları ile bağımsız denetime tabi olmanın **genel ölçülerinin** değişimi şu şekilde olmuştur:

Tablo 2: Bağımsız Denetime Tabi Olmanın Genel Ölçülerinin Değişimi

| Düzenleme Yılı | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| ÖLÇÜ | 2012/4213 Sayılı BKK | 2014/5973 Sayılı BKK | 2014/7149 Sayılı BKK | 2016/8549 Sayılı BKK |
| Aktif Toplamı (TL) | 150 milyon ve üstü | 75 milyon ve üstü | 50 milyon ve üstü | 40 milyon ve üstü |
| Yıllık Net Satış Hasılatı (TL) | 200 milyon ve üstü | 150 milyon ve üstü | 100 milyon ve üstü | 80 milyon ve üstü |
| Çalışan Sayısı (Kişi) | 500 ve üstü | 500 ve üstü | 200 ve üstü | 200 ve üstü |

1.4. SON DÜZENLEMELER İLE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

En son 2016/8549 Sayılı son Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklikler ile birlikte bağımsız denetime tabi olan şirketler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

I. Genel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler;

Bunlar I ve II sayılı listede yer almayıp “tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte hangi sektör ve hangi konumda olduğuna bakılmaksızın”:

- | | |
|---------------------------------|-----------------------|
| a) Aktif toplamının | :40 milyon ve üstü TL |
| b) Yıllık net satış hasılatının | :80 milyon ve üstü TL |
| c) Çalışan sayısının | :200 ve üstü |

Bu kriterlerden en az ikisini sağlayan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.

II. “Herhangi bir ölçüte bakılmaksızın bağımsız denetime tabi olacak şirketler (I SAYILI LİSTE);

1) SPK’na tabi olan şirketlerden;

| | |
|----------------------------------|---|
| a) Yatırım kuruluşları | f) Merkezi takas kuruluşları, |
| b) Kolektif yatırım kuruluşları, | g) Veri depolama kuruluşları, |
| c) Portföy yönetim şirketleri, | ğ) Derecelendirme kuruluşları, |
| ç) İpotek finansman kuruluşları, | h) Değerleme kuruluşları, |
| d) Varlık kiralama şirketleri, | ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler. |
| e) Merkezi kiralama şirketleri, | i) Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler |

2) Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

| | |
|---------------------------------|--|
| a) Bankalar | e) Finansman şirketleri |
| b) Derecelendirme kuruluşları | f) Varlık yönetim şirketleri |
| c) Finansal holding şirketleri | g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler. |
| ç) Finansal kiralama şirketleri | |
| d) Faktoring şirketleri | |

3) Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul aracı kurumları piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümlerince kurulan anonim şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya sağlayıcı şirketler.

III. Özel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler (II SAYILI LİSTE);

Aşağıdaki tabloda yer alan sermaye şirketlerinin üç kriterlerden en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.

Tablo 3: Son Düzenlemeler İle Birlikte Özel Kriterlerle Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

| ŞİRKET TÜRÜ | | AKTİF TOPLAMI | YILLIK NET SATIŞ HASILATI | ÇALIŞAN SAYISI |
|-------------|--|----------------------|---------------------------|----------------|
| 1 | Sermayesinin %25 ve üzeri Kamu Kurumu niteliğindeki kuruluşlara (sendika, meslek Odası, Vakıf, Kooperatif vb.) ait şirketler | 30 milyon ve üstü TL | 40 milyon ve üstü TL | 125 ve üstü |
| 2 | Yurt Çapında Günlük Gazete Yayınlayan Şirketler | 40 milyon ve üstü TL | 80 milyon ve üstü TL | 175 ve üstü |
| 3 | Elektronik İmza, Elektronik haberleşme ve Bilgi Teknolojisi Şirketleri | 30 milyon ve üstü TL | 60 milyon ve üstü TL | 250 ve üstü |
| 4 | EPDK Düzenlemelerine tabi şirketlerden lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler | 30 milyon ve üstü TL | 60 milyon ve üstü TL | 250 ve üstü |
| 5 | Halka Açık Sayılan Şirketler | 15 milyon ve üstü TL | 20 milyon ve üstü TL | 50 ve üstü |
| 6 | Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun İştirakleri | 30 milyon ve üstü TL | 60 milyon ve üstü TL | 250 ve üstü |
| 7 | % 50 ve üzeri hissesi Belediyelere Ait Olan Şirketler | 30 milyon ve üstü TL | 40 milyon ve üstü TL | 125 ve üstü |

2. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ HARMONİZASYONU

VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Muhasebe standartları işletmelerin ilgili birimleri tarafından oluşturulan ve ekonomik kararlar vermede dikkate alınacak bilgilerin üretilmesinde ortak bir dilin kullanılmasını sağlayan sistemlerdir. Muhasebede standartların olmaması, her işletmenin kendi belirlediği kural ve esaslara göre muhasebe bilgisi üretmesi anlamına gelir. Bu durumda ise her işletmenin muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve işletme hakkında bilgi edinebilmek için o işletmenin uyguladığı muhasebe sistemlerinin öğrenilmesini gerekecektir (Kieso ve Weygandt, 1992: 3; Dalkılıç, 2008: 25).

Bu sorunun aşılabilmesi için 20. yüzyılın başlamasıyla beraber birçok ülkede muhasebe uygulamaların standartlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapmaya başlamışlardır. Ancak kültür, dil, politika, ekonomi gibi bazı etkenler nedeniyle her ülkenin kendine özgü ulusal bir muhasebe sistemi geliştirdiği görülmüştür (Usul ve Kıymık, 2010: 124).

Ancak her ülkenin kendine özgü ulusal muhasebe standartlarına sahip olması uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını analiz eden yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının değerlendirmelerini güçleştirmektedir (Nolke, 2005: 5). Kredi kuruluşları ve yatırımcılar uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler ile ilgili anlaşılabilir finansal bilgilere ulaşamazlarsa, borç para vermek ve yatırım yapmak istemeyeceklerdir. Ayrıca Avrupa Birliği (AB), “Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması” (NAFTA) gibi çokuluslu kuruluşların ortaya çıkması da uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarını uyumlaştırılması ihtiyacını artıran bir durumdur (Schroeder vd., 2005: 70).

Buna ek olarak birçok ülkede faaliyeti bulunan çokuluslu şirketler de, birbirinden çok farklı ulusal uygulama ve düzenlemelerle karşılaşmakta ve her faaliyet gösterdikleri ülke için, o ülkenin mevzuatına uygun finansal tablo düzenlenmek zorunda kalmaktadırlar (Karapınar, 2000, s.86). Küresel ekonominin

büyümesi, finansal krizlerin bütün ülkelerde etkisini göstermesi, küresel piyasaların oluşması ve bu piyasalara yüksek kalitede bilgi sağlama gerekliliği, sermayenin küresel seviyede verimli kullanılması, şeffaflığın yatırımları çekmesi, sermaye maliyetinin düşmesi gibi nedenler de muhasebenin uluslararası uyumlaştırılmasını gerekli kılmaktadır (Braunbeck, 2010: 3).

Bütün nedenlerden dolayı uluslararası düzeyde muhasebe standartları oluşturmak için çalışmalar başlamıştır (Arpan vd., 1985: 327). Bu çalışmaların amacı muhasebe ve finansal raporlama konusunda uluslararası bir yaklaşım geliştirmek ve tüm kullanıcıların faydası için, muhasebenin dünya çapında uygulanmasını ve geliştirilmesini hedeflemektir (Belkaoui, 1988: 184). Uluslararası düzeyde finansal bilginin sürekliliği ve karşılaştırması amacıyla yapılan standartlaşma faaliyetleri **muhasebe standartlarının harmonizasyonu** olarak tanımlanmaktadır (Williams vd., 2010: 697).

Uluslararası düzeyde muhasebe harmonizasyonunu savunanlar bu sayede sermaye piyasalarının da gelişeceğini düşünmektedirler. Bunun yanında harmonizasyonun zorunlu düzenlemeler ile yapılmasının gerekli olmadığını düşünenler de vardır. Onlara göre uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmeler herhangi bir zorlama olmadan finansal tablolarında gerekli finansal bilgileri açıklayacaklardır. Ayrıca ülkeler arasında öyle kültürel, politik, ekonomik ve hukuki farklılıklar vardır ki muhasebe standartlarının zorunlu hale getirilmesi ile harmonizasyon sağlamak mümkün değildir (Akman, 2009: 3-4).

Muhasebe standartlarının harmonizasyon sürecini ve Türkiye uygulamasını tam olarak anlayabilmek için ilk olarak muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenlerini irdelemek yerinde olacaktır. Bu amaçla bu bölüm şu başlıklara yer verilmiştir:

- Muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenleri
- Uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyon çalışmaları
- Türkiye’de muhasebenin gelişimi ve uluslararası muhasebe standartları ile harmonizasyon çalışmaları

2.1. MUHASEBENİN ÜLKELERE GÖRE FARKLILAŞMASININ NEDENLERİ

Muhasebenin tarihsel süreçteki gelişimini etkileyen ve ülkelere göre farklılaşmasına neden olan birçok faktör olmakla birlikte literatürde en çok üzerinde durulanlar şu şekildedir:

2.1.1. Ekonomik Faktörler

Sanayi çağının başlamasıyla birlikte fiyatlandırmanın doğru yapılabilmesinin ön şartı olan maliyetlerin doğru belirlenmesi konusu önem kazanmıştır. Bu gelişme ise maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki çalışmaların yoğunlaşmasını sağlamıştır (Choi ve Meek, 2005: 48).

Halka açık anonim şirketlerin sayılarının artmasıyla muhasebe küçük aile işletmelerinin kâr ve zararının belirlenmesini amaçlayan dar çerçevedeki bakış açısından uzaklaşarak, mali bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilip yatırımcılara sunulmasını amaçlayan geniş çerçeveli bir bakış açısına yönelmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 170-173).

Adhikari ve Tondkar (1992)'a göre bir ülkenin ekonomik büyüme düzeyi o ülkenin muhasebe sistemi ve uygulamalarının gelişimini pozitif yönde etkilemektedir. Nobes (1998)'e göre de ekonomik gelişmişlik düzeyleri nispeten yüksek olan ülkelerde, ekonomik ve finansal faaliyetlerinin hacmi ve karmaşıklığı gelişmiş bir muhasebe sistemini gerekli kılmaktadır (Dinçer, 2010: 137).

Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin en önemli sorunlarından birisi olan ve “paranın satın alma gücünün sürekli zayıflaması” anlamına gelen **enflasyon** muhasebe sistemlerinin gelişimini etkileyen diğer bir ekonomik etkidir. Çünkü enflasyonist ülkelerde bilânço kalemlerinin enflasyona göre revize edilmesi gerekmektedir. Bu da enflasyonist ülkelerin ekonomilerinin muhasebe sistemlerinin sağlam ekonomilere sahip olan ülkelerin muhasebe sistemlerinden farklılaşmasına neden olmaktadır. Enflasyon muhasebe olarak adlandırılabilen bu uygulama birçok Güney Amerika ülkesinde uygulandığı için literatürde Güney Amerikan muhasebe sistemi olarak nitelendirilmiştir (Nobes, 1998: 174).

2.1.2. Ülkede Uygulanan Ekonomik Sistem

Bir ülkede muhasebenin gelişimi etkileyen diğer bir unsur da ülkede uygulanan ekonomik sistemdir. Ekonomik sistemler şu şekilde dörde ayrılmaktadır (Elitaş vd., 2011: 5):

- **Kapitalist Sistem:** Bireysel refahın elde edilebilmesi için özel sektör girişimlerinin gerektiği ve ekonomi piyasasının serbest bırakılması görüşünü benimsemiştir.
- **Kapitalist-Devletçi Sistem:** Ekonominin gelişiminin desteklenmesi için ekonomik faaliyetlerin özel sektörle birlikte devlet eliyle yürütülmesi ve petrol gibi büyük öneme sahip doğal kaynakların devlet kuruluşlarınca işletilmesi gerekliliği üzerine kurulmuştur.
- **Kapitalist-Sosyalist Sistem:** Halkın sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasında eşitlik ilkesi gereğince sadece özel sektörün değil devletin veya kâr amacı gütmeyen kuruluşların da faaliyette bulunması gerektiği anlayışını üzerine kurulan bir sistemdir.
- **Sosyalist Sistem:** Ekonomik faaliyetlerin tamamının doğrudan veya dolaylı olarak devlet eli ile yürütülmesi gerektiği anlayışını benimseyen sistemdir.

Muhasebe şirketlerin ekonomik faaliyetlerini takip ederek performanslarını ölçen bir sistem olduğu için içinde bulunduğu ekonomik sisteme uyumlu bir yapıda gelişmektedir. Dolayısıyla ekonomik sistemde yaşanan bir değişim muhasebe sistemini de değişime zorlamaktadır (Belkaoui, 1994: 56-57).

Ülkelerin muhasebe uygulamalarının ülkede uygulanan ekonomik sisteme göre farklılaşmasını şu şekilde örnekleyebiliriz:

Kapitalist sistemlerin uygulandığı ülkelere baktığımızda muhasebe sisteminin gelişiminin özel sektör ve muhasebe kuruluşları vasıtasıyla olduğu, devletçi veya sosyalist ekonomik yapının etkin olduğu ülkelerde ise muhasebenin gelişiminin daha çok devlet eli ile olduğu görülmektedir.

Ayrıca sosyalist ülkelerde muhasebe bilgi kullanıcısının yalnızca devlet olduğu ve bu nedenle muhasebe sisteminin, “planlanan üretim kapasitesine ulaşılp ulaşılamadığını” göstermeye yarayan istatistikî bilgiler paketi seviyesine indirildiğini görmekteyiz (Lawrence, 1996: 7). Oysa kapitalist sistemin hâkim olduğu ülkelerde muhasebe mevzuatları muhasebenin sunduğu bilgilere ihtiyaç duyanların çıkarları çerçevesinde değişimlere maruz kalmaktadır. Örneğin son yıllarda muhasebe biliminin temel çalışma konularından birisi olan gerçek değerde yaşanan gelişimler buna somut örnektir (Elitaş vd., 2011: 6).

Bu sistemlerin birbirinden ayrıldığı diğer bir nokta da halkın ifade hürriyeti ve yönetime katılabilme gibi temel hakların tanınmasıdır. Bu anlamda politik baskıların hâkim olduğu, insanların yasa düzenleyicileri seçemediği ve uygulanan yasaları etkileyemediği bir ülkedeki muhasebecilerin, tam ve doğru açıklama ilkesi üzerine bir “muhasebe meslek örgütü” kurabilmeleri ve uygulamaya yön vermeleri oldukça güçtür (Belkaoui, 1994: 55-56).

2.1.3. Hukuk Sistemi

Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişmesinde diğer bir etken de o ülkede geçerli olan hukuk sistemidir. Dünya’da aşağıdaki şekilde dört hukuk sistemi olduğu görülmektedir (Elitaş vd., 2011: 7):

- **Kıta Avrupası Hukuk Sistemi:** Kıta Avrupası söylemiyle “İngiltere hariç tüm Avrupa ülkeleri” kast edilmektedir. Bu hukuk sisteminde; kamu hukuku-özel hukuk ayrımı bulunmakta olup yargı kararları yardımcı hukuk kaynağı olarak görülmektedir.

- **Anglo-Sakson Hukuk Sistemi:** İngiltere’de ortaya çıkan ve İngiliz sömürgelerince de benimsenmiş olan hukuk sistemidir. Bu sistemin en önemli özelliği hukukun kaynağının yazılı kanun, yönetmelik vb.’den ziyade yargı kararlarından oluşmasıdır.

- **İslam Hukuk Sistemi:** İslam dininin esaslarının referans olarak kabul edildiği ve Özel hukuka ilişkin düzenlemeleri ağırlıkta olduğu bir hukuk sistemidir.

- **Sosyalist Hukuk Sistemi:** Bu sistemde hukuk komünizme geçmenin bir aracı olarak görülmüş, devletin ve toplumun çıkarları şahısların çıkarlarından daha üstün tutulmasından dolayı özel hukuk çok fazla gelişmemiştir.

Hukuk-muhasebe etkileşimi noktasındaki en önemli fark Anglo-Sakson hukuk sistemi hariç olmak üzere diğer tüm sistemlerde devletin “kanun koyucu olarak” belirgin bir rol üstlendiği anlaşılmaktadır (Elitaş vd., 2011: 7). Bu nedenle bu ülkelerde muhasebe uygulamaları daha çok yasalar çerçevesinde gelişmiştir. Ancak Anglo-Sakson hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde ise muhasebenin gelişimi daha çok özel kuruluşlar eli ile olmuştur.

Hukuk literatüründe dört farklı hukuk sistemi olmasına rağmen muhasebe literatüründe, hukuk ve muhasebe etkileşimi konusunda bu sistemlerden yalnızca Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson hukuk sistemleri ele alınmıştır. Bunun sonucu olarak dünyada muhasebe sistemleri Anglo-Sakson muhasebe sistemi ve Kıta Avrupa muhasebe sistemi şeklinde ikiye ayrılmıştır (Elitaş vd., 2011: 8).

2.1.4. Ülkelerin Finansman Sistemleri

Bir ülkedeki muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen diğer bir unsur da o ülkedeki finansman sistemidir. Ülkeler finansal yapısına göre ikiye ayrılmaktadır (Elitaş vd., 2011: 9):

Birincisi, İngiltere ve ABD’deki gibi işletmelerin fon ihtiyaçlarını büyük ölçüde özkaynaklardan sağladığı, sermaye piyasalarının güçlü olduğu, borsa tabanlı sistemlerdir. Bu sistemlerde finansal bilgi kullanıcıları yatırımcılar olduğu için muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları **yatırımcıların çıkarlarının** korunmasına yönelik olarak gelişmiştir.

İkincisi, İsviçre, Japonya ve Almanya gibi ülkelerde geçerli olan kredi tabanlı sistemdir. Bu sistemde ise işletmeler finansman ihtiyaçlarını büyük ölçüde bankalardan temin etmektedirler. Bu sistemler kredi verenleri korumayı amaçladığı için muhafazakâr bir yapıdadır. Bu sistemlerde **“ihtiyatlılık”** kavramı muhasebe uygulamalarına yön vermekte, muhtemel zararlara karşı karşılık ayırma konusu

önemsemektedir. Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları karlılıktan ziyade borç ödeyebilme gücünü ön plana çıkarmaktadır (Choi ve Meek, 2005: 49).

Anglo-Sakson hukuk sistemli ülkeler; sermaye piyasaları gelişmiş olduğu için genellikle borsa tabanlı sisteme sahip ülkelerdir. Kıta Avrupa hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde ise fon ihtiyaçları daha çok kredi kuruluşlarından sağlandığı için bu ülkeler kredi tabanlı sisteme sahip ülkeler sayılmaktadırlar. Bu sistemler arasındaki farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz (Elitaş, 2011: 10):

Tablo 4: Dünyadaki Ekonomik Sistemler

| Borsa Tabanlı Sistemler | Kredi Tabanlı Sistemler |
|---|---|
| Halka açık şirketler yaygındır. Hissedar sayısı çoktur. | Şirketler genellikle aile işletmesi şeklindedir. |
| Güçlü sermaye piyasaları (borsalar) | Zayıf sermaye piyasaları |
| İşletme dışından çok sayıda hissedar vardır | Hissedar sayısı azdır ve işletme içindedir |
| Bağımsız denetim önemlidir | Bağımsız denetim önemli değildir |
| Muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere açıklanması önemlidir. | Muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere açıklanması önemli değildir |
| Muhasebe kurallarının oluşumunda vergileme etkili değildir. | Muhasebe kurallarının oluşumunda vergileme etkilidir. |
| Muhasebe uygulamalarında muhafazakârlık hâkim değildir. | Muhasebe uygulamalarında muhafazakârlık hâkimdir. |
| Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi çok fazladır. | Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi daha azdır. |

Yukarıdaki tablo incelendiğinde borsa tabanlı sisteme sahip ülkelere göre gerçeğe uygun finansal raporlamanın kredi tabanlı sisteme sahip ülkelere göre daha önemli olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca sermaye piyasalarının daha erken geliştiği İngiltere ve ABD'deki bağımsız denetim uygulamalarının diğer ülkelere göre daha hızlı geliştiğini de görmekteyiz. Ancak diğer ülkelerin de sermaye piyasalarının gelişmesi ile birlikte kredi tabanlı sistemin zamanla yerini borsa tabanlı sistemlere bırakacağını öngörebiliriz.

2.1.5. Uluslararası İlişkiler

Bir ülkedeki muhasebe sisteminin oluşumunda etkili olan diğer bir etken de o ülkenin uluslararası ilişkileridir. Tarihsel süreçte bir ülkenin geçmişte yaşadığı savaş, işgaller vb. olayların veya kolonisel bağların o ülkedeki muhasebe sisteminin gelişimine de etkisi olmaktadır (Elitaş vd. 2011: 12).

Örneğin; Fransa'nın günümüzde de kullanılan muhasebe sisteminin temeli, 1940'larda Almanya'nın yaptığı işgalle atılmıştır. Benzer şekilde Fransa ve İngiltere gibi sömürgeci ülkelerin sömürgesi konumundaki ülkelerde sömürgeci ülkelerin muhasebe sisteminin uygulandığı görülmektedir (Lawrance, 1996: 8).

Aynı şekilde Japonya'nın muhasebe sisteminin oluşumunda 19. yüzyılın sonlarında Almanya'dan ithal edilen Ticaret Kanunu'nun büyük etkisi olmuştur. Ancak bu muhasebe sisteminin ikinci dünya savaşından sonra ABD'nin Japonya'yı işgal etmesiyle değiştiği görülmektedir. Ancak bu değişim kalıcı olmamış ABD'nin ülkeyi terk etmesinden sonra Japonya eski sisteme dönmüştür (Nobes, 1998, 170; Alexander ve Nobes, 2004, s. 97).

Ayrıca Cooke ve Wallace (1990)'e göre, bir ülkenin ekonomisi ne kadar diğer ülkelere açıksa o ülke o kadar dış baskılara maruz kalmaktadır. Bu tip baskılar özellikle gelişmekte olan ülkeleri muhasebe uygulamalarında uluslararası düzeyde meydana gelen gelişmelere uyum sağlamaya zorlayabilir.

2.1.6. Kültür

Kültür bir ülkedeki muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen en önemli etkenlerden biridir. Nobes (1998)'e göre belli bir kültüre bağlı ülkeler aynı kültürden ülkelerin uyguladığı muhasebe sisteminden esinlenmektedir.

Kültür-muhasebe ilişkisine yönelik yapılan çalışmalardan en önemlilerinden biri Gray (1988)'e aittir. Gray kültürü dört boyutlu bir kavramsal çerçevede ele alarak muhasebe sistemlerinin ülkelere göre nasıl farklılaştığını incelemiştir. Kültürün dört boyutunun muhasebe ile ilişkisi şu şekildedir (Güvemli, 2008: 80-86):

• **Profesyonellik- Statükoculuk:**

Muhasebe uygulamalarında muhasebecilerin etkisinin yazılı kuralların üzerinde olması durumu **profesyonellik**, muhasebecinin katı bir şekilde her durumda mevzuata başvurması **statükoculuk** olarak nitelendirilmektedir. Profesyonellik-statükoculuk bir ülkenin muhasebe mevzuatının oluşturulmasında meslek örgütlerinin mi yoksa devletin mi etkin olduğunu ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe uygulamalarında muhasebecinin yargısının daha etkin olduğu **ABD ve İngiltere'nin profesyonel** bir yapısının olduğu, **Kıta Avrupa'sında ise statükocu** bir yapının bulunduğu görülmektedir.

• **Tekdüzecilik ve Esneklik:**

Kıta Avrupası ülkelerinde muhasebe uygulamalarında bir tekdüzen hesap planının var olduğu ve değerlemede vergi kanunlarının dikkate alındığı görülürken ABD ve İngiltere'de tekdüzen hesap planı olmaksızın oldukça esnek mali raporlar ortaya koyan muhasebe sisteminin olduğu görülmektedir.

• **İyimserlik-Tutuculuk (Muhafazakârlık):**

İyimserlik; muhasebe uygulamalarında zarar oluşturma ihtimali olan konularda risk alabilmeyi, **tutuculuk (muhafazakârlık)** ise belirsizlik halinde daha ölçülü olarak riskten kaçınmayı ifade eder. Muhafazakârlığı benimseyen muhasebeciler, dönem kârının düşmesine neden olmasına rağmen en küçük bir zarar ihtimaline karşılık ayırmaya çalışmaktadırlar. Bu yaklaşımın daha çok kıta Avrupası ülkelerinin muhasebe sistemlerinde benimsendiği görülmektedir.

• **Şeffaflık- Gizlilik:**

Şeffaflık; finansal raporların ve muhasebe bilgilerinin daha fazla açıklanması, **gizlilik** ise bu rapor ve bilgilerin mümkün olduğu kadar az kişi ile paylaşılması anlamına gelmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde muhasebe bilgileri sır gibi görülmektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde ise fon temininde halka açılma yolu benimsendiği için sermaye piyasaları gelişmiştir. Bu piyasalarda ise muhasebe rapor ve bilgileri daha geniş kitlelere sunulmaktadır.

Kültür başlığı altında yer verebileceğimiz diğer bir etken de bir ülkede kullanılan dildir. Abdelsalam ve Weetman (2003) uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanmasında Anglo-Amerikan ülkelerinin etkin olmasının UMS'lerin dilinin İngilizce olmasına ve dolayısıyla Anglo-Amerikan kültüründen etkilenmesine neden olduğunu belirtmişlerdir. Chamisa (2000)'e göre Anglo-Amerikan kültürüne sahip gelişmekte olan ülkelerde UMS'nin daha kolay uygulanabileceği söylenebilir. Bu ülkelerde kültürel yakınlık ve İngilizcenin ortak dil olarak konuşulması nedeniyle uygulama sürecinde oluşacak zorluklar daha kolay çözülebilir (Dinçer, 2010: 137).

2.1.7. Muhasebe Mesleği ve Eğitimi

Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumunda muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi de çok önemli bir yer tutmaktadır. Bazı ülkelerde muhasebenin mesleki yapısı gelişmiş olup muhasebe uygulamaları üzerinde etkileri görülürken, bazı ülkelerde profesyonel muhasebecilik mesleği oldukça yenidir ve muhasebe uygulamalarına esas teşkil eden mevzuatın belirlenmesinde etkileri pek azdır (Elitaş vd., 2011: 14).

Muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyinin yanında meslek mensuplarının alacakları eğitimin kalitesi de muhasebe sistemlerinin oluşumu ve gelişiminde belirleyici olmaktadır. Gernon vd. (1987)'ye göre muhasebe eğitiminin seviyesi ile profesyonel muhasebe mensuplarının yeterliği ile pozitif bir ilişki vardır (Dinçer, 2010: 137). Muhasebe eğitiminin tarihsel süreci incelendiğinde muhasebenin ancak 20. yüzyıl sonrasında eğitim programlarında yer almaya başladığı görülmektedir (Mathews, 2001: 381). Bu da bize muhasebe eğitiminin gelişiminin muhasebe mesleğinin gelişimi ile doğrudan ilişkili olduğunu göstermektedir.

Daha geniş bir açıdan bakıldığında; bir ülkenin vatandaşlarının eğitim seviyesi ile muhasebe eğitimi, muhasebe sistemi ve muhasebe uygulamalarının çıktısını oluşturan mali raporlarının kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. İyi derecede eğitilmiş bir nüfusa sahip ülkelerin muhasebe sistemleri de ileri seviyede olmaktadır (Schoereder vd., 2005: 72).

2.2. DÜNYA'DA MUHASEBE STANDARTLARININ HARMONİZASYONU ÇALIŞMALARI

Bu başlık altında ilk olarak uluslararası muhasebe harmonizasyonu konusunda önemli çalışmalar yürüten IASB (IASC) ve AB'nin yaptığı çalışmalara yer verilmiştir. Sonrasında ise tarihsel süreçte muhasebe uygulamalarının ilk olarak gelişme gösterdiği İngiltere ve ABD gibi önemli ülkelerin muhasebe harmonizasyonu konusunda yapmış olduğu çalışmalar ele alınmıştır.

Uluslararası alanda muhasebe standartlarının harmonizasyonu amacı ile çalışma yapan önemli kuruluşları şu şekilde sıralayabiliriz:

2.2.1. Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları Yapan Uluslararası Kuruluşlar

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

(2001'den itibaren IASB olarak devam etmiştir.)

- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)
- Avrupa Birliği (AB)

2.2.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe standartları konusunda ülkeler arasındaki farklılıkları gidermek, uluslararası düzeyde finansal raporlama açısından birliği sağlanmak için uluslararası muhasebe standartların oluşturulması ve bu amaçla çalışan kuruluşların organize olabilmesi için bir kurula ihtiyaç duyulmuştur.

Bu amaçla kurulan ilk kuruluş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) Almanya'nın Münih kentinde 1977 yılında yapılan XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 farklı ülkenin 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla ortaya çıkmıştır. IFAC bölgesel muhasebe meslek örgütleri ile iş birliği içinde muhasebe mesleğinin; teknik, ahlak ve eğitim

alanlarında çalışmalar yapmıştır (Pekdemir, 1999: 18). IFAC muhasebe standartları geliştirmeye ve finansal raporlamayı dünya düzeyinde güvenli ve kaliteli bir hale getirmek için aşağıdaki kurullar ile çalışmaktadır (Del Valle, 2008: 19).

IFAC, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin oluşturulmasında önemli rol oynamıştır. 1981 yılına gelindiğinde ise uluslararası muhasebe standartları yayınlama konusundan IASC'nin tek yetkili kuruluş olduğunu kabul etmiştir (Çelik, 2013: 33).

2.2.1.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

1983 yılında kurulan IOSCO menkul kıymet sektöründe uluslararası bir standart belirleyici olarak ortaya çıkmıştır. Uluslararası ticaretin ve yatırımların gelişmesi ile uluslararası menkul kıymet işlemlerinin çoğalması, IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartları ile ilgili çalışma yapmasını gerekli hale getirmiştir (Usta, 2007: 40).

Standart geliştirme konusunda IOSCO kendi bazı çalışmalar yapmış olmakla birlikte bu konuda IASC'nin çalışmalarını destekleme kararı almıştır. (Kıracı ve Köse, 2002: 55). 1995 yılında IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet işlemlerinde uygulanacak muhasebe standartları konusunda bir anlaşma yapılmıştır (Aydoğan, 2007: 66). IOSCO 2000 yılında, uluslararası menkul kıymet işlemlerine uygulanmak üzere, IASC tarafından yayınlanan IAS'leri onaylamış, 2005 yılı başından itibaren üye ülkelerin IAS'yi uygulanması konusunda tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005a: 188). IOSCO ve IASC'nin bu çalışmaları muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlu hale gelmesine önemli katkı sağlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 30- 31). Bunun yanında IOSCO, IAS'lere açıklamalar ekleyerek, standartların uygulanması konusunda üyelerine yardımcı olmaya çalışmaktadır (Çelik, 2013: 30).

2.2.1.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

OECD standart oluşturucu bir kuruluş olmayıp çokuluslu şirketlerin finansal raporlama işlemleri ile ilgili çalışmalar yapmıştır. Bunun yanında muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları da

desteklemiştir. OECD, muhasebe konusunda toplantılar düzenlemekte, Avrupa komisyonu vb. kuruluşlarla işbirliği yapmaktadır (Choi vd., 1999: 10).

2.2.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Büyük kısmını Avrupa Birliği ülkelerinin oluşturduğu 29 ülkeden 41 meslek örgütünün katılımı ile 1986 yılında kurulan federasyon Avrupa Birliği'nde muhasebe mesleğini için en üst kurumdur (TÜRMOB, 2004: 2). FEE, AB'ye bağlı tüm kurum ve kuruluşlar nezdinde Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden tek otoriter kuruluş olmak ve ayrıca Avrupa muhasebe mesleğini uluslararası düzeyde temsil edebilen tek kuruluş olmak gibi hedefleri bulunmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda FEE hem IFAC hem de IASB ile yakın ilişkiler sürdürmektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 464). AB'de muhasebe alanında önemli düzenlemeler yapan FEE muhasebe standartlarının uyumlaştırılabilmesi için IASC ile 1989 yılında işbirliği anlaşması yapmıştır (Çelik, 2013: 35).

2.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması ilk olarak 1960'lı yıllarda dile getirilmiştir. Ancak bu faaliyetlerin bir kurum tarafından yürütülmesi konusu ilk kez 1972 yılında Sydney'de düzenlenen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir (Başpınar, 2004: 53).

1973 yılında ise uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla başta ABD ve İngiltere olmak üzere toplam 10 ülkenin muhasebe örgütlerinin imzaladıkları bir anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur (Lemarchand, 2006: 11). IASC'nin merkezi Londra olup yayınladığı standartlar "Uluslararası Muhasebe Standartları" (IAS) adı ile yayınlamaktadır. Bu standartlar ile alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır (Larson ve Chiappetta, 2007: 28).

IASC IAS'ler ile tüm dünyada kolaylıkla anlaşılabilen ve uygulanması zorunlu tutulabilecek tek bir standart seti oluşturarak, uluslararası piyasalarda

işlem yapanların ve kredi kuruluşlarının verecekleri ekonomik kararlarda yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Pacter, 2003: 16-11).

IASC uluslararası standartların oluşumunda çok önemli görevleri yerine getirmiş olmasına rağmen aşağıdaki sebeplerden ötürü yeterli olmadığı için yeni bir yapılanmaya gidilmiştir (Çelik, 2013: 21):

- Politik baskılardan etkilenmesi nedeniyle üyelerinin belli şartlara göre seçilmemesi
- Bağımsız bir onaylama biriminin bulunmaması (Berberoğlu, 2002: 27)
- Üye ülkeler üzerinde yaptırım gücünün olmaması (Üstündağ, 2000: 49)

Bu nedenlerle IASC 2001 yılının Nisan ayında yeniden yapılandırılarak bir üst yapı şeklinde bir vakfa dönüştürülmüştür (Hatipoğlu, 2009: 29). IASC'nin yeni organizasyon yapısı Amerika'da faaliyet gösteren FASB'a benzer bir yapıda oluşturulmuştur (Fletcher, 2002: 16).

IASC Vakfı dört temel bölümden oluşmaktadır:

1. Mütevelli heyeti: Finansal kaynakların sağlanarak vakfın (IASCF) yönetimini yürütmekte olup yapılan çalışmaları izlenmekle görevlidir (Çelik, 2013: 24).

2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB): IASC'nin 2001 yılında vakfa dönüşmesi ile vakıf bünyesinde standart oluşturma görevini IASB yürütmeye başlamıştır. IASB, IASC'nin muhasebe meslek mensuplarının kontrolünde olması eleştirisini dikkate alarak bu durumdan kurtulabilmek için; mali tablo kullanıcıları, akademisyenler gibi muhasebe mesleği dışından da üyeler edinmiştir. Bu üyeler, IASB'ye belli bir grubun ya da coğrafi bölgenin çıkarlarının egemen olmamasından sorumludurlar (Hines, 2007: 7). IASB yeni standartlar oluştururken daha iyi finansal raporlama sağlamak amacıyla dünya genelindeki iyi uygulamaları bir araya getirmeye çalışmaktadır (Küting ve Matthias, 2007: 59).

3. Standart Danışma Konseyi (SAC): IASB'nin gündemi, çalışma programı konusunda görüş oluşturmak ve ilgili kişi ve kuruluşların standartlar konusundaki görüşlerini IASB'ye bildirmekle görevlidir. Bunun yanında standartların uygulanması konusunda gereken denetimleri yaparak kamuoyu açısından yararlı olacak tespitleri IASB'ye bildirir (Mirza ve Ankarath, 2013:7).

4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC): Bu Komite, IASB tarafından yayınlanan standartlarla ilgili farklı görüş ve önerileri değerlendirerek uygulamaya yönelik yorumlar yayınlamakla görevlidir. (Roberts vd., 2005: 18) Bu amaçla IFRIC, IAS/IFRS'lerin uygulanması ve yorumlanması konularında zaman zaman rehber niteliğinde bazı ilkeler yayınlamaktadır (Rolfe, 2006: 106).

IASC ve IASB'nin standart oluşturma süreçlerini iki ayrı bölüm olarak ele almak gerekmektedir. Aşağıda iki kuruluşun yaptığı çalışmalara kısaca yer verilmiştir.

2.2.1.5.1. IASC Tarafından Yapılan Çalışmalar (1973-2001)

IASC'nin kuruluş yılı olan 1973'ten IASB'ye dönüştüğü yıl olan 2001 yılına kadarki dönemde toplam 68 tane taslak ve 41 adet uluslararası muhasebe standardı (IAS) ve yorumlarını yayımlanmıştır. IASC'nin faaliyetleri, üç ayrı dönemde ele alınmaktadır (Uysal, 2006: 93-94):

1.Dönem (1973-1988): IASC Uluslararası Muhasebe Standartları'nı oluşturma sürecini ilk olarak 1974 yılında başlatmış, 1974-1979 arasında 13 Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayımlamıştır (Başoğlu ve Goma, 2002: 2). IASC bütün temel muhasebe konularında ortak standartlar oluşturmaya çalıştığı bu dönemde IAS 1'den IAS 26'ya kadarki standartları hazırlanarak yayımlamıştır (Uluşan, 2005: 14).

2.Dönem (1988-1995): IASC bu dönemde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak için standartlarda yer alan seçenekleri azaltmaya başlamıştır (Uluşan, 2005: 15). Bu çerçevede 1993 yılında 10 standart yeniden

gözden geçirilmiştir. Ayrıca bu dönemde IAS 27'den IAS 32'ye kadar yeni standartlar oluşturulmuştur.

3.Dönem (1995-2000): Bu dönemde 11 standart güncellenmiş ve ayrıca IAS 33 ve 39 standartları yayınlarak, 1999 yılında yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. Böylelikle uluslararası sermaye piyasalarının desteği için gerekli olan standartlar seti tamamlanmıştır.

2.2.1.5.2. IASB Tarafından Yapılan Çalışmalar (2001 ve Sonrası)

2001 yılında IASB'nin standart oluşturma görevini IASC'den devralmasıyla yeni bir dönem başlamıştır. IASB göreve başladığında yerine yenisi konulana kadar IASC tarafından yayınlanan IAS'leri geçerli olarak kabul etmiştir. Ancak mevcut IAS'leri güncel ihtiyaçlara göre revize etmektedir (Parlakkaya, 2004: 124). Bunun yanında ihtiyaç hissedilen muhasebe konularında düzenlemeler yapmak üzere yeni standartlar çıkarmaya devam etmiştir. IASB tarafından çıkarılan yeni standartlar International Financial Reporting Standards (IFRS) adı ile yayınlanmaktadır. Bu standartları hazırlarken ABD'nin US GAAP ile de uyumlu olmasına dikkat etmektedir. Ancak bu durum hazırlanan standartların Anglo-Sakson muhasebe modeline benzemesine neden olduğu için eleştirilmektedir (Şensoy, 2008: 93).

Bu dönemde Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) de IASB tarafından yayınlanan standartların uygulamasına dair açıklayıcı yorumlar yayınlamaktadır. Günümüze kadar IASB ve IFRIC tarafından yapılan faaliyetleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz (Deloitte, 2010: 15-17):

- 2003-- İlk IFRS ve IFRIC yorum taslağı yayınlanmıştır.
- 2004-- IAS 39 revize edilmiştir. IFRS 2,3,4,5,6 ile IFRIC 1,2,3,4,5 yorumları yayınlanmıştır.
- 2005—IAS 39'a yönelik gerçeğe uygun değer seçeneğine kısıtlama getirilmiştir. IFRS 7,8 ile IFRIC 6,7 yorumları yayınlamıştır. IFRIC 3 yorumu kaldırılmıştır.
- 2006—IFRS 8 ile IFRIC 8,9,10,11,12 yorumları yayınlanmıştır.

- 2007---IASB, yayınlanan IAS/IFRS'lerin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için kullanışlı olmadığını tespit etmiş, KOBİ'ler için basitleştirilmiş bir standart seti olan SMES IFRS'yi yayınlamıştır (Poroy ve Sipahi, 2007: 33). KOBİ'ler için oluşturulan bu setin kaynağını ise tam set IFRS'ler oluşturmaktadır (Fidan ve Cinit, 2013: 40). SMES IFRS'nin yayınlanmasının haricinde 2007 yılında 23 IAS de revize edilmiştir.

- 2008—IFRS 1 ve IFRS 3 yayınlanmıştır.
- 2009---SMES (KOBİ) IFRS'nin son şekli yayınlanmıştır.
- 2011—IFRS (10, 11, 12, 13) yayınlanmıştır.²
- 2014 – IFRS (9, 14, 15) yayınlanmıştır.
- 2016 – IFRS 16 yayınlanmıştır.
- 2017 -- IFRS 17 yayınlanmıştır.

2.2.1.6. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği ilk olarak 1957 yılında altılar olarak bilinen Belçika, Fransa, İtalya, Hollanda, Almanya ve Lüksemburg'un aralarında imzaladıkları bir anlaşma ile Avrupa Ekonomik Topluluğu adı ile kurulmuştur. Üye ülkeler arasında ortak bir pazar oluşturulması amacıyla kurulan toplulukta zamanla karşılaştırılabilir bir finansal raporlamaya ihtiyaç duyulmuştur (Lemarchand, 2006: 9-10). Bu amaçla da ülkelerin birbirinden farklı olan muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılması çalışmalarına başlanmıştır. Çünkü AB'ye üye ülkelerin birbirlerine tam entegre olabilmeleri için farklı muhasebe düzenlemelerinin harmonizasyonu gerekmektedir (Nordemann, 1992: 87).

AB muhasebe standartlarının harmonizasyonu amacıyla yaptığı düzenlemeleri yönergeler şeklinde yayınlamıştır. Bu muhasebe direktiflerinin amacı, işletmelerin sunduğu finansal bilgilerin uyumlu ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır (Parlakkaya, 2004: 137).

² 2011 ve sonrası www.ifrs.org adresinden derlenmiştir.

2.2.1.6.1. AB'nin Büyük Şirketler İçin Düzenlediği Muhasebe Direktifleri

AB tarafından muhasebe konularını düzenleyen birçok direktif yayınlanmıştır. Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Direktifler; Avrupa muhasebe hukukunun temelini teşkil etmekte olup birer kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli gelişmelerdir (Çelik, 2011: 8). Söz konusu direktiflerin yayınlandığı yıllar ve amaçları şu şekildedir (Memiş ve Güner, 2011: 151):

Tablo 5: AB Muhasebe Direktifleri

| Tarih | Direktif (Yönerge) | Amaç |
|------------|----------------------------|--|
| 25.07.1978 | Dördüncü Direktif (78/660) | Belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamak |
| 13.07.1983 | Yedinci Direktif (83/349) | Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması |
| 10.04.1984 | Sekizinci Direktif | Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri (AB'de yasal mali denetim) |

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere 4. ve 7.direktifler muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri içerirken, 8.direktif bağımsız denetimdeki mesleki yeterlilik konusunu düzenlemektedir. Bu nedenle bu bölümde 4. Ve 7.direktifler incelenmiş olup 8.direktife yer verilmemiştir.

a. Dördüncü Direktif (78/660)

Değerleme ilkelerine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı Dördüncü Direktifin ilk taslağı 1971'de oluşturulmuştur. Bu taslak büyük ölçüde Alman Şirketler Hukuku'ndan etkilenecek hazırlanmıştır. Bu taslakta değerlendirme ilkeleri oldukça **muhafazakar tutulmuş**, biçimler ise değişmesi zor detaylar çerçevesinde tarif edilmiştir. 1973 yılında İngiltere, Danimarka ve İrlanda'nın üye olmaları bu direktifte değişiklik yapılmasına neden olmuştur. İngiltere ve İrlanda, direktifin Anglo-Sakson kültürü ile çeliştiğini ve bu nedenle gerçek ve adil bir prensibin benimsenmesi gerektiğini ileri sürmüştür (Lemarchand, 2006: 10).

Dördüncü yönergenin önemli zaaflarından biri **ölçüm ve değerlendirme** konularında **çok fazla seçenek** içermesidir. Seçeneklerin varlığı bir anlamda direktifler hazırlanırken her üye ülkenin kabul edebileceği muhasebe standartları yayınlama endişesinden kaynaklanmıştır. Ancak seçeneklerin fazla oluşu direktifin amacına ulaşmasını da engellemiştir. Farklı seçeneklerin oluşu finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliğini ortadan kaldırmıştır. Yayınlanmasından itibaren çeşitli eleştirilere maruz kalan yönerge tam olarak karşılaştırılabilirliği sağlayamamış olsa da üye ülkelerin şirketlerinin finansal tablolarında yer alan farklılıkları önemli düzeyde azaltma başarısına da ulaşmıştır (Doupnik ve Perera, 2007). Temmuz 1978'de yayınlanan Dördüncü Direktif 'in tüm üye ülkelerde Temmuz 1980'den itibaren yasalaşması ve Ocak 1982'den itibaren de yürürlüğe girmesi öngörülmesine rağmen bu süreç 10 yıla kadar uzamıştır (Lemarchand, 2006: 10).

b. Yedinci Direktif (83/349)

Yedinci Direktifin 1976 yılındaki ilk taslağı Alman hukukunun tesiri altında kalarak hazırlanmıştır. **İngiliz-Amerikan** perspektifinin eklendiği 1978'deki ikinci taslak ile Avrupa muhasebe uygulamalarına yeni bir yaklaşım getirilmiş ve **konsolidasyon** esasları düzenlenmiştir. Kıta Avrupası muhasebe uygulamalarında fazla uygulaması olmayan konsolide finansal tabloların düzenlenmesi açısından Yedinci Direktif oldukça önemlidir. Haziran 1983'te kabul edilen Yedinci Direktifin üye ülkelerde 1988 yılında yasalaştırılması ve 1990'da da yürürlüğe girmesi öngörülmüş olmasına rağmen bu sürecin tamamlanması beş yıldan fazla zaman almıştır (Lemarchand, 2006: 10).

Yayımlanan bu direktifler zamanla güncelliklerini yitirmeye başlamıştır. Ayrıca üye ülkeler bu direktifleri uygulamada geç kalmış, uygulasa bile ulusal komisyonları tarafından esnetilerek uygulamaya koymuşlardır. Bunlar ve benzeri sorunlardan dolayı AB, 1990'lı yılların başından itibaren, mevcut direktifleri gözden geçirmek ve Avrupa genelinde muhasebe standardı oluşturabilecek bir kurul kurmak vb. konuları da içeren uyumlaştırma çalışmalarını yürütmektedir. Ayrıca yayımlanan muhasebe standartlarının sadece AB içinde değil, uluslararası boyutta bir uyumunun sağlanmasına yönelik girişimler de başlamıştır (Toroman ve Bayramoğlu, 2006: 459-460).

Avrupa Birliği (AB) muhasebe uygulamalarının uluslararası uyumunu sağlamak için ilk olarak 2002 yılında yayınlanan 1606/2002 Avrupa Komisyonu Tüzüğü ile borsada işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablolarını IASB tarafından yayınlanan IFRS'lere göre hazırlamalarını zorunlu kılmıştır (Karataş ve Bölükbaş, 2015: 40). Konsolide olmayan finansal tablolarının IFRS'lere göre düzenlenmesini ise üye ülkelerin tercihlerine bırakmıştır. IFRS'leri uygulamayan şirketler ise bireysel mali tablolarını hazırlarken 4.direktifi, konsolide finansal tablolarını hazırlarken de 7.direktifi uygulamak zorundadır (Yünlü, 2016: 24).

Avrupa Birliği'nin (AB) yukarıda bahsedilen kararı ile AB'ye bağlı şirketler için IFRS uygulama zorunluluğu getirilmesi muhasebenin uluslararası harmonizasyonu konusunda önemli bir gelişmedir (Hodgdon vd., 2009: 34). AB'nin IFRS'ye uyumunun yararlarından biri de şeffaflığın artırılması ile finansal tablolarda karşılaştırılabilirliğin sağlanması, böylece tek bir sermaye piyasasının gelişiminin kolaylaştırmasıdır (Brown ve Tarca, 2007: 440).

2.2.1.6.2. AB KOBİ Muhasebe Standardı (2013/34/EU)

Dünya'da son yıllarda önemi oldukça artan ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) olarak adlandırılan şirketler için uluslararası raporlama standardı oluşturma çalışmalarına ilk başlayan kuruluş IASB'dir. IASB, KOBİ'ler için uygulaması daha kolay olan ve Tam Set IFRS'den ayrı olarak hazırladığı standartları "International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)" adı ile yayımlanmıştır (Akdoğan, 2015).

Avrupa Birliği (AB) ise finansal raporlama uygulamalarını kolaylaştırmayacağı ve uygulama maliyetlerini azaltmayacağı düşüncesiyle IFRS for SMEs (KOBİ UFRS)'yi uygulamaya almamış kendi ayrı bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir (Demir ve Bahadır, 2014: 15). Haziran 2008'de Avrupa Komisyonu, KOBİ'lerin yüklerin hafifletilmesi amacıyla "**Önce Küçükleri Düşün-Avrupa Küçük İşletmeler Kanunu**" adı ile yeni bir düzenleme yapmıştır (Yünlü, 2016: 24).

KOBİ'lerin uluslararası piyasalarda da işlem yapabilmesi amacıyla 4. Direktif ile 7. Direktif birleştirilip sadeleştirilerek yeni bir muhasebe direktifi oluşturulmuştur. Bu direktif 26 Haziran 2013 tarihinde **2013/34/EU** “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” isimli AB Yönergesi adı ile AB Resmi Gazetesi'nde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Demir ve Bahadır, 2014: 14).

Bunun üzerine IASB de KOBİ UFRS'yi biraz daha basitleştirmek için bir gözden geçirme projesi başlatmıştır. 3 Kasım 2013 tarihinde ise yenilenmiş KOBİ UFRS'nin taslak metnini yayınlamıştır (Demir ve Bahadır, 2014: 15). IASB tarafından KOBİ UFRS'nin revize edilmesi KOBİ'ler için daha uygulanabilir, gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve kaliteli finansal raporlama ilkelerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Yünlü, 2016: 42).

2.2.2. Bazı Ülkelerin Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları

Bu bölümde hem IAS/IFRS'lerin oluşumunda hem de Türkiye'deki muhasebe mevzuatının gelişiminde etkisi olan İngiltere ve ABD'deki muhasebe harmonizasyonu çalışmaları ele alınmıştır.

2.2.2.1. İngiltere'deki Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları

İngiltere muhasebe sisteminin gelişimi etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunların en önemlisinin Anglo-Sakson kültürünün etkisi olduğu söylenebilir. Bu etki İngiltere'nin İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda'dan oluşan Anglo-Sakson ülkelere dahil olmasından kaynaklanmaktadır (Alexander ve Archer, 2000: 539; Yalçın, 2014: 93). Anglo-Sakson hukuk sisteminin yazılı kaynaklardan ziyade yargı içtihatlarının etkisi ile geliştiği gibi, **Anglo-Sakson** muhasebe sisteminin de devletin hazırladığı yazılı kanunlar çerçevesinde değil, meslek kuruluşlarının kontrolünde geliştiği görülmektedir. Bu da İngiltere'de statükocu bir muhasebe kültürü değil **profesyonel** bir muhasebe kültürünün olduğunu göstermektedir.

Kültürün haricinde ekonomik etkenlerin, şirket yapılarının, sermaye piyasalarının gelişmiş olmasının, muhasebecilik mesleğinin erken oluşmasının ve uluslararası ilişkilerin de İngiltere muhasebe sistemini oldukça şekillendirdiği görülmektedir. Tarihsel süreçte İngiltere'de muhasebe mesleğinin gelişimi sanayi

devrimine dayanmakta olup muhasebeye ilişkin ilk düzenlemeler 1844 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu ile yapılmıştır. 1900 yılında yürürlüğe giren bir kanunla da denetim konusunda düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 1947 yılında ise Şirketler Kanununda tekrar değişikliğe gidilmiştir. İngiltere’de muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar 1970 yılına kadar muhasebe meslek mensuplarından oluşan “İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü -The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW” tarafından yürütülmüştür (Başpınar, 2004: 44).

Muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla yapılan ilk ciddi girişim 1970 yılında Muhasebe Standartları Belirleme Komitesinin (Accounting Standarts Steering Committee- ASSC) kurulmasıdır. ASSC 1976 yılında yeniden yapılandırılarak Accounting Standarts Committee (ASC) adını almıştır. Bu kuruluşun oluşturduğu muhasebe standartları 1990 yılına kadar “Statements of Standard Accounting Practice” (**SSAP**) adı ile yayınlanmıştır. (Üstündağ, 2000: 31). SSAP’lar muhasebe alanındaki ilkelerle ilgilenmektedir (Özkan ve Terzi, 2010: 29).

ASSC tarafından yayınlanan bu standartlar istenen ölçüde taleplere karşılık verememiş ve yeni bir standart oluşturma sistemine ihtiyaç hissedilmiştir. Bu nedenle 1989 yılındaki Şirketler Kanunu ile birlikte İngiltere muhasebe standartlarını belirlemek üzere Financial Reporting Council (FRC) kurulmuştur. 1990 yılında ise, FRC’in altında bağımsız bir birim olan Accounting Standards Board (ASB) kurulmuş, standart hazırlama konusunda ASC’nin yerini almıştır (Nobes ve Parker, 2002: 142). ASB’nin çıkardığı standartlar Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards-**FRS**) olarak adlandırılmıştır. Hem **SSAP** hem de **FRS**’ler açıklama ve ölçüm kurallarını içermekte olup; standartların bazıları birbiriyle bağlantılıdır. İngiltere’de finansal raporlamanın SSAP ve FRS’lere uygun olarak yapılması gerekmektedir (Özkan ve Terzi, 2010: 29-30). Bu standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’nı (UK GAAP) oluşturmaktadır (Yalçın, 2014: 97; Hill, 2003: 9).

İngiltere’nin AB üyesi olması AB muhasebe sistemine de uyumlu çalışmalar yapmasını gerekli kılmıştır. AB’nin büyük ölçekli işletmeler için **IFRS**’lerin uygulanmasını benimsemesi ile birlikte İngiltere’de de 2005 yılında halka açık

şirketlerin finansal raporlarının **IFRS**'lere uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Daha küçük ölçekli işletmeler için ise hem uluslararası mevzuata uyumlu hem de yerel mevzuat ile uyumlu finansal raporlama çerçeveleri oluşturulmuştur (Akdoğan, 2015).

Son yapılan düzenlemeler ile birlikte İngiltere'de muhasebe mevzuatının şu şekilde olduğu görülmektedir (Akdoğan, 2015):

Tablo 6: İngiltere Muhasebe Mevzuatı

| | Muhasebe Mevzuatı | Şirketler |
|---|--------------------|-------------------|
| 1 | AB-Uyarlanmış IFRS | AB-KAYİK |
| 2 | FRS 102 | Orta ve Büyük Boy |
| 3 | FRSSE | Küçük Boy |

- KAYİK'ler AB direktifleri ile uyarlanmış IFRS'yi uygulamaktadır.
- FRSSE adlı standart IFRS ile uyumlu UK GAAP'ın basitleştirilmiş bir versiyonu olarak Şirketler Kanununa göre küçük sayılan şirketler 2008'den beri uygulamaktadır.
- 1.1.2015'ten itibaren yürürlüğe giren FRS 102 no.lu standart KOBİ UFRS'nin uyarlanmış hali olup gerek AB mevzuatına gerekse UK GAAP'a uygun hale getirilmek için oldukça değiştirilmiştir. IFRS'yi uygulama zorunluluğu bulunmayan tüm şirketlere yönelik olarak hazırlanan FRS 102 yürürlüğe girmesi ile UK GAAP'ın yerini almıştır. Geçiş tarihinde IFRS'ye uyumlu olacak şekilde, FRS' da mevcut bulunan muhasebe düzeltmelerine izin vermek için birçok değişiklik yapılmıştır (Gürkan, 2016: 53). Uzun vadede FRSSE'nin FRS 102'ye yerini bırakacağı beklenmektedir.

İngiltere'de uygulanan muhasebe ve raporlama sistemi, vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olmaktan ziyade özel sektör finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir (Lawrence, 1996: 171-172). İngiltere'deki muhasebe sisteminin, kamu otoritesinin baskısından oldukça uzak ve tüm kullanıcılara yönelik olmasının temel sebebi gelişmiş bir sermaye piyasası ve muhasebe kültürüne sahip olmasıdır (Büyüktopçu, 2009: 22).

2.2.2.2. ABD’de Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları

Muhasebe standartlarının ABD’de gelişiminde kamu sektörü ile özel sektör uygulamaların farklı olmasının etkisi olmuştur. Bu nedenle Amerikan muhasebe sisteminin kamu-özel sektör karışımı bir sistem olduğu görülmektedir. Önceleri ABD’de muhasebe ilke ve uygulamalarında yaşanan gelişim **muhasebe meslek mensupları ile finansal rapor kullanıcıları** eli ile olmuştur. Ancak, 1929 yılında yaşanan büyük buhrandan sonra devletin bu alana el atması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Başpınar, 2004: 42-43). Bu amaçla yapılan ilk yasal düzenleme 1934 yılında yürürlüğe giren “Sermaye Piyasası Kanunu”dur. Bu kanuna dayanarak Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) devreye girmiş ve yatırımcıların mali tablolar ile kandırılmasının engellenmesine çalışmıştır (Scott, 2006: 2).

1934 Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)’na genel olarak muhasebe alanında denetim ve gözetim fonksiyonu vermiş olup, muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim esaslarının belirlenmesini **özel sektör** kuruluşlarına bırakmıştır. Bunlardan en etkili olanı “Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - American Institute of Certified Public Accountants – AICPA”dır (Çiftçi ve Erserim, 2008:14). ABD’de çağdaş muhasebenin gelişimi aşağıdaki gibi 3 evrede ele alınabilmektedir:

2.2.2.2.1. 1939-1959 - AICPA’nın etkin olduğu Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP)

Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP) AICPA tarafından 1936’da kurulmuş ancak, 1939’da yeniden yapılandırılarak daha açık bir düzenleyici konuma gelmiştir. 1939 öncesinde ABD muhasebe prensiplerine ilişkin olarak muhasebe meslek örgütleri oldukça aktif olmasına rağmen belli bir standarda ulaşılmasında başarısız olmuşlardır. 1938 yılında SEC tarafından şirketlerin kayda alınmasında finansal tablolarının kabul edilip edilmeyeceğine karar verilmesinde uygulanan muhasebe kurallarının önemli bir dayanağa sahip olması ölçüsü getirilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda, SEC tarafından kabul görebilecek bir düzenleyici yapı kurulmaması halinde muhasebe standartları oluşturulması görevinin bir kamu kurumu olan SEC tarafından üstlenileceği görülmüştür. Bu nedenle Ocak 1939’dan itibaren CAP

uygulamaya destek sağlamak amacıyla Accounting Research Bulletins (ARBs) serilerini yayımlamıştır. Ancak ARB'lerin muhasebe uygulamalarında standartlaşmayı sağlama konusundaki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin belli yazılı kurallara bağlanamamış olması CAP'nin ortadan kaldırılmasına neden olmuştur (Sanlı, 2002: 27-32).

2.2.2.2.2. 1959 -1973 - Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) Dönemi

Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principle Board – APB) 1959 yılında AICPA bünyesinde oluşturmuştur. APB'nin talebi üzerine 1960'larda değişik ülkelerdeki muhasebe ilkeleri araştırılmış ve 1965 yılında araştırma sonuçlarına dair bir kitap yayınlamıştır. Bu kitapta Amerikan muhasebe ilkeleri 25 farklı ülkedeki muhasebe ilkeleri ile karşılaştırmış ve farklılıkları ortaya konulmuştur. Bu kitabın yayınlanması ile birlikte standartlaşma çalışmaları hızlanmış ve harmonizasyon süreci de başlamıştır (Baker ve Barbu, 2006: 23-24). Bu çalışma o dönemde dünyada mevcut muhasebe kavram ve ilkelerinin en geniş derlemesi olarak kabul edilmekte olup Fransız Genel Muhasebe Planı'nda ve Alman Şirketler Kanunu'nda yapılan düzenlemelerde de esas alınmıştır (Uçma, 2012: 170).

2.2.2.2.3. 1973 ve Sonrası - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

“Finansal Muhasebe Standartları Kurulu” (FASB) 1973 yılında muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve yayınlamak amacıyla kurulmuştur (Bragg, 2002: 28). FASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)", genel kavramlar "Statements of Concepts" ve standartlara ilişkin yol gösterici açıklamalar "Interpretations" adı ile yayınlamıştır (Şensoy, 2008: 24-25). FASB, yeni ortaya çıkan çeşitli muhasebe sorunlarına çözüm üretmek üzere 1984 yılında “Emerging Issues Task Force” (EITF) isimli bir birim oluşturmuştur (Üstündağ, 2000: 39).

ABD'de FASB tarafından Amerikan muhasebe standartları oluşturulurken aynı dönemde IASB de uluslararası muhasebe standartları (IAS) oluşturma faaliyetlerini yürütmektedir. 2002 yılında FASB ve IASB mevcut finansal raporlama

standartlarını uyumlaştırma konusunda birlikte hareket etmek için Norwalk Mutabakatı'nı imzalamışlardır (Larson ve Street, 2006). 2006 yılında IASB ve FASB arasında imzalanan diğer bir anlaşmaya ile de IASB tarafından yayınlanan IAS ve IFRS'lerin Amerikan Muhasebe Standartlarına yakınsaması projesi yürütülmeye başlanmıştır (Arsoy, 2008: 177).

Bu üç dönemde kuruluşların isimleri değişse bile, muhasebenin gelişimi her zaman Amerikan meslek örgütlerinin eli ile olmuştur. ABD'de muhasebecilik mesleği ve muhasebe ilkeleri tarihsel süreç içinde ekonomik ve toplumsal gelişmelerin doğrultusunda bugünkü düzeyine ulaşmıştır. Örgütlü ve katılımcı bir toplum yapısı içinde muhasebe ilkeleri **yasalarla değil, kişi ve kuruluşların görüş ve önerilerinin** olgunlaştırılmasıyla ortaya çıkmıştır (Güvemli, 2008: 177). Bu anlamda Amerikan muhasebe kültüründe **profesyonelliğin** ön planda olduğu görülmektedir.

Bunun yanında İngiltere ve ABD'nin muhasebe standartları oluşturma sürecindeki ortak noktası; her ikisinde de başlangıçta meslek örgütleri hâkim iken, zamanla bu sistemin değişerek yalnızca muhasebe mesleğini icra eden kişilerin değil, finansal tablo kullanıcıları başta olmak üzere ilgili tüm kesimlerin de katılımının olduğu bir yapıya dönüşmesidir. Ayrıca zamanla yasal yaptırım gücünün de belirginleştiği görülmektedir (Başpınar, 2004: 45).

2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI

Bu bölümde ilk olarak tarihsel süreç içerisinde muhasebenin gelişiminin dönemlerine ve daha sonrasında uluslararası muhasebe standartları ile harmonizasyon çalışmalarına yer verilmiştir.

Güvemli (2001)'e göre Türk tarihindeki batıya dönük uygulamalar etkisini muhasebe sistemi, muhasebe eğitimi ve muhasebe uygulamalarında da göstermiştir. 20. yüzyılın ilk yarısında Fransa ve Almanya uygulamalarının egemenliği sürmüş yüzyılın ikinci yarısında da Amerika uygulamalarına dönüş yaşanmıştır. Ancak Avrupa Birliği üyelik başvurusu "Kıta Avrupası" muhasebe sisteminden

uzaklaşılmasını da sağlamıştır. Ancak bütün bu uğraşlar kopyalama, aktarma biçiminden öteye geçememiştir.

Literatürde Osmanlı'dan günümüze tarihi süreçte Türkiye'deki muhasebe sisteminin gelişiminin genel olarak üç dönem şeklinde ele alındığı görülmektedir:

- 1850-1925 Fransız Etkisinde Kalınan Dönem
- 1926-1960 Alman Etkisinde Kalınan Dönem
- 1960 ve Sonrası- Amerikan Etkisinde Kalınan Dönem

Ancak 1980 sonrasında Türkiye'de neo-liberal politikaların uygulanmaya başlanması hem sermaye piyasalarının hızla gelişmesine hem de bu konudaki yasal düzenlemelerin de hızlanmasına neden olmuştur. Bu dönemde uluslararası muhasebe standartları ile uyum çalışmalarının SPK ve BDDK tarafından yetki alanlarındaki şirketlere yönelik yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle bu başlık altında bu kuruluşların çalışmalarına yer verilmiştir.

Ayrıca Türkiye'de muhasebe uygulamalarında son dönemde yaşanan en önemli gelişmelerden biri de 1994 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin (MSUGT) yayınlanmaya başlamasıdır. Bu nedenle 1994 ve sonrasında yaşanan gelişmeler de ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

Yine 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde uluslararası muhasebe standartları ile harmonizasyon sürecini yürütmek üzere kurul oluşturulduğu görülmektedir. Bu nedenle 1994 sonrasında uluslararası muhasebe standartları ile harmonizasyon çalışmaları da ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

Bu bölümün sonunda ise yapılan son düzenlemeler ile birlikte Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatının durumuna ve şirketlerin hangi mevzuata tabi olduklarına ilişkin açıklamalara ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

2.3.1. 1850-1925 Fransız Etkisinde Kalınan Dönem

Ulusal muhasebe sisteminin gelişimi açısından dönüm noktası olarak sayılabilecek bu dönem Osmanlı'da merdiven kayıt tekniğinin terk edilip çift taraflı kayıt sisteminin tanınmaya başlanması ile birlikte açıklanmaktadır.

Kendine özgü bir devlet muhasebe sistemi bünyesinde kayıt tekniği kullanan Osmanlı'da özellikle batılılaşma hareketleri bu dönemdeki muhasebenin kurumsallaşmasında önemli bir rol oynamıştır (Uçma, 2012: 155).

Osmanlı-Türk tarihinde muhasebeyi etkileyen ilk düzenleme olarak kabul edilen ve tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler ile ilgili düzenlemeler yapan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 84). Bu kanun Cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar uygulamada kalmıştır (Uçma, 2012: 156).

Ayrıca bu dönemde sayıları 200'ü bulan Türk gencinin eğitim için Paris'e gönderildiği görülmektedir. Eğitimlerini tamamlayan gençlerin dönerken yanlarında Fransız muhasebe kitaplarını ve muhasebe öğretisini de getirmeleri Osmanlı-Türk tarihinin bu döneminde muhasebe eğitiminde de Fransız kültürünün etkili olmasına neden olmuştur (Gençoğlu, 2009: 31-31).

2.3.2. 1926-1960 Alman Etkisinde Kalınan Dönem

Bu dönemde muhasebe sisteminin gelişiminde Alman etkisinin olmasının nedeni 1.Dünya Savaşı döneminde Almanya ile olan müttefiklik durumudur (Güvemli, 2003: 137). Türkiye'deki muhasebe sisteminin üzerinde Alman etkisinin kendisini göstermeye başlaması Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1926 yılında yürürlüğe girmesi ile olmuştur (Uçma, 2012: 159)

Bu dönemde devletçilik anlayışı ile birlikte sanayileşme çabalarının yoğunlaşması muhasebe düzenlemelerini de etkilemiştir. Başlangıçta İktisadi Devlet Teşekküllerinin faaliyet alanları çok geniş olmadığı için ulusal anlamda muhasebe uygulamalarına devam edilmiştir. Ancak fabrikaların faaliyet alanlarının genişlemesi muhasebe konusunda yeni düzenlemeleri gerektirmiştir. Bu durumda yine Alman muhasebe uygulamalarına başvurulmuş, Alman Profesörlerden Sachsenberg Türkiye'ye davet edilmiş ve özellikle işletme muhasebe sistemini kurmakla görevlendirilmiştir (DPT Yayını, 1973: 33).

Bu yıllarda belirli bir hesap planına dayalı, sistemli ilk muhasebe uygulaması ise Sümerbank tarafından gerçekleştirilmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 154).

Bu hesap planının oluşturulmasında Alman işletme ekonomisti Eugen Schmalenbach'ın dinamik bilanço teorisi çerçevesinde 1927 yılında sanayi işletmeleri için önerdiği hesap planı örnek alınmıştır (Uçma, 2012: 161-162). 1938 yılında çıkartılan 3460 Sayılı kanun ile bu muhasebe uygulamasının ülkedeki diğer işletmelere de yayıldığı görülmektedir (Hiçşaşmaz, 1970: 61).

İkinci dünya savaşının bittiği dönemde vergi mevzuatının gelişiminde de Alman etkisinin devam ettiği görülmektedir. 1930'ların başında Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Firtz Neumark ve Almanya'da öğrenim gören Hesap Uzmanı Ali Alaybek vergi reformunda aktif rol üstlenmişlerdir. Vergi reformu üzerine çalışmalar 1949 yılında tamamlanmış ve 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bunun yanında 1957 yılında çıkarılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da Alman etkisinin olduğu söylenebilir. Çünkü bu kanun Neumark ile benzer şekilde Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Ernst Hirsch başkanlığında bir komisyon tarafından hazırlanmıştır. Bu kanun ile de özellikle anonim ortaklıkların muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 86).

Bununla birlikte bu dönemde Türkiye'ye gelen Alman bilim adamlarının muhasebe uygulamalarına olduğu kadar muhasebe eğitimine de katkı sağladıkları görülmektedir (Uçma, 2012: 167).

2.3.3. 1960 ve Sonrası- Amerikan Etkisinde Kalınan Dönem

1960 sonrasında Türkiye – ABD arasındaki siyasi ve iktisadi yakınlaşma muhasebe düşüncesinde de kendini göstermiştir. Bununla birlikte bu dönemde Türkiye'nin önce Avrupa Ekonomik Topluluğu sonra da Avrupa Birliği içerisinde yer alan ülkeler ile devam eden ilişkileri Kıta Avrupası muhasebe kültüründen de uzaklaşmamasına neden olmuştur (Güvemli, 2001: 13).

Bu dönemde aşağıdaki kuruluşlar muhasebe uygulamaları alanında çalışmalar yapmış ve çalışmaları sonucunda raporlar hazırlamışlardır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 86-94):

- 1961 – “İktisadi Devlet Teşekkülleri Revizyon Komitesi”
- 1962 – “İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsü”
- 1964 – “İktisadi Devlet Teşekküller Yeniden Düzenleme Komisyonu”
- 1968 – “Devlet Planlama Teşkilatı”

Bu kuruluşların yaptığı tespitlerin ortak noktası muhasebe sisteminin oluşturulmasında **Amerikan muhasebe modelinin** esas alınması gerektiğidir. Bu dönemdeki uygulamalara bakıldığında ise bu görüşün uygulandığı görülmektedir. Örneğin bu dönemde ABD’de Amerika Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) tarafından yayınlanan kitap Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından hazırlanan denetleme rehberinde örnek alınmıştır (DPT,1973: 48).

2.3.4. 1980 Sonrası - Sermaye Piyasalarının Gelişimi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Harmonizasyon Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının gelişiminin 1980’lere kadar muhasebe kuruluşları eli ile değil, yürürlükteki mevzuatların etkisi ile olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedeni, başta vergi mevzuatları olmak üzere yasaların sahip oldukları yaptırım gücüdür (Bayazıtlı, 1991: 157). Bu nedenle 1987 yılına kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüştür (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 577).

1980’lerden sonra dünyada hâkim olmaya başlayan neo-liberalizm Türkiye’de de etkisini göstermiş, devlet özellikli bazı alanlarda piyasadaki düzenleme yetkisini “Düzenleyici Kuruluşlara” bırakmıştır. Bu kurumlardan ikisi olan “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)” ve “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)”nun yetki alanlarındaki işletmeler için muhasebe ile ilgili önemli düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bu bölümde SPK ve BDDK’nın yaptığı çalışmalar ele alınmıştır.

2.3.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun Düzenlemeleri

Sermaye piyasasının güvenli, şeffaf ve kararlı şekilde işlenmesini, tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamak ve denetlemek amacıyla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun kurulan Sermaye

Piyasası Kurulu (SPK) sermaye piyasalarında işlem gören şirketlere yönelik olarak muhasebe ve denetim konularında düzenlemeler yapmıştır. SPK 1981-1989 yılları arasında çeşitli muhasebe konularını düzenlemek için tebliğler yayınlamıştır. 29 Ocak 1989 tarihinde ise seri XI, No. 1 Tebliği ile muhasebe ilke ve standartlarını yayınlamıştır. 18 Şubat 1992 tarihli seri XI No 9 Tebliği ile de SPK'ya tabi şirketlerin IAS/IFRS'ye uygun olarak; mali tablo düzenleme, kamuya açıklama ve bağımsız denetimine ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Ancak ilerleyen yıllarda IAS'de meydana gelen değişiklikler bu tebliğin de yetersiz kalmasına neden olmuştur.

AB'nin üye ülkeleri için 1 Ocak 2005 tarihinden başlayarak IAS/IFRS'yi uygulamaya başlaması ile SPK da yaptığı düzenlemelerin IAS/IFRS ile uyumu konusunda çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmaların sonucu olarak Seri: XI No: 25 sayılı "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartlarına ilişkin Tebliğ" "25290 sayılı 15 Kasım 2003 tarihli" Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.01.2005 tarihi itibarıyla geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğ UMS/UFRS ile tam uyumlu 33 standarttan oluşmaktadır.

SPK, 09.04.2008 tarihinde Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"ni yayımlayarak, Seri XI No 25'i yürürlükten kaldırmıştır. Seri XI No 29 Tebliğinin 5. maddesine göre, işletmeler, AB tarafından kabul edilen haliyle IAS/ IFRS'yi uygulayacaktır. SPK bu kapsamda, AB standartlarına aykırı olmadığı sürece TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'lerin esas alınmasını kabul etmiştir (Ertan, 2011: 18).

2.3.4.2. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun Düzenlemeleri

1990'lı yıllarda yaşanan finansal krizler 1994-1999 yılları arasında 11 bankaya el konulması ile sonuçlanmıştır. Bu durum bankacılık sektörünün denetimine ilişkin problemlerin olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu problemleri ortadan kaldırmak ve bankaların denetimini tek çatı altına toplayabilmek için 1999 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) kurulmuştur (BDDK, 2016: 5).

BDDK'nın bankacılık sektörüne yönelik olarak muhasebe konularında düzenleme yaptığı görülmektedir. BDDK bu düzenlemeleri yaparken AB Direktifleri, Basel-II ve IAS/ IFRS gibi uluslararası standartlara uyumlu olmasına dikkat etmiştir (Ertan, 2009: 17). BDDK bu amaçla ilk olarak IAS ile uyumlu olan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve yanında 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bankalar 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarını bu yönetmelik ve tebliğlere göre hazırlamıştır (Başpınar, 2004, S.52; İbiş ve Özkan, 2006, S.34).

BDDK 1 Kasım 2006'da "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" adı ile yeni bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme ile 2002 yılında yayınlanan yönetmelik yürürlükten kaldırılmış, bazı konular hariç banka muhasebe uygulamalarında TMSK'nın yayınladığı TMS/IFRS'nin esas alınmıştır (Ertan, 2011: 18).

Kendi yetki alanlarında muhasebe konusunda düzenlemeler yapan SPK ve BDDK, 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) faaliyete başlaması ile bağımsız denetimde olduğu gibi muhasebe uygulamaları konusunda da yetkilerini KGK'ya devretmişlerdir.

2.3.5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri 'nin (MSUGT) Yayınlanması ve Tekdüzen Hesap Planının Oluşturulması

Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), bankalar veya sermaye piyasasında işlem gören diğer şirketler için hazırlanan muhasebe düzenlemeleri sınırlı şirket gruplarını kapsamaktadır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 154). 1993 yılına kadar diğer özel sektör işletmeleri muhasebe uygulamalarını Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları çerçevesinde yürütmekte, bütün işletmeler için geçerli olacak bir hesap planı bulunmamaktaydı. Aynı dönemde Türkiye'nin AT (AB) ile üyelik sürecinde bulunması çoğu konuda olduğu gibi muhasebe sistemi konusunda da AB ile uyumlu bir sistemin oluşturulmasını gerekli kılıyordu.

Gerek Türkiye içindeki uygulamalarda tekdüzeni sağlamak gerekse Türkiye muhasebe uygulamalarını AT (AB)'ın muhasebe direktifleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmak için TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı

bünyesinde bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon çalışmalarını “Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Açıklamaları” adı altında toplamış ve tartışmaya açmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde son şekli verilen “Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları” 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’nin mükerrer sayısında “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” adı ile yayınlanmıştır (Akdoğan, 1993: 136). 1 Nolu MSUGT’inde yer alan Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları 01.01.1994 tarihi itibarıyla yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 155). Sonraki yıllardaki yıllarda 2008 yılına kadar 14 tebliğin daha yayınlandığı görülmektedir. Bu tebliğlerin içeriklerine tezin 3.bölümünde değinilmiştir.

Yayınlanan MSUGT’lerin, Kıta modeline yakın olduğu, az da olsa İngiliz – Amerikan modelinden etkilendiği görülmektedir. Bunun nedeni Türkiye’deki sistemde vergi yasalarının hesap çerçevesi üzerinde büyük etkisinin bulunmasıdır. (Güvemli, 2008: 35).

2.3.6. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırma Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe ve raporlamaya ilişkin Vergi Kanunları, Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Sigorta mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde birbirinden farklı hükümler yer almaktadır. Bu düzenleme çeşitliliği uygulama farklılıklarına neden olmakla beraber finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de güçleştirmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı finansal amaçlı raporlamada esas alınmak üzere uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarını oluşturulabilecek bir kuruluşa ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla yapılan çalışmalar şu şekildedir:

2.3.6.1. Türkiye Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulması için atılan ilk adım, 1994’te Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir

Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) desteği ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) oluşturulmasıdır (Yereli, 2014: 29).

Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak için faaliyete başlayan TMUDESK 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 TMS'yi kabul etmiş, bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir. TMUDESK bu standartları yayınlarken, IAS'ler ile uyumlu olmasının yanında Türkiye'deki mevcut uygulamalara ve Türk İşletmelerin yapısına da uygun olmasını göz önünde bulundurmuştur (Yılmaz, 2007: 143).

2003 yılına kadar standart oluşturma faaliyetlerine devam eden TMUDESK bu dönemde toplam 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayınlamıştır (Sevilengül, 2014: 10). Ancak TMUDESK'in yasal bir yaptırım olmadığı için yayınladığı standartların uygulanması konusunda etkili olamamıştır.

2.3.6.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK, Türkiye'de muhasebe standartları oluşturmak amacıyla 15.12. 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı SPK'nın Ek-1'inci maddesine dayanarak TMUDESK'in yerine kurulmuştur. TMSK, 07.03.2002 tarihindeki ilk toplantısı ile faaliyetlerine başlamıştır.

TMSK, "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)" tarafından yayınlanan standartlara tam uyumlu standartlar yayımlayarak uluslararası sisteme tam entegre olmayı amaçlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 33). Bu amaçla TMSK yayınladığı standartların uluslararası düzeyde geçerli sayılması için "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)" ile bir anlaşma imzalamıştır. Anlaşmaya göre IASB tarafından hazırlanan standartlar TMSK tarafından Türkçeye çevrilecek ve bu çeviriler "Türkiye Muhasebe Standartları" adı ile Türk muhasebe mevzuatına dahil olacaktır (Yalkın vd., 2006: 298).

TMSK, IASB tarafından yayınlanan IAS/IFRS'leri çevirirken akademisyen, bağımsız denetçi ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuştur. Bu komisyonlar tarafından yapılan çeviriler ilk olarak ilgili tarafların görüşüne sunulmuştur. Gelen görüş ve öneriler TMSK tarafından değerlendirilerek TMS'lere

son şekli verilmiştir. IAS/IFRS ile birebir uyumun sağlanması için, yapılan Türkçe çevirilerde orijinal IAS/IFRS metinlerdeki paragraf numaraları aynen korunmuştur (Yalkın vd., 2006: 298).

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayınladığı IAS/IFRS ve Yorumlar ile uyumlu olarak şu şekilde üçlü bir şekilde düzenleme yapmıştır:

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS),
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve
- TMS/TFRS Yorumları

2011 yılı itibarıyla görevini KGK'ya devredene kadar TMSK tarafından yapılan çalışmaları kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:

2005 -- "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Tebliği"ni yayınlamıştır.

2006 -- Kavramsal Çerçeve, 6 TFRS, 29 TMS ve 2 TMS taslağını içeren "UFRS ile Uyumlu TMS" adlı kitabı TMSK YAYINLARI-1 olarak yayımlanmıştır

2007 -- Kavramsal Çerçeve, 8 TFRS, 30 TMS, 10 TMS Yorum ve 11 TFRS Yorumu içeren "UFRS ile Uyumlu TMS" adlı kitabı TMSK YAYINLARI-2 olarak yayımlanmıştır.

2008 -- IFRS 3 ve IAS 27'nin çevirileri yapılarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca 2 adet IFRS Yorum'unun çevirisini yapmış, diğer standartlara yönelik güncelleme yapılmıştır.

2009 -- IAS 24, IFRS 1 ve IFRS 9'un çevirisi yapılarak resmi gazetede yayımlanmıştır Ayrıca 5 adet TFRS Yorum'unun çevirisi ve diğer standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları yapılmıştır.

2010 -- IASB tarafından KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun olarak hazırlanan IFRS for SMEs ile uyumlu olarak **KOBİ TFRS** hazırlanmış ve 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.3.6.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Tezin 1.Bölümünde ele alındığı üzere 02 Kasım 2011 tarihli “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. Maddesini” iptal edilerek TMSK kapatılmıştır. Ayrıca diğer tüm kanunlarda bulunan denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili yer alan tüm hükümlerin 660 Sayılı KHK ile aykırılık teşkil eden maddeleri kaldırılarak muhasebe ve denetim alanındaki tek yetkili kuruluş olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

2013 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 88.maddesinde KGK’nun görevleri belirtilmektedir. Bu maddenin 1.bendi ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nı (TMS/IFRS) hazırlama ve yayınlama yetkisi tamamen KGK’ya bırakılmıştır. Aynı maddenin 2.bendine göre de KGK bir yandan Tam Set TMS/IFRS’ler ile ilgili çalışmalar yaparken diğer yandan gerekli gördüğü alanlarda TMS/IFRS’lerin cüz’ü sayılacak ayrı düzenlemeler yapmaya da yetkidir. KGK bu maddeden aldığı yetki ile KOBİ olarak adlandırılan işletmeler ile ilgili standart oluşturma çalışmaları yapmaya da başlamıştır.

Buna göre KGK tarafından yapılan çalışmalar bu bölümde şu başlıklar altında ele alınmıştır:

- Tam Set TMS/IFRS ile ilgili düzenlemeler
- KOBİ’ler için standart oluşturma çalışmaları

2.3.6.3.1. KGK’nın Tam Set TMS/IFRS İle İlgili Düzenlemeleri

KGK faaliyete başladığı 2011 yılından itibaren her yıl mevcut bazı TMS/IFRS’lerde güncelleme yaparken, yeni bazı IFRS’ler de yayınlamıştır. KGK yapmış olduğu güncellemeleri tebliğ adı ile yayımlamakta olup 2012-2015 yılları arasında 1-53 sıra nolu tebliğler yayımlanmıştır. Bazı tebliğler “Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ” adı ile anılmakta olup burada Genel tebliğ olarak ele alınmıştır.

Yayımlanan tebliğlerin yıllara göre dağılımı ve düzenleme yapılan standartlar şu şekildedir:

• **2012 Yılında Yayımlanan Tebliğler**

| | | | | | |
|----------|--------------|----------|--------|----------|---------|
| 1 | Genel Tebliğ | 3 | TFRS 9 | 5 | TFRS 13 |
| 2 | TFRS 9 | 4 | TFRS 7 | | |

• **2013 Yılında Yayımlanan Tebliğler**

| | | | | | |
|----------|---------------|-----------|--------------|-----------|--------------|
| 6 | TFRS Yorum 20 | 9 | TMS 19 | 12 | Genel Tebliğ |
| 7 | TFRS 7 | 10 | TFRS 1 | | |
| 8 | TMS 32 | 11 | Genel Tebliğ | | |

• **2014 Yılında Yayımlanan Tebliğler**

| | | | | | |
|-----------|---------------|-----------|---------|-----------|---------|
| 13 | Genel Tebliğ | 22 | TMS 37 | 31 | TMS 41 |
| 14 | TFRS Yorum 21 | 23 | TFRS 39 | 32 | TMS 1 |
| 15 | TMS 36 | 24 | TFRS 8 | 33 | TMS 17 |
| 16 | TMS 39 | 25 | TMS 16 | 34 | TMS 23 |
| 17 | TFRS 19 | 26 | TMS 24 | 35 | TMS 36 |
| 18 | TFRS 2 | 27 | TMS 38 | 36 | TMS 40 |
| 19 | TFRS 3 | 28 | TFRS 13 | 37 | TFRS 11 |
| 20 | TFRS 9 | 29 | TMS 40 | 38 | TFRS 1 |
| 21 | TMS 9 | 30 | TMS 16 | 39 | TMS 21 |

• **2015 Yılında Yayımlanan Tebliğler**

| | | | | | |
|-----------|---------|-----------|--------|-----------|---------|
| 40 | TMS 1 | 45 | TMS 28 | 50 | TFRS 9 |
| 41 | TFRS 7 | 46 | TFRS 5 | 51 | TFRS 9 |
| 42 | TMS 34 | 47 | TFRS 1 | 52 | TFRS 14 |
| 43 | TFRS 10 | 48 | TMS 19 | 53 | TFRS 1 |
| 44 | TFRS 12 | 49 | TMS 27 | | |

- **2016 yılında yayınlanan tebliğler:**

53. TFRS 15 (1 Ocak 2018 itibariyle yürürlüğe gireceği öngörülmektedir. Bu tarih itibariyle “TMS 18 Hasılat” Standardı ve “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı yürürlükten kalkacaktır.)

- **2017 yılında yayınlanan tebliğler:**

54. TFRS 9 (nihai sürüm yayınlanmıştır)

KGK 2017 yılında son olarak TFRS 16 Kiralamalar Standardının Taslak Metnini kamuoyu görüşüne açmıştır. Bu standardın 01/01/2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesi planlanmaktadır.

2.3.6.3.2. Türkiye’de KOBİ’ler İçin Standart Oluşturma Çalışmaları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)’nin Yürürlüğe Girmesi

Tezin 1.bölümünde detaylı bir şekilde ele alındığı gibi Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan şirketlerin kapsamının zamanla genişlediği ve KOBİ sayılabilecek işletmelerin de denetim kapsamına dahil olduğu görülmektedir. Ancak bağımsız denetime tabi şirketlerin TMS/TFRS uygulama zorunluluğu bulunduğundan denetim kapsamındaki KOBİ’ler de ağır bir standart seti olan TMS/TFRS’yi uygulamak zorunda kalmışlardır. AB ve diğer gelişmiş ülkelerde ise sadece borsada işlem gören şirketlerin IFRS uygulama zorunluluğunun bulunduğu ve borsada işlem görmeyen şirketler için IFRS’lere göre uygulanması daha kolay ve az maliyetli olan muhasebe standartlarının geliştirildiği görülmektedir (Yünlü, 2016: 41).

Türkiye’de bu amaçla KOBİ’ler için ilk standart oluşturma çalışması TMSK tarafından 2010 yılında yapılmıştır. TMSK, IASB tarafından yayınlanan “IFRS for SMEs” ile uyumlu olarak KOBİ TFRS’yi hazırlamış ve 1 Kasım 2010 tarihinde yayımlamıştır. Ancak 6102 Sayılı Yeni TTK’daki tüm ticari işletmelerin TMS/TFRS uygulama zorunluluğu 6335 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile kaldırılmış, muhasebe uygulamalarının VUK hükümlerine göre yürütülmesine karar verilmiştir.

Bundan dolayı, 2013 yılında uygulanmaya başlanmak üzere 2010 yılında kabul gören KOBİ TFRS uygulaması da yürürlükten kalkmıştır (Kaya ve İrtegin, 2017: 107).

Ayrıca KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konulması durumunda şu nedenlerden dolayı uygulamada problemler ile karşılaşılacağı düşünülmüştür (Kaya ve İrtegin, 2017: 107-108):

- Türk vergi mevzuatı ile KOBİ TFRS arasında çelişkilerin çok olması
- KOBİ TFRS'nin genel yaklaşımındaki farklılığın meslek mensupları tarafından anlaşılmasının zor olması

Ancak Türkiye ekonomisinin büyük bölümünü oluşturan KOBİ'lerin uluslararası piyasalara adapte olarak, fon imkanlarından yararlanabilmeleri için uluslararası standartlar ile uyumlu bir finansal raporlama çerçevesine ihtiyaçları vardır. Bu amaçla 2011 yılında TMSK'dan standart oluşturma görevini devralan KGK, KOBİ'ler için hem uluslararası standartlar ile uyumlu hem de ulusal mevzuat ile az çelişkili olacak standart seti oluşturma çalışmalarına başlamıştır. Ancak bu standartlar oluşturuluncaya kadarki süreçte KOBİ sayılabilecek işletmeler için bağımsız denetimde esas alınmak üzere uygulanacak mevzuat konusunda “kurul kararları ile” bazı düzenlemeler yapmıştır.

a. KGK'nın Kurul Kararları İle Yaptığı Düzenlemeler

Hazırlanan KOBİ standartları yürürlüğe girene kadarki dönemde KGK'nın kurul kararları ile yaptığı düzenlemeler şu şekildedir:

- **14.10.2012 tarihli kurul kararı:**

KGK'nın TMS/TFRS uygulama kapsamında yaptığı ilk düzenleme 28470 tarih ve 17.10.2012 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 14.10.2012 tarihli KGK Kurul kararı ile yürürlüğe girmiştir. Bu kurul kararında şu hükümler bulunmaktadır:

1) “660 sayılı KHK'da belirtilen **kamu yararını ilgilendiren kuruluşların**, 6102 sayılı Kanunun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında

sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında **TMS/TFRS’yi uygulamasına**”,

2) “Yukarıdaki **kapsama dâhil olmayanlar** için Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar **yürürlükteki mevzuatın** uygulanmasının devamına, karar verilmiştir.”

Bu karardan anlaşıldığı üzere, Bakanlar Kurulu Kararı’na göre **bağımsız denetime tabi olan şirketler** TMS/TFRS’yi uygulayacaktır. Bu kapsamda olmayan şirketler ise KGK tarafından bir düzenleme yapılana kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayacaklardır (Karataş ve Bölükbaş, 2015: 45). Bu düzenlemeden bağımsız denetime tabi olan KOBİ’lerin de TMS/TFRS uygulama zorunluluklarının bulunduğu anlaşılmaktadır.

- **26.08.2014 tarihli Kurul Kararı**

Bu kurul kararı ile KOBİ’ler TMS/TFRS uygulama zorunluluğundan kurtarılmaya çalışılmıştır. Bu kurul kararında aşağıdaki hükümler bulunmaktadır:

1- “Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında **TMS/TFRS’yi uygulamasına**”,

2- “Ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında **isteğe bağlı olarak** TMS/TFRS’yi uygulayabileceğine”,

3- “Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar **yürürlükteki mevzuatın** uygulanmasının devamına”,

karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere bu kurul kararı ile diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi TMS/TFRS’lerin uygulama kapsamında üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Bu karar, AB’nin küçük işletmelerin uygulamak zorunda oldukları finansal raporlama ilkelerini basitleştirme çalışmaları ile de uyumludur (Yünlü, 2016: 41).

- **23.10.2014 tarihli kurul kararı**

Bu kurul kararı ile 26.08.2014 tarihli kurul kararının 2.maddesi şu şekilde değiştirilerek isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulama tarihinin başlangıcı olarak **01/01/2014** tarihi belirlenmiştir.

- **14.11.2014 tarihli kurul kararı**

Bu kurul kararına göre TMS/TFRS uygulamayan işletmeler **KGK tarafından bir düzenleme yapılmıyaya kadar**, münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında **1 sıra No.lu MSUGT’ni** uygulayacaklardır.

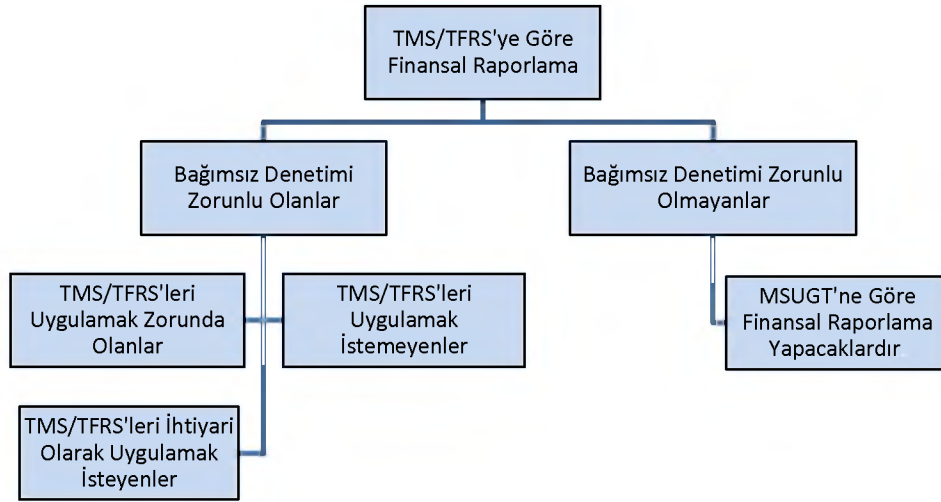
- **29.12.2014 tarihli kurul kararı**

Bu kurul kararı ile TMS/TFRS uygulamayacak şirketlerin 1 nolu MSUGT’ne ek olarak belirlenen **ilave hususları** da dikkate alması gerektiği bildirilmiştir. Kurul kararında 9 adet ilave husus yayınlanmış olup bu ilave hususlar, MSUGT’deki uygulamalara şu yenilikleri getirmektedir:

1. Hazırlanacak mali tablolar ve kriterleri
2. Reeskont işlemleri
3. Amortismanlar
4. Değer Düşüklüğü
5. Kıdem Tazminatı
6. Konsolide Finansal Tablolar
7. İşletme Birleşmeleri
8. Karşılaştırmalı Tablolar
9. TMS ve İlgili Diğer Mevzuat Hükümlerinin Uygulanması

Bütün bu düzenlemelerden sonra KGK 30.03.2015 tarihinde bir basın duyurusu yaparak TMS/TFRS uygulama kapsamına ilişkin açıklık getirmeye çalışmıştır. Bu basın duyurusunda şu açıklamalar yer almaktadır:

Şekil 1: TMS/TFRS'ye Göre Finansal Raporlama



▪ **Bağımsız Denetimi Zorunlu Olmayan Şirketler:**

Bu işletmelerin finansal tabloları, 1994 yılında yürürlüğe giren MSUGT'lerine uygun olarak hazırlanmaya devam edilecektir. Bağımsız denetimi zorunlu olmayan işletmeler isteseler de TMS/TFRS'yi **uygulayamazlar**. Bu işletmeler MSUGT'lerine uymak zorundadırlar.

▪ **Bağımsız Denetimi Zorunlu Olan Şirketler:**

Bu şirketler için üçlü bir ayırım söz konusudur. Duruma göre üç mevzuattan biri kullanılacaktır.

TMS/TFRS'vi Uygulamak Zorunda Olan Şirketler:

26.08.2014 tarihli Kurul Kararı ile belirlenen ve genel olarak KAYİK'lerden oluşan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.

TMS/TFRS'yi İhtiyari Olarak Uygulayan Şirketler:

26.08.2014 tarihli kurul kararı ile belirlenen ve genel olarak KAYİK'lerden oluşan şirketler dışında kalanlar, finansal raporlarını TMS/TFRS'lere uygun olarak **hazırlayabilirler**. Böyle bir durumda, bu şirketlerin ayrıca MSUGT'lerine uyma zorunlulukları yoktur.

TMS/TFRS Uygulamayı Tercih Etmeyen Şirketler:

Bağımsız denetimi zorunlu olup da TMS/TFRS uygulaması tercih etmeyen şirketler, MSUGT'lerini uygulayacaktır. Ancak bu şirketlerin **MSUGT** ile birlikte 29.12.2014 tarihli kurul kararında belirlenen “**ilave hususları**” da dikkate almaları gerekmektedir.

b. YFRÇ Taslağının Hazırlanması

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uyguladığı MSUGT hükümlerinin AB Direktifinin hükümleriyle tam uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu görülmektedir. KGK uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan şirketlerin finansal tablolarında da “doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu” temin etmek ve “AB mevzuatına tam bir uyum” sağlamak üzere yeni bir standart seti oluşturma çalışmalarına başlanmıştır (Yünlü, 2016: 23-24).

Bu çalışmalar kapsamında yeni standart setinin oluşturulmasında hem yerel mevzuat ile hem de uluslararası standartlar ile uyumlu olması için şu kaynaklardan yararlanılmıştır:

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)
- TMS/TFRS ve KOBİ TFRS
- AB 2013/34 nolu muhasebe direktifi
- İngiltere’de KOBİ Standartları (FRS 102) ve diğer AB ülkelerinin finansal raporlama çerçeveleri

Hazırlanan standart setinde KOBİ TFRS temel alınmış olmakla beraber yer yer yukarıda belirtilen diğer düzenlemelerden de yararlandığı için karma bir uygulama olduğu göze çarpmaktadır (Karataş, 2016: 77). Bununla birlikte KOBİ TFRS’de yer alan şu bölümlere yeni standart setinde yer verilmediği görülmektedir (Karataş, 2016: 78):

- Bölüm 1 - Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
- Bölüm 12- Diğer Finansal Araçlar
- Bölüm 22- Borçlar ve Özkaynaklar
- Bölüm 26- Hisse Bazlı Ödemeler
- Bölüm 28- Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Bölüm 33- İlişkili Taraf Açıklamaları
- Bölüm 34- Özellikli Faaliyetler

Söz konusu çalışmalar kapsamında hazırlanan taslak metin 13.11.2015 tarihinde “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı” (YFRÇ) adını alarak kamuoyu ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının görüşüne sunulmuştur.

YFRÇ’nin denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken özellikleri karşılaması amacıyla yapılan çalışmalar belirli süreçler izlenerek yürütülmüştür. Bu sürecin bir parçası olarak akademisyenler, meslek örgütleri temsilcileri, bağımsız denetçiler ile ilgili kamu kurum ve kuruluşların uzmanlarından oluşan bir komisyonu oluşturularak ilgili paydaşların görüşleri alınmıştır. Bu komisyonun değerlendirmeleri sırasında üzerinde tereddüt oluşan ve kamuoyunun da görüşlerine sunulması gerektiği düşünülen bazı konular olmuştur. Bu konular için ayrıca görüş alınmasının faydalı olacağı düşünülmüştür. Bu amaçla KGK görüş istenilen konuları ilan ederek 11.12.2015 tarihine kadar kamuoyu ile ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerini talep etmiş, görüşlerin alınmasının ardından YFRÇ’ye nihai hali verilmiştir.

Yılmaz vd. (2016) yapmış oldukları bir araştırma sonuçlarına göre YFRÇ taslağı muhasebe meslek mensupları tarafından; açık ve sade, finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılayabilecek, AB direktiflerine uyumlu, kolay bilgi edinebilmenin mümkün olabileceğini standartlar olarak değerlendirilmiştir.

c. **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nin Yürürlüğe Girmesi**

Kamuoyu ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının görüşleri alınmak üzere 13.11.2015 tarihinde Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ) adı ile yayınlanan taslak metin gerekli düzenlemeler yapıldığıktan sonra 29 Temmuz 2017 tarih ve 30130 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 56 Sıra nolu tebliğ ile; Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (**BOBİ FRS**) adı ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tebliğde BOBİ FRS’nin amacının “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (TFRS) uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek olduğu” vurgulanmaktadır.

BOBİ FRS’nin uygulama kapsamı konusunda şu şekilde bir ayırım yapıldığı görülmektedir:

- **Büyük İşletmeler**

Tebliğin 6.maddesinde yer alan “aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde **büyük işletme** olarak” kabul edilmektedir:

- a) Aktif toplamı **75 milyon** ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı **150 milyon** ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı **250** ve üstü.

“Ortalama çalışan sayısının hesabında Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile 12/3/2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar dikkate alınmaktadır.”

- **Orta Boy İşletmeler**

Büyük işletme ölçütlerinin altında olup da bağımsız denetime tabi olan şirketler ise Orta Boy İşletme sayılmaktadır. Başka bir deyişle, Aktif tutarı 40.000 TL-75.000 TL arasında, Net Satışları 80.000 TL-150.000 TL arasında, çalışan sayısı 200- 250 kişi arasında olan şirketler Orta Boy İşletme sayılmaktadır.³

2.3.7. Türkiye’de Muhasebe Mevzuatının Mevcut Durumu Ve Şirketlerin Tabi Oldukları Muhasebe Mevzuatları

Son yapılan düzenlemelerden sonra Türkiye’de yürürlükte olan muhasebe mevzuatının şu şekilde olduğu görülmektedir:

- Bağımsız Denetime Tabi olmayanlar İçin
 - MSUGT - VUK
- Bağımsız Denetime Tabi Olanlar İçin
 - Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)
 - Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)

Buna göre Türkiye’de bağımsız denetime tabi olmayan şirketler MSUGT-VUK çerçevesinde muhasebe uygulamaları yapacaklardır. Bağımsız denetime tabi olan şirketler tabi olacakları mevzuat ise şu şekildedir:

❖ TMS/TFRS Uygulamak Zorunda Olanlar:

26.08.2014 tarihli ve 26 sayılı Kurul Kararı Eki Listede yer alan ve genel olarak KAYİK’lerden oluşan şirketler, “1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını” TMS/TFRS’ye uygun olarak hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.

³ http://www.erturkymm.com.tr/duyurular_63-bagimsiz-denetim-bobi-frs-duyurusu_550.html (Erişim tarihi 17/10/2017)

Bu listede yar alan şirketler şunlardır:

1) 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre **SPK'nın** düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Yatırım kuruluşları,

c) Kolektif yatırım kuruluşları,

d) Portföy yönetim şirketleri,

e) İpotek finansmanı kuruluşları,

f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

g) Varlık kiralama şirketleri,

h) Merkezî takas kuruluşları,

i) Merkezî saklama kuruluşları,

j) Veri depolama kuruluşları,

k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında **halka açık sayılan şirketlerden** aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

➤ Aktif toplamı **15 milyon ve üstü Türk Lirası**.

➤ Yıllık net satış hasılatı **20 ve üstü Türk Lirası**.

➤ Çalışan sayısı **50 ve üstü**.

2) “19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre **BDDK'nın** düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden”;

a) Bankalar,

b) Finansal kiralama şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Finansman şirketleri,

e) Varlık yönetim şirketleri,

f) Derecelendirme kuruluşları,

g) Finansal holding şirketleri,

- h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,
- i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) “3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.”

4) “Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.”

❖ **BOBİ FRS’yi Uygulayacak Şirketler:**

Bağımsız denetime tabi olup yukarıda sayılan TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan şirketler BOBİ FRS’yi uygulamak zorundadır.

Bu şirketlerden “aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde” BOBİ FRS açısından **büyük işletme** sayılmakta olup, büyük işletmeler için belirlenen ek yükümlülüklerle de tabidirler:

- a) Aktif toplamı **75 milyon** ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı **150 milyon** ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı **250** ve üstü.

Bu sınırların altında kalıp, bağımsız denetime dâhil olan işletmeler ise orta büyüklükte işletmeler sayıldığı için BOBİ FRS uygulamakla beraber büyük işletmeler için belirlenen yükümlülüklerle tabi değildirler (Gücenme Gençoğlu, 2017: 2).

Aşağıdaki tabloda 2018 yılı başı itibariyle BOBİ FRS uygulama sınırları yer almaktadır:

Tablo 7: BOBİ FRS Uygulama Sınırları

| Ölçütler | Bağımsız Denetime Tabi Olma Sınırı | BOBİ FRS UYGULAYACAKLAR | |
|--------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|--------------------|
| | | Orta Büyüklükteki Şirketler | Büyük Şirketler |
| Aktif Toplamı (TL) | 40 milyon ve üstü | 40-75 milyon | 75 milyon ve üstü |
| Yıllık Net Satış Hasılatı (TL) | 80 milyon ve üstü | 80-150 milyon | 150 milyon ve üstü |
| Çalışan Sayısı (Kişi) | 200 ve üstü | 200-250 kişi | 250 ve üstü |

Son yıllardaki gelişmeler göz önüne alındığında bağımsız denetimin kapsamının sürekli genişletildiği ve daha çok şirketin bu kapsama alındığı görülmektedir. İleriki yıllarda bu kapsamın daha da genişletileceği anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda da BOBİ FRS kapsamında olmayıp bağımsız denetim kapsamına dahil olacak diğer şirketler için de KGK tarafından yeni ve daha dar kapsamlı düzenlemelerin yapılacağı öngörülebilir.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ GÜNCEL MUHASEBE MEVZUATLARININ ÇEŞİTLİ AÇILARDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Tezin 2.bölümünde ayrıntılı bir şekilde ele alındığı gibi son yapılan düzenlemelerle Türkiye'de geçerli olan üç farklı muhasebe mevzuatı bulunmaktadır. Bunlardan ikisi bağımsız denetime tabi olan şirketlerin uygulamak zorunda oldukları TMS/TFRS ve BOBİ FRS, diğeri ise bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin tabi oldukları MSUGT-VUK'dur.

Bu bölümde Türkiye'deki mevcut bu üç muhasebe mevzuatı aşağıdaki başlıklar çerçevesinde karşılaştırılmıştır:

- Etkilenen Kültür ve Esas Alınan Yaklaşım
- Yapısal Özellikler
- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikaları
- Düzenlenecek Finansal Tablolar
- Değerleme İlkeleri

Değerleme ilkeleri bu bölümde genel olarak ele alınmış olup, tezin 4.bölümünde bilanço kalemlerinin denetimi çerçevesinde detaylı olarak karşılaştırılmıştır.

3.1. MEVZUATLARIN ETKİLENDİĞİ KÜLTÜR VE YAKLAŞIM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkelerin muhasebe uygulamalarının gelişimini etkileyen en önemli faktörlerden biri ait olduğu muhasebe kültürüdür. Tezin ikinci bölümünde detaylı bir şekilde ele alındığı üzere Osmanlı İmparatorluğu'nun kendine has bir muhasebe sistemi olmasına rağmen İmparatorluğun son dönemlerinde başlayan batılılaşma hareketleri ile birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da batı kültüründen etkilenildiği görülmektedir. Bu durum Cumhuriyetin kurulması ile de devam etmiş, muhasebe sistemi Türkiye'nin en çok ilişkili olduğu ülkelerden etkilenmiştir.

Yine ikinci bölümün başında detaylı bir şekilde ele alındığı gibi Dünya’da Anglo-Sakson⁴, Kıta Avrupası, Sosyalist ve Güney Amerika muhasebe kültürleri bulunmaktadır. Türkiye’de muhasebenin başlangıçta Kıta Avrupa’sı kültüründen, daha sonra da Anglo-Sakson kültüründen etkilendiği görülmektedir. Ayrıca Türkiye’nin Güney Amerika Ülkeleri gibi gelişmekte olan bir ülke olması ve yüksek enflasyon ile mücadele etmesi, Güney Amerika Ülkelerinin muhasebe kültüründe olduğu gibi enflasyon muhasebesi uygulamalarına yer verilmesine neden olmuştur.

Kültür haricinde dünyada muhasebe sistemleri bir de esas alınan yaklaşıma göre gruplandırılmıştır. Buna göre muhasebe sistemleri; alternatif uygulamaların çok olduğu ve seçimin uygulamacıya bırakıldığı **ilke bazlı** muhasebe sistemleri ve alternatifin çok az olduğu veya hiç olmadığı, uygulama ilkelerinin kural koyucu tarafından belirlendiği **kural bazlı** muhasebe sistemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bu bölümde Türkiye’deki mevcut muhasebe mevzuatları etkilenilen kültür ve esas alınan yaklaşım çerçevesinde karşılaştırılmıştır.

3.1.1. MSUGT-VUK’un Etkilendiği Kültür ve Esas Alınan Yaklaşım

Türkiye’de de birçok ülkede olduğu gibi muhasebe uygulamalarının gelişimi vergi kanunları ve özellikle Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde olmuştur. Bu kanunların hazırlanmasında bir **Kıta Avrupa’sı** ülkesi olan Almanya’nın bilim adamlarının aktif rol oynadığı düşünülürse Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişiminin başlangıcında Kıta Avrupası muhasebe kültürünün etkili olduğu söylenebilir. Benimsenen yaklaşım açısından bakıldığında vergi kanunlarının uygulama kolaylığı açısından yoruma kapalı olarak oluşturulan yazılı kaynaklar olduğu görülmektedir. Buna göre VUK’un da **kural bazlı** olduğu düşünülebilir.

1992 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’i oluşturulurken büyük ölçüde ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nden (US GAAP) yararlanıldığı biraz da Kıta Avrupa’sı ülkelerinde etkilendiği görülmektedir. Literatürde US GAAP “kural bazlı” standartlardan kabul edildiği için MSUGT’lerinin de **kural bazlı** olduğu söylenebilir.

⁴ Bazı kaynaklarda Anglo-Amerikan olarak da yer aldığı görülmektedir.

MSUGT-VUK'un kültürel yapısı incelendiğinde aşağıdaki tespitleri yapmak mümkündür:

- MSUGT'leri incelendiğinde muhasebe sisteminin "açıklama" ya ilişkin düzenlemelerinin yapıldığı, değerlendirme ilkeleri konusunda ise VUK hükümlerinin uygulanmaya devam edildiği görülmektedir. VUK tamamen Kıta Avrupa'sı kültürünü yansıtırken, MSUGT'leri ise Anglo-Sakson kültürü ile Kıta Avrupa'sı kültürünün bir **karışımı** şeklindedir.

- MSUGT'lerinin devlet eliyle (Maliye Bakanlığı) düzenlenmiş olması kültürel olarak profesyonellikten ziyade **statükocu** bir anlayışın ürünü olduğunu göstermektedir. MSUGT'lerinin VUK'dan bağımsız olarak uygulanamaması da bu durumu güçlendirmektedir.

- MSUGT'lerinin içeriğinde bir tekdüzen hesap planının yer alması kültürel anlamda Kıta Avrupa'sı ülkelerinin "**tekdüzecilik**" anlayışının benimsendiğini göstermektedir.

- MSUGT'lerinde ihtiyatlılık kavramına önem verilmesi Kıta Avrupa'sı kültüründe olduğu gibi **tutucu (muhafazakâr)** bir anlayışın seçildiğini göstermektedir. Bunun bir mecburiyet olduğu söylenebilir. Çünkü MSUGT'lerinin uygulandığı dönemde Türkiye'de sermaye piyasasının gelişmemiş olduğu ve şirketlerin büyük çoğunluğunun fon ihtiyaçlarını kredi kuruluşlarından sağladığı görülmektedir. Kredi kuruluşları ise "ihtiyatlılık" ilkesinin uygulandığı muhafazakar bir finansal raporlama istemektedirler.

- MSUGT'leri ile Anglo-Sakson kültüründe olduğu gibi **şeffaflık (gerçeğe uygunluk)** sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak 1994 yılından bu yana Türkiye'de gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yerleşmemiş olması **vergi temelli** anlayıştan kaynaklanmaktadır. Muhasebe ile ilgili düzenlemelerin VUK çerçevesinde tebliğlerle yönlendirilmiş olması, uygulayıcı ve öğreticilerde **vergi için muhasebe** anlayışının gelişmesine neden olmuş, tebliğin temel amacı gözden kaçırılmıştır. Vergi ağırlıklı uygulanan muhasebenin sonucu olarak işletmelerin finansal tabloları gerçek durumu yansıtmaktan uzak kalmaktadır (Sürmen ve Daştan, 2006: 22).

3.1.2. TMS/IFRS'nin Etkilendiği Kültür ve Yaklaşım

TMS/IFRS'ler IAS/IFRS'nin Türkçe'ye çevrilmiş halidir. Bu nedenle TMS/IFRS'lerin hazırlanma sürecinde Türkiye'nin bir etkisi olmamıştır. IAS/IFRS'lerin hazırlanma sürecine baktığımızda ise Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa'sı kültürüne mensup birçok ülkenin yer aldığını görmekteyiz. Ancak bu ülkeler arasında İngiltere ve ABD'nin daha etkin rol aldığı ve IAS/IFRS'lerin yazım dilinin İngilizce olduğu nazara alındığında IAS/IFRS'lerin Anglo-Sakson kültüründen daha çok etkilendiği söylenebilir. Bu durumu şu şekilde örneklendirebiliriz:

- IAS/IFRS Anglo-Sakson ülkeleri olan İngiltere ve ABD'de olduğu gibi bağımsız muhasebe kuruluşları eli ile oluşturulmuş, devletler tarafından hazırlanmamıştır. Dolayısıyla **profesyonel** bir muhasebe kültürünün ürünüdür.
- IAS/IFRS'lerin içerisinde bir hesap planının yer almaması Kıta Avrupa'sı ülkelerinde olduğu gibi tekdüzeciliğin benimsenmeyip **esnekliğin** benimsendiğini göstermektedir.
- Sermaye piyasası (borsa) tabanlı bir finansal sisteme yönelik hazırlandığı için muhafazakârlık esas alınmamış ihtiyatlılık ilkesine yer verilmemiştir. Bu da **iyimserliğin** benimsendiğini göstermektedir.
- Devletlerden ziyade sermaye piyasasındaki finansal tablo kullanıcılarına yönelik hazırlandığı için **şeffaflık** ön planda tutulmuş, bunu sağlayabilmek için de gerçeğe uygun değer uygulamalarına önem verilmiştir.

Benimsenen yaklaşım açısından baktığımızda IAS/IFRS'lerin dolayısıyla da TMS/IFRS'lerin **ilke bazlı** hazırlanan standartlar olduğunu görmekteyiz (Dinç, 2015: 37). İlke bazlı yaklaşımda ön plana çıkan olgu ise **gerçeğe uygun** sunumdur. TMS/IFRS'nin yürürlüğe girmesiyle **gerçeğe uygun muhasebe** beklentisi yükselmiştir. Bağımsız denetim uygulamalarında gerçeğe uygunluk aranması bu beklentiyi artıran bir etkidir (Dinç ve Atasel, 2016: 279).

3.1.3. BOBİ FRS'nin Etkilendiği Kültür ve Yaklaşım

BOBİ FRS'nin hazırlanma sürecinde aşağıdaki kaynaklardan yararlanıldığı görülmektedir:

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)
- TMS/TFRS ve KOBİ TFRS
- AB 2013/34 nolu muhasebe direktifi
- İngiltere'de KOBİ Standartları (FRS 102) ve diğer AB ülkelerinin finansal raporlama çerçeveleri

BOBİ FRS hazırlanırken KOBİ TFRS'nin ana şablon olarak seçildiği, bunun yanında diğer mevzuatlardan yararlanılarak hem AB uygulamaları ile hem de yerel mevzuat ile uyumlu olmasına çalışıldığı görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında BOBİ FRS'nin Anglo-Sakson kültürü ile Kıta Avrupası kültürünün tam bir karışımı olduğunu söyleyebiliriz. BOBİ FRS'in etkilendiği kültür ile ilgili şunları söyleyebiliriz:

- BOBİ FRS bir kamu kuruluşu olan KGK tarafından hazırlanmıştır. Ancak KGK'nın her ne kadar bir kamu kuruluşu olsa da özerk bir yapıda olmasından dolayı BOBİ FRS'nin Anglo-Sakson kültüründeki gibi **profesyonel** bir muhasebe anlayışının ürünü olduğunu söyleyebiliriz.

- TMS/TFRS'lerde olduğu gibi BOBİ FRS ile de bir hesap planının sunulmamış olması Anglo-Sakson kültüründeki gibi **esnekliğin** benimsendiğini göstermektedir.

- TMS/TFRS'de yer almayan ihtiyatlılık ilkesine BOBİ FRS'de yer verilmiş olması MSUGT'lerinde olan **muhafazakar** anlayışın benimsendiğini göstermektedir. Bu anlayış sermaye piyasaları tam olarak gelişmeyip şirketlerin fon ihtiyaçlarını kredi kuruluşlarından sağladığı Kıta Avrupası ülkelerinin anlayışıdır. Buna göre Türkiye'de sermaye piyasalarının tam olarak gelişmediği için BOBİ FRS'yi uygulayacak şirketlerin TMS/TFRS'yi uygulayan şirketler kadar sermaye

piyasalarının imkânlarından yararlanamayacağı bu nedenle fon ihtiyaçlarını yine kredi kuruluşlarından temin edeceklerinin öngörülmesi olduğu düşünülebilir.

- BOBİ FRS’de **gerçeğe uygun değer** uygulamalarına yer verilmesi TMS/TFRS’de olduğu gibi şeffaflığın benimsendiğini göstermektedir.

Benimsenen yaklaşım açısından baktığımızda yararlanan kaynakların bazılarının **ilke bazlı**, bazılarının ise **kural bazlı** olmasından dolayı BOBİ FRS’de iki yaklaşımın da izleri görülmektedir. Temelde TMS/TFRS gibi ilke bazlı olarak hazırlanmıştır. Ancak bazı uygulamalarda uygulama kolaylığı için kurallar konulmuştur. Örneğin: Şerefiyeler TMS/TFRS uyarınca itfa edilmeyip değer düşüklüğü testine tabi tutulurken BOBİ FRS’ye göre 5-10 yıl süre ile itfa edilmektedir. MSUGT’lerinde 5 yıl olan bu uygulamanın AB 2013/34 ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Bunun yanında BOBİ FRS’de yapılan düzenlemelerin çoğu tam set TMS ve TFRS’ye uygun olmakta birlikte bir taraftan MSUGT-VUK’daki esasların da devam ettirildiği görülmektedir (Özerhan, 2016: 334). Buradan anlaşıldığı üzere BOBİ FRS referans aldığı yerel muhasebe mevzuatı (MSUGT-VUK) gibi vergi için muhasebe anlayışından kurtulamamıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 279).

3.2. MEVZUATLARIN GENEL YAPISININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türkiye’deki güncel muhasebe mevzuatları; genel özellikleri, içerikleri, yer verilen bölümler vb. açısından karşılaştırılmıştır.

3.2.1. MSUGT-VUK’un Genel Yapısı

Türkiyede muhasebe uygulamalarına ilişkin ilk düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer almıştır. Muhasebe konusundaki en kapsamlı çalışma ise 1992 yılında 213 sayılı VUK’in mükerrer 175. ve 257. maddelerine dayanılarak hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile Maliye Bakanlığı tarafından yapılmıştır. İlk olarak 1 Sıra Nolu tebliğ yayınlanmış daha sonra yayınlanan tebliğler ile 1 sıra nolu tebliğde düzenlemeler yapılmıştır. Ancak 1

nolu MSUGT'nin ilkesel olarak hazırlandığı değerlendirme işlemleri konusunda VUK'daki hükümlerin esas alınmaya devam ettirildiği görülmektedir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablolar ilkeleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

1 Sıra No'lu tebliğde yer alan düzenlemelerin en önemlisi **standart bir hesap planı sunması** ve bu hesap planındaki hesaplarının işleyişinin açıklanmış olmasıdır. Bu tebliğden sonra 14 tebliğ daha yayınlanmıştır. Bu tebliğlerde yıllar itibariyle gerekli görülen bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yayınlanan tebliğler ve düzenleme yaptıkları konular genel olarak şu şekildedir:

Tablo 8: MSUGT'lerinin Düzenlediği Konular

| Tebliğ Sıra No | Yayınlandığı Resmi Gazete | | Düzenleme Yaptıkları Konular |
|-------------------|------------------------------|------------|--|
| | Numarası | Tarihi | |
| 2 | 21790 | 16.12.1993 | Hesap Planına Yapılan Eklmeler |
| 3 | 22055 | 18.09.1994 | Maliyet Hesapları |
| 4 | 22231 | 18.03.1995 | Gelir-Gider Hesapları, reeskont |
| 5 | 22264 | 20.04.1995 | Kurumlar Vergisi Beyannamesi |
| 6 | 22573 | 07.03.1996 | Ek mali tablolar |
| 7 | 22854 | 21.12.1996 | 7/A-7B uygulayacak işletmeler |
| 8 | 23326 | 28.04.1998 | Ek mali tablolar |
| 9 | 23566 | 27.12.1998 | 7/A-7B uygulayacak işletmeler |
| 10 | 24265 | 19.12.2000 | Ek mali tablolar |
| 11 | 25185 | 31.07.2003 | Hesap Planına Yapılan Eklmeler |
| 12 | 25453 | 05.05.2004 | Enflasyon Muhasebesi Hesapları |
| 13 | 25605 | 06.10.2004 | YTL Kullanımı |
| 14 | 25684 | 28.12.2004 | YTL Kullanımı |
| 15 | 27092 | 26.12.2008 | YTL Kullanımı |

Yukarıdaki tablo incelendiğinde ilk yıllarda daha çok hesap planında ihtiyaç duyulan yeni hesaplar ile ilgili düzenlemeler yapıldığı, hazırlanacak mali tabloların neler olduğu ve kimlerin hangi maliyet hesap seçeneğini kullanması gerektiğine dair açıklamalar yapıldığı görülmektedir. 2004 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasının başlaması ile bu konuda kullanılacak hesaplar düzenlenirken, 2004 ve sonrası itibariyle Yeni Türk Lirası (YTL)'nin gündeme gelmesi ile YTL'ye geçiş süreci ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 2008'den sonra ise son 10 yıldır herhangi bir tebliğ yayınlanmıştır.

3.2.2. Tam Set TMS/TFRS'lerin Genel Yapısı

Tam Set TMS/TFRS, IASB tarafından yayınlanan ve uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartlarının Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir. 2001 yılına kadar IASC tarafından yayınlanan IAS'ler TMS olarak, 2001 yılından itibaren de IASB tarafından ilk kez yayınlanan IFRS'ler TFRS olarak Türk Muhasebe Mevzuatı'na girmiştir. Ayrıca IFRIC tarafından yayınlanan standart uygulama yorumları da Türkçe'ye çevrilerek mevzuta dâhil edilmiştir.

Tam Set TMS/TFRS toplam 3000 sayfa civarında olup aşağıdaki gruplardan oluşmaktadır:

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)
- Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları

Standartlardan bazıları muhasebe uygulamaları ile ilgili yalnızca bir konuyu ele almakla iken bazı standartlar ise (örneğin TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü) birden fazla konuyu ilgilendirmektedir. Bu nedenle TMS 36 gibi standartlara başka standartlar içinde de atıf yapıldığı görülmektedir.

Bunlara ek olarak standartların uygulanmasına ve finansal tablo düzenlemeye ilişkin ilkesel bazı düzenlemelerin yer aldığı “kavramsal çerçeve” bölümü bulunmaktadır.

Son yapılan güncelleme ve eklemelerden sonra yayınlanan Tam Set TMS/TRFS 2017 Sürümü;

- Kavramsal Çerçeve ve
- 28 TMS, 15 TFRS,
- 7 TMS Yorumu,
- 18 adet de TFRS Yorumundan oluşmaktadır.

2017 yılında son olarak TFRS 16: Kiralamalar Standartı ile, TFRS Yorum 22: Yabancı Paralı işlemler taslak olarak yayınlanmış ancak henüz yürürlüğe girmemiştir. Tam Set TMS/TRFS 2017 sürümünde yer alan standart ve yorumlar şu şekildedir:

Tablo 9: Türkiye Muhasebe Standartları

| | | | |
|--------|--|--------|---|
| TMS 1 | Finansal Tabloların Sunuluşu | TMS 24 | İlişkili Taraf Açıklamaları |
| TMS 2 | Stoklar | TMS 26 | Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama |
| TMS 7 | Nakit Akış Tabloları | TMS 27 | Bireysel Finansal Tablolar |
| TMS 8 | Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar | TMS 28 | İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar |
| TMS 10 | Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar | TMS 29 | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama |
| TMS 11 | İnşaat Sözleşmeleri | TMS 32 | Finansal Araçlar: Sunum |
| TMS 12 | Gelir Vergileri | TMS 33 | Hisse Başına Kazanç |
| TMS 16 | Maddi Duran Varlıklar | TMS 34 | Ara Dönem Finansal Raporlama |
| TMS 17 | Kiralama İşlemleri | TMS 36 | Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| TMS 18 | Hasılat | TMS 37 | Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar |
| TMS 19 | Çalışanlara Sağlanan Faydalar | TMS 38 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| TMS 20 | Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması | TMS 39 | Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme |
| TMS 21 | Kur Değişiminin Etkileri | TMS 40 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| TMS 23 | Borçlanma Maliyetleri | TMS 41 | Tarımsal Faaliyetler |

Tablo 10: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

| | | | |
|--------|---|---------|--|
| TFRS 1 | “Türkiye Finansal Raporlama Standartları”nın İlk Uygulaması | TFRS 9 | Finansal Araçlar (2017 Sürümü) |
| TFRS 2 | Hisse Bazlı Ödemeler | TFRS 10 | Konsolide Finansal Tablolar |
| TFRS 3 | İşletme Birleşmeleri | TFRS 11 | Müşterek Anlaşmalar |
| TFRS 4 | Sigorta Sözleşmeleri | TFRS 12 | Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar |
| TFRS 5 | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler | TFRS 13 | Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü |
| TFRS 6 | Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi | TFRS 14 | Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları |
| TFRS 7 | Finansal Araçlar: Açıklamalar | TFRS 15 | Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat |
| TFRS 8 | Faaliyet Bölümleri | | |

Tablo 11: TMS Yorumları

| | |
|--------------|--|
| TMS Yorum 10 | Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri İle Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar |
| TMS Yorum 15 | Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler |
| TMS Yorum 25 | Gelir Vergileri – İşletmenin Veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler |
| TMS Yorum 27 | Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi |
| TMS Yorum 29 | İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar |
| TMS Yorum 31 | Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri |
| TMS Yorum 32 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri |

Tablo 12: TFRS Yorumları

| | |
|---------------|--|
| TFRS Yorum 1 | Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler |
| TFRS Yorum 2 | Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri Ve Benzeri Finansal Araçlar |
| TFRS Yorum 4 | Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi |
| TFRS Yorum 5 | Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar |
| TFRS Yorum 6 | Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli Ve Elektronik Aletler |
| TFRS Yorum 7 | TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması |
| TFRS Yorum 9 | Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi |
| TFRS Yorum 10 | Ara Dönem Finansal Raporlama Ve Değer Düşüklüğü |
| TFRS Yorum 12 | İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları |
| TFRS Yorum 13 | Müşteri Sadakat Programları |
| TFRS Yorum 14 | TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları Ve Bu Koşulların Birbiri İle Etkileşimi |
| TFRS Yorum 15 | Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları |
| TFRS Yorum 16 | Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması |
| TFRS Yorum 17 | Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı |
| TFRS Yorum 18 | Müşterilerden Varlık Transferleri |
| TFRS Yorum 19 | Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi |
| TFRS Yorum 20 | Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri |
| TFRS Yorum 21 | Vergi Ve Vergi Benzeri Yükümlülükler |

3.2.3. BOBİ FRS'nin Genel Yapısı

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan şirketler tarafından uygulanacak olan BOBİ FRS'nin genel özellikleri aşağıdaki şekildedir:

➤ BOBİ FRS hazırlanırken KOBİ TFRS'nin baz alındığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile BOBİ FRS, KOBİ TFRS'nin yazım stiline benzer şekilde oluşturulmuştur. Ancak KOBİ TFRS'deki şu bölümlere yer verilmediği görülmektedir:

- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
- Diğer Finansal Araçlar (finansal araçların içinde)
- Borçlar ve Özkaynaklar (finansal araçların içinde)
- Hisse Bazlı Ödemeler
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- İlişkili Taraf Açıklamaları
- Özellikli Faaliyetler

İçerik olarak baktığımızda KOBİ TFRS'nin hem AB mevzuatına hem de yerel mevzuata uyarlanmış şekli olarak düşünülebilir.

➤ MSUGT'lerinden farklı şekilde “işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını” bünyesinde barındırmaktadır. Bu yönüyle TMS/TFRS'lere benzer şekilde başka bir mevzuata ihtiyaç duymadan mali tabloların hazırlanmasına yeterli olmaktadır.

➤ AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiştir. Orta büyüklükteki işletmeler için genellikle **maliyet esaslı** bir finansal raporlama öngörülmüş olup büyük işletmelere ise **ilave yükümlülükler** getirmektedir.

➤ TMS/TFRS gibi birbirinden bağımsız standartlardan oluşmamakta olup bir bütünlük içerisinde yazılmıştır. Yalın bir anlatım diline sahip 27 bölümden oluşmaktadır. Bölümlerdeki hükümler paragraflar şeklinde numaralandırılmıştır.

BOBİ FRS'nin bölümleri ve ilişkili olduğu ana TMS/TFRS tablodaki gibidir:

Tablo 13: BOBİ FRS Bölümleri

| BÖLÜM NO | BÖLÜM ADI | İLİŞKİLİ OLDUĞU TMS/TFRS |
|----------|---|-------------------------------|
| 1 | Kavramsal Çerçeve Ve Finansal Tablolar | Kavramsal Çerçeve, TMS-1 |
| 2 | Nakit Akış Tablosu | TMS-7 |
| 3 | Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Yanlılıklar | TMS-8 |
| 4 | Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar | TMS-10 |
| 5 | Hasılat | TMS-18, TMS 11, TFRS 15 |
| 6 | Stoklar | TMS-2 |
| 7 | Tarımsal Faaliyetler | TMS-41 |
| 8 | Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi | TFRS-6 |
| 9 | Finanslar Araçlar Ve Özkaynaklar | TMS-32,TMS-39, TFRS-7, TFRS-9 |
| 10 | İştiraklerdeki Yatırımlar | TMS-28 |
| 11 | Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar | TFRS-11 |
| 12 | Maddi Duran Varlıklar | TMS-16 |
| 13 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | TMS-40 |
| 14 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar | TMS-38 |
| 15 | Kiralamalar | TMS-17 |
| 16 | Devlet Teşvikleri | TMS-20 |
| 17 | Borçlanma Maliyetleri | TMS-23 |
| 18 | Varlıklarda Değer Düşüklükleri | TMS-36 |
| 19 | Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıklar | TMS-37 |
| 20 | Yabancı Para Çevrim İşlemleri | TMS-21 |
| 21 | İş Birleşmeleri | TFRS-3 |
| 22 | Konsolide Finansal Tablolar | TFRS-10 |
| 23 | Gelir Üzerinden Alınan Vergiler | TMS-12 |
| 24 | Ara Dönem Finansal Raporlama | TMS-34 |
| 25 | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama | TMS-29 |
| 26 | Dipnotlar | TMS-1 |
| 27 | Geçiş Hükümleri | TFRS-1 |

Tablo incelendiğinde TMS/TFRS'lerde yer alan aşağıdaki bölümlere BOBİ FRS kapsamında yer verilmediği görülmektedir:

- Hisse Bazlı Ödemeler
- Sigorta Sözleşmeleri
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- Faaliyet Bölümleri
- Gerçeğe uygun değer ölçümü
- Düzenlemeye dayalı Erteleme Hesaplar
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- İlişkili Taraf Açıklamaları
- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- Bireysel Finansal Tablolar
- Hisse Başına Kazanç

BOBİ FRS'nin bölümleri incelendiğinde yukarıdaki TMS/TFRS standartları için müstakil bir bölüm oluşturulmamış olması ile birlikte var olan 27 bölümün içinde gerekli hükümlere yer verildiği görülmektedir. Örneğin; TMS 27 “Bireysel Finansal Tablolar” standardı, münferit finansal tablo hazırlama ile ilgili bölümlerde ele alınmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 3).

Yukarıdaki açıklamaları özetleyecek olursak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT'leri arasında genel yapı olarak şu farkların bulunduğunu söyleyebiliriz:

➤ MSUGT'leri içerik olarak hesap planı ve açıklamaları hariç TMS/TFRS'nin Kavramsal Çerçeve ve TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı ile BOBİ FRS'nin Kavramsal Çerçevesi'ne benzetmektedir. Bu açıdan değerlendirme hükümlerine yer vermeyip bu konuda VUK'a ihtiyaç duyduğu için tek başına yeterli bir finansal raporlama çerçevesi değildir.

➤ TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nde ise MSUGT'lerinden farklı olarak muhasebe uygulamalarına ilişkin değerlendirme hükümlerine detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Bu standart ve bölümlerde uygulamaya yönelik gerekli açıklamalar

değerleme hükümleri çerçevesinde yapıldığı için başka bir muhasebe setine ihtiyaç duymamaktadır.

➤ MSGUT'leri uygulanacak bir hesap planı sunmakta ve bu planda yer alan hesapların işleyişine ilişkin detaylı açıklamalar yapmaktadır. Bir başka deyişle muhasebe uygulamaları hesap planı çerçevesinde izah edilmektedir. Bu açıdan anlaşılması, uygulanması ve öğretilmesi kolaydır.

➤ TMS/TFRS çok kapsamlı ve birbirinden bağımsız bir yapıya sahip olduğu için anlaşılması, uygulanması ve öğretilmesi zordur. BOBİ FRS ise tek parça olması açısından her konuda TMS/TFRS'ye göre kolaylık sağlamaktadır. Ancak her ikisininin de bir hesap planına sahip olmaması en büyük eksiklikleridir.

3.3. MEVZUATLARIN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Muhasebe kavramları ve muhasebe ilkeleri genel anlamda evrensel olup ülkeler nezdinde farklılıklara sebep olan konu muhasebe standartlarıdır. Bunun için standartların “Muhasebe Kavramları” ve “Muhasebe İlkeleri” ile uyum içinde olması gerekmektedir (Elitaş, 2014: 118). Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarının hepsinin kendi bünyesinde muhasebe kavram ve ilkelerine de yer verdiği görülmektedir. Bu bölümde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT'lerinde yer alan muhasebe kavram ve ilkeleri karşılaştırılmıştır.

3.3.1. Muhasebe Mevzuatlarından Yer Alan Temel Kavramlar

“Finansal bilginin faydalı olması için; ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası artırılmış olur” (Kavramsal Çerçeve, NÖ4). Finansal bilginin faydalı olması için sahip olması gerektiği kriterler Tam set TMS/TRS'de niteliksel özellikler, BOBİ FRS'de özellikler olarak ele alınırken, MSUGT'lerinde ise “Muhasebenin Temel Kavramları” adı ile yer almaktadır.

Muhasebeye yön veren bu temel kavram ve ilkeler veya özellikler Muhasebe MSUGT’lerinin 1 Sıra Nolu Tebliğinde “Muhasebe Usul ve Esasları” bölümünde, Tam Set TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ise “Kavramsal Çerçeve”de yer almaktadır.

3.3.1.1. MSUGT’lerinde Temel Kavramlar

MSUGT’inde 1 nolu tebliğde 12 temel kavram yer almaktadır. Bunlar;

| | |
|---------------------------|---------------------------------|
| 1. Sosyal Sorumluluk | 7. Tarafsızlık ve Belgelendirme |
| 2. Kişilik | 8. Tutarlılık |
| 3. İşletmenin Sürekliliği | 9. Tam Açıklama |
| 4. Dönemsellik | 10. İhtiyatlılık |
| 5. Parayla Ölçülme | 11. Önemlilik |
| 6. Maliyet Esası | 12. Özün Önceliği |

Bu kavramların detaylı açıklamaları MSUGT’inde yer almaktadır. Bu kavramların benzerlik ve farklılıkları incelenirken yeri geldiğinde açıklamalarına yer verilmiştir.

3.3.1.2. Tam Set TMS/TFRS’de Temel Kavramlar

Tam Set TMS/TFRS’nin kavramsal çerçevesinde temel kavramlara, “Finansal Bilginin Niteliksel özellikleri” olarak yer verilmiştir. Bu özellikler ise aşağıdaki tablodaki gibi iki gruba ayrılmaktadır.

Şekil 2: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri



Bunlara ek olarak “**işletmenin sürekliliği**” kavramı TMS/TFRS’de temel varsayım olarak ifade edilmiştir.

3.3.1.3. BOBİ FRS’de Temel Kavramlar

BOBİ FRS’de Tam Set TMS/TFRS’deki ilkelerden “Doğrulanabilirlik” hariç diğer özelliklere yer verilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS’de Tam Set TMS/TFRS’deki gibi temel ve destekleyici olarak iki alt başlığa ayrılmamakla birlikte “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” un temel özellik olduğu; karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliğin ise destekleyici özellik olduğu vurgulanmaktadır.

Muhasebe mevzuatları finansal rapor hazırlamada dikkate alınacak kavramları farklı şekilde ele alsa da bu kavramların özde aynı oldukları görülmektedir. MSUGT’inde daha ayrıntılı olarak ele alınan kavramların, TMS/TFRS ile BOBİ FRS’de özetlenerek ele alındığı, bu konuda daha ilkesel yaklaşıldığı görülmektedir (Dinç ve Atasel, 2016: 279).

3.3.2. Temel Kavramların (Özelliklerin) Benzerlikleri

Bu bölümdeki karşılaştırma Tam Set TMS/TFRS’deki finansal bilginin niteliksel özellikleri çerçevesinde yapılmıştır.

- **İhtiyaca Uygunluk:**

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre “finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir” (BOBİ FRS, 1.8) (Kavramsal Çerçeve, NÖ7). “Bir bilginin verilmemesinin veya yanlış verilmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi bekleniyorsa bu bilgi önemlidir. **Önemlilik** ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olduğundan ayrı bir özellik olarak değerlendirilmemektedir” (BOBİ FRS 1,9) (Kavramsal Çerçeve, NÖ11).

Görüldüğü üzere MSUGT’lerindeki 12 temel kavramdan biri olan “**önemlilik**” kavramı TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de **ihtiyaca uygunluk özelliği** içinde yer almaktadır. Ayrıca Dinç ve Atasel (2016)’ya göre **ihtiyaca uygunluk** özelliği “**sosyal sorumluluk**” kavramını da kapsamaktadır.

- **Gerçeğe Uygun Sunum**

“Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil özünü yansıtmaları gerekir” (BOBİ FRS 1.10) (Kavramsal Çerçeve NÖ12-16). Bu maddeden **tam açıklama, tarafsızlık ve belgelendirme ile özün önceliği** kavramlarının “gerçeğe uygun sunum” başlığı altında yer bulduğu anlaşılmaktadır.

Buna ek olarak Elitaş (2014)’e göre çekte vade uygulaması durumunda olduğu gibi varlıkların doğru hesap sınıf ve gruplarında kaydedilmesi TMS/TFRS’de **“Özün Önceliği Kavramı”**nın önemsendiğini göstermektedir. Ayrıca TMS/TFRS’deki “gerçeğe uygun değer” belirlenmesi konusundaki özen ve uyarılar da **“Tarafsızlık ve Belgelendirme”** kavramını güçlendirmektedir. Buna ek olarak TMS/TFRS’nin zorunlu finansal tablo seti içerisinde “Dipnot ve Açıklayıcı Notları”ın bulunması **“Sosyal Sorumluluk, Tam Açıklama ve Önemlilik”** kavramlarını güçlendirmektedir. Dinç ve Atasel (2016)’e göre de MSUGT’lerinde yer alan **“ihtiyatlılık, tutarlılık, dönemsellik, maliyet esası”**, kavramları da TMS/TFRS’de “gerçeğe uygunluk” olarak ele alınmıştır.

- **Anlaşılabilirlik**

“Finansal bilgiler; işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır” (BOBİ FRS 1.11) (Kavramsal Çerçeve NÖ30-32). Bu kavramın MSUGT’indeki “tam açıklama” kavramına benzediği söylenebilir.

- **Karşılaştırılabilirlik**

Karşılaştırılabilirlik, “kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, **dönemler itibarıyla** ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle **tutarlı olmalıdır**” (BOBİ FRS 1.12)

(Kavramsal Çerçeve NÖ20-25). Bu kavram MSUGT'lerindeki **tutarlılık** kavramına benzemektedir.

- **Zamanında Sunum**

“Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır” (BOBİ FRS 1.13) (Kavramsal Çerçeve NÖ29). Bu özellik ihtiyaca uygunlukta olduğu gibi MSUGT'lerindeki **önemlilik** kavramına benzemektedir,

- **Doğrulanabilirlik**

Tam Set Kavramsal Çerçeve'de bu özelliğe yer verilmiş olmasına rağmen BOBİ FRS'de yer verilmemiştir. Bu özellikle ilgili Kavramsal Çerçeve NÖ26-27'de yapılan açıklamalar bakıldığında bu özelliğin daha çok muhasebe dışı envanter işlemleri ile ilgili olduğu görülmektedir.

Mevzuatta yer alan özellikler/kavramlara dair açıklamaları incelediğimizde şu şekilde bir gruplandırma yapılabilir:

Tablo 14: Muhasebenin Temel Kavramlarının Sınıflandırılması

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT |
|---|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Temel (Niteliksel) Özellikler | İhtiyaca Uygunluk | Önemlilik |
| | | Sosyal Sorumluluk |
| | Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum | Tam Açıklama |
| | | Tarafsızlık ve Belgelendirme |
| | | Özün Önceliği |
| | | İhtiyatlılık |
| | | Tutarlılık |
| | | Dönemsellik |
| Maliyet Esası | | |
| Destekleyici (Niteliksel) Özellikler | Anlaşılabilirlik | Tam Açıklama |
| | Karşılaştırılabilirlik | Tutarlılık |
| | Zamanında Sunum (ihtiyaç olduğunda) | Önemlilik (kararları etkileme) |
| | Doğrulanabilirlik (BOBİ FRS'de yok) | Envanter (Sayım, yeniden hesaplama) |

3.3.3. Temel Kavramların (Özelliklerin) Farklılıkları

Elitaş (2014)'e göre MSUGT'lerinde yer alan aşağıdaki kavramlar TMS/TFRS ile çelişmektedir:

- Maliyet esası
- Dönemsellik
- Para İle Ölçülme
- İhtiyatlılık

Bu kavramların TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile arasındaki farklılıklar şu şekildedir:

- **Maliyet Esası Kavramı:**

MSUGT'ne göre maliyet esası kavramı gereğince; “para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların **elde edilme maliyetleri**” esas alınmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre ise işletmeler tarafından elde edilen varlık ve hizmetler ilk elde edildiğinde “maliyetleri - iktisap değerleri” ile kaydedilmekle beraber sonraki dönemlerdeki tüm işlemler “Gerçeğe Uygun Değer” ile yapılmaktadır (Elitaş, 2014: 120). Örneğin; yararlı ömrü belli olmayan bir maddi olmayan duran varlık ve şerefîye MSUGT'lerinde olduğu gibi itfa payları düşülmüş maliyet bedeli ile değerlendirilmekte, değerinin belirlenmesi için **değer düşüklüğü testi** uygulanmaktadır.

BOBİ FRS'de ise TMS/TFRS'deki gerçeğe uygun değer ilkesi dikkate alınmakla beraber özellikle piyasası olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve şerefîyeler gibi gerçeğe uygun değer tespiti mümkün olmadığı durumlarda **kolay olan** “maliyet bedeli ile izleme” yolunun tercih edildiği görülmektedir. Bu konuda bazı uygulamalarda BOBİ FRS'nin TMS/TFRS ile bazı durumlarda ise MSUGT-VUK ile uyumlu olduğu görülmektedir.

- **Dönemsellik Kavramı:**

MSUGT'ne göre dönemsellik kavramı gereğince işletmenin sınırsız kabul edilen ömrü, belli dönemlere bölünmekte ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmaktadır. Gelir ve giderlerin **tahakkuk esasına** uygun olarak **ait oldukları dönemde muhasebeleştirilmesi** bu kavramın gereğidir (Bozdemir, 2016: 6). Bu kavrama göre her dönemin gelir ve gideri gerçekleştiği dönem içerisinde muhasebeleştirilmekte, muhasebe işlemine konu olan varlığın el değiştirmiş olması şartı aranmamaktadır.

TMS/TFRS'ye göre bir malın kontrolünün müşteriye devri veya hizmetin ifası ile edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda hasılat finansal tablolara alınmaktadır. (TFRS 15.31) TMS/TFRS'ye göre aşağıdaki durumlarda varlığın kontrolünün müşterinin eline geçtiği kabul edilmektedir (TFRS 15.38):

- a) İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir.
- b) Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir.
- c) İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir.
- d) Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır.
- e) Müşteri varlığı kabul etmiştir.

BOBİ FRS 5.14'de ise hasılatın kayda alınması için benzer kriterler konulduğu, bu konuda TMS/TFRS hükümleri ile büyük ölçüde uyumlu olduğu görülmektedir.

Buna göre örneğin; 31 Aralık 2017 tarihinde bir yurtiçi satış yapan işletme söz konusu ürün alıcıya bu yıl içinde ulaşamayacağından TMS/TFRS-BOBİ FRS'ye göre "hasılat" doğmamış sayılacaktır. Bu durumda 2017 yılında yapılmış bir satışın hasılat kaydedilebilme şartları ancak 2018 yılında sağlanabileceğinden hasılatın 2018 yılı gelirlerine yazılması, gelirin elde edildiği döneme yansıtılmaması gibi bir durum söz konusu olacaktır (Elitaş, 2014: 120). Bu durumda MSGUT'lerinde yer alan "**dönemsellik kavramı**" TMS/TFRS-BOBİ FRS uygulamalarında **ihlal edilmiş olacaktır**.

- **Para İle Ölçülme Kavramı:**

MSUGT'lerine göre bu kavram, parayla ölçülebilen işlemlerin muhasebe kayıtlarının ortak bir para birimiyle oluşturulmasını ifade eder. MSUGT'lerine göre muhasebe işlemleri **ulusal para birimine** göre yapılır.

TMS 21.8'de geçerli para birimi "işletmenin faaliyet gösterdiği **temel ekonomik çevrenin para birimi**" şeklinde tanımlamıştır. TMS 21.9 da ise **temel ekonomik çevre**; "bir işletmenin faaliyette bulunduğu, genel olarak nakit oluşturduğu ve harcadığı çevre" şeklinde tanımlanmaktadır. TMS/TFRS'deki diğer ilgili hükümler de incelendiğinde geçerli para biriminin ulusal para birimi olması gerektiği ile ilgili bir hüküm olmadığı görülmektedir (Elitaş, 2014: 123).

BOBİ FRS'de benzer açıklamalar Bölüm 20 "Yabancı Para Çevrim İşlemleri"nin 1-4. paragraflarında yer almaktadır. TMS 21'den farklı olarak temel ekonomik çevrenin para birimi yerine "**ağırlıklı kullanılan para birimi**" ifadesine yer verilmiştir. Buna ek olarak Bölüm 20.2'de "İşletmenin ağırlıkla kullandığı para birimi TL'den farklı olabilir." denilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı gibi hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS uygulamaları MSUGT'lerindeki "Para ile Ölçülme" kavramını ihlal etmektedir.

- **İhtiyatlılık Kavramı:**

MSUGT'lerine göre bu kavram, "muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar". Bu kavram gereğince örneğin menkul kıymetlerde bir değer düşüklüğü olması durumunda zarar ihtimali olduğu için karşılık ayrılmakta, ancak değer yükselişleri kayıt altına alınmamaktadır. Bu konuda MSUGT'leri ile VUK arasında bir uyumsuzluk olduğu görülmektedir. Çünkü VUK varlıkların dönem sonlarında **maliyet bedeli** ile izlenmesini istemektedir. Bu durumda ihtiyatlılık kavramı gereğince karşılık ayrılması durumunda bu karşılık

kanunen kabul edilmeyen bir gider olmakta ve finansal kara eklenmesi gerekmektedir.

TMS/TFRS'ye göre ise varlıklar dönem sonlarında “**gerçeğe uygun değerleri**” ile izlenmektedir. Gerçeğe uygun değer ise menkul kıymetlerde olduğu gibi bir piyasası olan varlıklar için **piyasa değeridir**. Bu durumda yukarıdaki örnekteki gibi bir menkul kıymetin hem piyasa değerinin düşmesinde, hem de yükselmesinde oluşan farkın varlığın **defter değerine kaydedilmesi** gerekmektedir. Böyle bir durumda ise TMS/TFRS uygulaması MSUGT'lerindeki “ihtiyatlılık kavramı”nı ihlal edecektir.

BOBİ FRS'ye göre ise hisse senetleri borsada işlem görüyorsa dönem sonunda **gerçeğe uygun değeri** (piyasa fiyatı) ile ölçülecek, diğer bir ifade ile artış-azalışlar kaydedilecektir. Eğer borsada işlem görmüyorsa varsa değer azalışları düşüldükten sonra **maliyet bedeli** ile ölçülecektir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 8). Buna göre BOBİ FRS'de asıl amaç gerçeğe uygun değerlendirme olduğu için MSUGT'lerindeki ihtiyatlılık kavramını **ihlal** etmektedir. Ancak piyasa değerinin olmadığı durumlarda MSUGT'leri ile uyumlu olduğu görülmektedir.

3.4. MEVZUATLARIN MUHASEBE POLİTİKALARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde 1 nolu MSUGT'lerinde yer alan “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” kısmı ile Tam set TMS/TFRS'de TMS 8 ve BOBİ FRS'de Bölüm 3'ün karşılaştırması yapılmıştır.

3.4.1. MSUGT'de Muhasebe Politikalarının Açıklanması

1 nolu MSUGT'inde bu başlık altında bir anlamda muhasebenin temel kavramlarının uygulanması ve muhasebe politikalarının seçimine etkisine ilişkin açıklamalar yapıldığı görülmektedir. Bu açıklamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

1. “Mali tablolar işletmenin **sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik** kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez.” Aksi hallerde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.

2. “İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.”

3. “Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.”

4. “Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir.”

5. “Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.”

6. “Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.”

7. “Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki oluşturan ve oluşturabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.”

3.4.2. TMS 8 ve BOBİ FRS Bölüm 3 Açıklamaları

TMS 8 ve BOBİ FRS Bölüm 3 birebir uyumludur. Bu bölümde yer alan düzenlemeleri şu şekilde özetleyebiliriz (Gücenme, 2017: 6):

- “Bir Standartta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa **bu muhasebe politikası** uygulanır. İsteğe bağlı muhasebe politikasındaki değişiklik **geçmişe dönük olarak** uygulanır ve politika değişikliğinden etkilenen her kalem ile özkaynak kalemi mümkün olduğu kadar geriye giderek düzeltilir. Düzeltme (geçmiş yıllar karları) kalemine yapılır.”

- “Geçmişe dönük uygulama, açılış ve kapanış bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Geçmiş dönemler için kümülatif etkinin belirlenmesi **mümkün değilse**, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başında (bu cari dönem de olabilir) mevcut olan varlık, borç ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyelerine uygulanır.”

• “Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari dönemin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır. Bu durumda, politika değişikliğinin bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine birikimli etkisi dikkate alınmamış olur. **Muhasebe tahminlerindeki** değişikliğin etkileri ileriye dönük olarak uygulanır ve muhasebe tahmini değişikliğinin etkisi ileriye dönük olarak, **kar veya zarar** ile ilişkilendirilir.”

• “Cari dönemde yapılan **yanlışlıklar** finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse **cari dönemde** düzeltilir. Ancak bazı durumlarda yanlışlıklar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar geçmiş dönem yanlışlıkları olarak nitelendirilir. Önemli geçmiş dönem yanlışlıkları **geriye dönük olarak düzeltilir.**”

Muhasebe politikalarının açıklanması konusunda TMS/TFRS-BOBİ FRS ile MSUGT’leri arasındaki farklılıkları aşağıdaki tablodaki gibi özetleyebiliriz⁵:

Tablo 15: Muhasebe Politikaları ve Tahminleri

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT |
|--|--|---|
| Muhasebe Politika Değişikliği | Geriye Dönük Uygulama (Bilançolarda kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda) | Mali politikalarda, önemli etki oluşturan veya oluşturabilecek bir değişiklik yapılmışsa bunun mali tablolara etkileri gösterilmelidir. |
| Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik | İleriye Yönelik Uygulama | İşletmenin kâr oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri açıklanır. |
| Yanlışlıklar | Geriye Dönük Düzeltme | Muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır. |

⁵ KGK tarafından yapılan BOBİ FRS toplantı sunumlarından alınmıştır.

3.5. MEVZUATLARIN HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar ve bu tabloların hazırlama ilkelerinin karşılaştırması yapılmıştır.

3.5.1. Hazırlanması Zorunlu Finansal Tabloların Karşılaştırılması

MSUGT'lerinde bir işletmenin hazırlaması gereken finansal tablolar iki başlık olarak yer almaktadır:

Temel Finansal Tablolar

- Bilanço
- Gelir Tablosu

Ek Finansal Tablolar

- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Kâr Dağıtım Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu

MSUGT'lerine göre iki temel tablo olan Bilanço ve Gelir Tablosu zorunlu iken, KGK tarafından BOBİ FRS yürürlüğe girmeden önceki dönemde MSUGT'lerine ek olarak bağımsız denetimde dikkate alınacak ilave hususlar md.2'de aşağıdaki finansal tabloların **dipnotları ile birlikte** hazırlanacağı hükmü yer almaktadır:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Özkaynak değişim tablosu

Bu uygulama ile biraz daha TMS/TFRS'ye yakın bir raporlama amaçlanmıştır. Çünkü TMS/TFRS'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar şunlardan oluşur (TMS 1.10):

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,

- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren **dipnotlar,**

BOBİ FRS 1.3’de ise TMS/TFRS’ye göre hazırlanması gereken tabloların tamamına yer verilmiştir. Ancak BOBİ FRS’de kapsamlı gelir uygulaması olmadığı için TMS/TFRS’deki “Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” BOBİ FRS’de “Kâr veya Zarar Tablosu” olarak yer almaktadır.

Ayrıca MSUGT’lerdeki temel-ek ayırımına hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS’de yer verilmemiştir. Aşağıdaki tabloda hazırlanması gereken mali tabloların mevzuattaki durumu toplu şekilde görülmektedir.

Tablo 16: Mevzuata Göre Hazırlanacak Finansal Tablolar

| MSGUT | | TMS/TFRS | BOBİ FRS |
|---------------------|---|---|---|
| Temel Mali Tablolar | <ul style="list-style-type: none"> • Bilanço • Gelir Tablosu | <ul style="list-style-type: none"> • Finansal Durum T. • Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir T. • Nakit Akım Tablosu • Özkaynak Değişim T. • Dipnotlar | <ul style="list-style-type: none"> • Finansal Durum T. • Kâr veya Zarar T. • Nakit Akım T. • Özkaynak Değişim T. • Dipnotlar |
| Ek Mali Tablolar | <ul style="list-style-type: none"> • Nakit Akım T. • Özkaynak Değişim T. • Fon Akım T. • Kâr Dağıtım T. • Satışların Maliyeti T. | | |

3.5.2. Finansal Tablo Hazırlama İlkelerinin Karşılaştırılması

1 Nolu MSUGT’lerinde ayrı bir bölüm olarak ele alınan “Mali tablo Hazırlama İlkeleri” ne benzer açıklamalar Tam Set TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve ve TMS 1 “Finansal Tabloların Sunulması” standardında, BOBİ FRS’de ise Bölüm 1 “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünde yer almaktadır. BOBİ FRS’de yer alan finansal tablo formatları AB Direktifinde belirlenen asgari kalemleri içerecek şekilde hazırlanmıştır (Yünlü, 2016: 32).

Finansal Tablo Hazırlama İlkeleri TMS 1 ve BOBİ FRS’de aşağıdaki başlıklar altında ele alınmıştır:

Tablo 17: Finansal Tablo Hazırlama İlkeleri

| TMS 1 | BOBİ FRS Bölüm 1 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin Sürekliliği • Muhasebenin Tahakkuk Esası • Önemlilik ve Birleştirme • Netleştirme (Mahsup Etme) • Raporlama Sıklığı • Karşılaştırmalı Bilgi • Sunuluşun Tutarlılığı | <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin sürekliliği • İhtiyatlılık • Tahakkuk esası • Finansal Tabloların sunumunda önemlilik • Mahsup yasağı • Raporlamanın sıklığı • Karşılaştırmalı Bilgi • Sunumda Tutarlılık |

Bu ilkeleri MSUGT’lerinde Bilanço ve Gelir Tablosu hazırlama ilkeleri bölümü ile karşılaştırdığımızda şu tespitler yapılabilmektedir:

➤ **İşletmenin sürekliliği:** Bu ilke TMS/TFRS’nin kavramsal çerçevesinde **temel varsayım** olarak kabul edilmiştir. MSUGT’lerinde ise muhasebenin temel kavramları arasında yer almaktadır.

➤ **İhtiyatlılık:** BOBİ FRS’de yer verilen bu ilkeye TMS 1’de **yer verilmemiştir**. MSUGT’lerinde ise süreklilik ilkesinde olduğu gibi muhasebenin temel kavramları arasında yer verilmiştir.

➤ **Muhasebede Tahakkuk (Tahakkuk Esası):** TMS 1 ve BOBİ FRS’ye göre işletmeler nakit akım tablosu hariç, tüm finansal tablolarının **tahakkuk esasına** göre düzenler (TMS 1.27) (BOBİ FRS 1.16). Tahakkuk esasının MSUGT’lerinde de “bilanço ilkeleri” altında ele alındığı görülmektedir. Önceki bölümde detaylı olarak karşılaştırması yapıldığı üzere TMS/TFRS ve BOBİ FRS tahakkuk kaydının yapılabilmesi için daha somut şartlar ortaya koyarken, MSUGT’lerinde yalnızca hasılatı doğuran işlemin gerçekleşmiş olmasının yeterli olduğu görülmektedir.

➤ **Önemlilik ve Birleştirme (Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik):** “İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı

olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar” (TMS 1.29). BOBİ FRS 1.19’da benzer açıklamalar yer almaktadır. MSGUT’lerinde muhasebenin temel kavramlarından biri olan bu kavram gereğince “Önemli **hesap kalemleri**, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.” Ayrıca MSUGT’lerinde ayrıntılı bir hesap planının yer alması ve bu hesap planındaki hesapların nasıl kullanılacağına dair açıklamaların yapılmış olması bu kavramın etkin bir şekilde ele alındığını göstermektedir.

➤ **Netleştirme (Mahsup Etme):** TMS 1 ve BOBİ FRS Bölüm 1’de “izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden **mahsup edilemez (netleştirilemez)**” (TMS 1.32) (BOBİ FRS 1.21). MSUGT’deki “bilanço ve gelir tablosu” düzenleme esaslarına göre ise hem gelir-giderler hem de varlık-kaynaklar **brüt tutarları** ile yer alacaktır. Ancak karşılık hesapları gibi “düzenleyici hesaplar”ın kullanılması bu ilkeye aykırı değildir. Ayrıca bilanço ve gelir tablosunun biçimsel yapısı başlıkları altında bilanço ve gelir tablosu hesapları arasında **mahsup yapılamayacağı** belirtilmiştir.

➤ **Raporlama Sıklığı:** TMS 1.36 ve BOBİ FRS’ye göre bir işletme, “tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır” (TMS 1.36) (BOBİ FRS 1.22). Bu konuda MSUGT-VUK’da bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak uygulamaya bakıldığında “gelir vergisi”nin yıllık olarak hesaplandığı düşünüldüğünde en az yılda bir raporlama yapılması gerektiği görülmektedir. Ayrıca geçici vergi uygulamasına göre de üç ayda bir raporlama yapılması gerekmektedir.

➤ **Karşılaştırmalı Bilgi:** “Başka bir TFRS’de aksine bir hüküm bulunmadıkça, işletme cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin **bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri** sunar” (TMS 1.38) (BOBİ FRS 1.23). MSUGT’lerinde ise yalnızca “fon akım tabloları” başlığı altındaki şu tabloların “**cari dönem ve önceki dönem**” verilerini içerecek biçimde düzenleyeceği belirtilmektedir:

- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,

- Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu

➤ **Sunuşun Tutarlılığı:**

TMS 1.45'e göre; "İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortada olması veya bir TFRS'nin sunuluşda bir değişiklik gerektirme durumu oluşmadığı sürece, kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme **aynı biçimde sürdürülmelidir.**" BOBİ FRS 1.26'da benzer açıklamalara yer verilmiştir. MSUGT'da ise muhasebenin temel kavramları arasında yer alan bu kavrama göre muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikaları birbirini izleyen dönemlerde **değiştirilmeden** uygulanmalıdır. Bu konuda mevzuatın uyumlu olduğu görülmektedir.

3.5.3. Finansal Tabloların İçeriğinin Karşılaştırılması

TMS/TFRS'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolarda yer alacak asgari hesaplara TMS 1'de değinilmiş ancak finansal tablolara ilişkin format sunulmamıştır. Bu konuda KGK tarafından "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" hazırlanmış ve 20.05.2013 tarihli 28652 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'de ve 1 nolu MSUGT'inde ise hazırlanacak finansal tablolara ilişkin formatlara ek olarak yer verilmiştir.

Hazırlanacak finansal tabloların içeriği konusunda TMS/TFRS ile BOBİ FRS genel olarak uyumlu olmakta birlikte en çok bilanço (finansal durum tablosu) ve gelir (kar-zarar) tablosunda farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Bu farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz:

➤ TMS 1.60'da bir işletmenin "likidite temeline dayalı sunumunun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını 66-76 ncı Paragraflar uyarınca finansal durum tablosunda (bilançoda) **ayrı ayrı** sınıflandırarak sunacağı" belirtilmiştir. Bu istisna uygulandığında ise işletme varlık ve borçlarını **likidite** esasına göre sunacaktır.

BOBİ FRS’de ise bu şekilde bir hüküm bulunmamaktadır. Finansal durum tablosunda varlık ve yükümlülüklerin sunumuna ilişkin TMS 1’de öngörülen **likidite esası** YFRÇ (BOBİ FRS)’de benimsenmemiştir (Yünlü, 2016: 32). MSUGT’lerinde ise “bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre **en çok likitten en az likit değere** doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar.” denilmektedir.

➤ TMS/TFRS’deki “**Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**” sınıflaması BOBİ FRS’de yer almadığından kar-zarar tablosunda da “**Sürdürülen ve durdurulmuş faaliyet sonuçları**” yer almaz. Aynı şekilde MSUGT’lerinde de böyle bir düzenleme yoktur. Bu konuda BOBİ FRS ile MSUGT’leri uyumludur.

➤ BOBİ FRS’de **kıdem tazminatı** MSUGT’lerinde olduğu gibi finansal durum tablosunda (bilanço) kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak altında “**Kıdem Tazminatı Karşılıkları**” adı ile raporlanmaktadır. Ancak TMS/TFRS’de TMS 19 ve TMS 26 hükümlerince ayrı raporlama yapılmaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 6). KGK tarafından hazırlanan rehberde “**Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa/Uzun Vadeli Karşılıklar**” başlığı bulunduğu görülmektedir. Buna göre “kıdem tazminatı” bu başlık altında raporlanmaktadır.

➤ BOBİ FRS’ye göre büyük işletmelerin **ertelenmiş vergilerini** hesaplamaları ve finansal tablolarında raporlamaları zorunludur. Bu uygulama **TMS 12** ile uyumludur. Ancak orta büyüklükteki işletmeler için böyle bir zorunluluk yoktur. MSUGT’lerinde ise değerlendirme işlemlerinde VUK hükümleri dikkate alındığı için **ertelenmiş** vergi kavramı bulunmamaktadır. Bununla beraber ilkesel olarak uyumsuzluk olduğu durumlarda finansal kâra “kanunen kabul edilmeyen giderler” eklenmekte ve dönem vergisi bulunan “**mali kâr**” üzerinden hesaplanmaktadır.

➤ TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında belirli büyüklükteki şirketlerin **konsolide finansal tablo** hazırlamaları **zorunlu kılınmış** ve konsolidasyon işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Ancak MSUGT’lerinde konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

➤ TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de **tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar** ile ilgili düzenlemeler yer almakta ve finansal tablolarda uygun şekilde sınıflandırma yapılmaktadır. MSUGT’de ise tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar ile ilgili bir düzenleme ve sınıflandırma bulunmamaktadır.

➤ TMS 1’de hiçbir gelir veya gider kaleminin ne kar-zarar tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında **raporlanamayacağı** belirtilmektedir (TMS 1.87). Aynı şekilde BOBİ FRS’nin ekinde yer alan kar-zarar tablosunda olağan-olağandışı şeklinde bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Ancak BOBİ FRS Dipnotlarda yer verilecek açıklamalar arasında “olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya gider kalemlerinin tutarı ve niteliği” de bulunmaktadır. MSUGT gelir tablosunda ise **olağan ve olağandışı gelir-giderler ayrı olarak** raporlanmaktadır.

3.6. MEVZUATLARIN DEĞERLEME İLKELERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Bu bölümde muhasebe uygulamalarında esas alınan değerlendirme ilkelerinin (hükümlerinin) genel bir karşılaştırması yapılmıştır. Detaylı karşılaştırmaya ise tezin 4.bölümünde hesap kalemlerinin denetimi çerçevesinde yer verilmiştir.

3.6.1. MSUGT’lerinde Değerleme İlkeleri

MSUGT’lerinde varlık ve kaynak kalemlerinin nasıl değerlendirileceğine dair ilkeler, ölçüm esasları yer almamaktadır. MSUGT’leri bu konuda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’na atıf yapmaktadır. Muhasebeye ilişkin değerlendirme ilkeleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Üçüncü Kitabının 261.maddesinde yer almaktadır. VUK 261.md’ye göre; Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

- | | |
|--------------------|---------------------------|
| 1) Maliyet bedeli | 5) İtibari değer |
| 2) Borsa rayici | 6) Rayiç bedel |
| 3) Tasarruf değeri | 7) Emsal bedeli ve ücreti |
| 4) Mukayyet değer | 8) Vergi değeri |

Bu değerleme ilkeleri VUK md.262-268 arasında detaylı şekilde açıklanmıştır.

3.6.2. TMS/TFRS’de Değerleme İlkeleri

TMS/TFRS’de değerleme ilkeleri Kavramsal Çerçeve de md. 4.55’de şu şekilde sıralanmaktadır:

- | | |
|-------------------|---|
| a) Tarihi Maliyet | c) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) |
| b) Cari Maliyet | d) Bugünkü Değer |

Aynı maddede bu ilkelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bunun yanında Kavramsal Çerçeve’de, değerleme esasları olarak bu dört esas açıklanmakla beraber TMS/TFRS incelendiğinde bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerleme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Bu ölçüleri aşağıdaki gibi gruplamak mümkündür.

Tablo 18: TMS/TFRS'de Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri⁶

| Tarihi Maliyet | Cari Maliyet | Gerçekleşebilir Değer | Bugünkü Değer |
|--|--|--|---|
| Amortismanına Tabi Tutar | Amortismanına Tabi Tutar | Amortismanına Tabi Tutar | |
| Stokların Maliyeti Satın Alma Maliyeti Dönüştürme Maliyeti | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer |
| Tahmini Maliyet | | Geri Kazanabilir Tutar | Geri Kazanabilir Tutar |
| Maliyet | | Net Gerçekleşebilir Değer | Net Gerçekleşebilir Değer |
| | | İşletmeye Özgü Değer | İşletmeye Özgü Değer |
| Defter Değeri | | | Finansal Varlık Veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti |

⁶ Kaynak: Tokay ve Deran, 2008: 60

3.6.3. BOBİ FRS’de Değerleme İlkeleri

Tam Set TMS/TFRS’nin Kavramsal Çerçevesinde yer alan “Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları”na BOBİ FRS’nin Kavramsal Çerçevesinde yer verilmemiştir. Ancak BOBİ FRS 1.34’de şu açıklama yer almaktadır:

“Bu Standartta, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esası belirlenmektedir. Bu Standartta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.”

Bu maddeden anlaşılacağı üzere BOBİ FRS’de **maliyet (tarihi maliyet)** ve **Gerçeğe uygun değer** olmak üzere iki ilkeye yer verilmiştir. Ancak BOBİ FRS’nin varlık ve yükümlülüklerle ilişkin düzenleme yapılan bölümleri incelendiğinde Tam Set TMS/TFRS’de olduğu gibi bu ilkelere denk gelecek ifadelerin bulunduğu görülmektedir.

Mevzuatta yer alan değerlendirme ilkeleri incelendiğinde şu şekilde bir gruplandırma yapılabileceği görülmektedir:

Tablo 19: BOBİ FRS Değerleme İlkeleri

| BOBİ FRS | TMS/TFRS | VUK |
|---------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Gerçeğe Uygun Değer | Cari Maliyet | Borsa Rayıcı |
| | | Rayıç Bedel |
| | | Emsal Bedel |
| | Gerçekleşebilir Değer (Ödeme değeri) | Tasarruf Değeri |
| Bugünkü Değer | | |
| Maliyet Bedeli | Tarihi Maliyet | Maliyet Bedeli |
| | | İtibari Değer |
| | | Mukayyet Değer |

Değerleme hükümleri ile ilgili karşılaştırmalar tezin 4.bölümünde muhasebe uygulamaları çerçevesinde detaylı bir şekilde ele alındığı için bu bölümde herhangi bir karşılaştırma yapılmamıştır.

4. BÖLÜM

MUHASEBE MEVZUATLARININ HESAPLARIN DENETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Bilanço (Finansal Durum Tablosu)'daki hesap kalemlerinin denetimine ilişkin karşılaştırmalar yapılmıştır. Hesap kalemlerinin denetimi yapılırken ulaşılmaya çalışılan genel amaçlar literatürde şu şekilde sıralanmaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 381):

- Varolma ve Gerçekleşme (Meydana Gelme)
- Tamlık
- Haklar ve Yükümlülükler
- **Değerleme ve Dağıtım (sınıflandırma)**
- **Sunum ve Açıklama**

Bu amaçlardan ilk üçü işletmenin tabi olduğu muhasebe mevzuatına göre farklılık göstermemekte olup, bütün hepsinde de uygulanması gereken prosedürler aynıdır. Ancak Değerleme ve Dağıtım (sınıflandırma) ile Sunum ve Açıklama konusunda TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT-VUK'da birbirinden farklı hükümler bulunmaktadır. En çok farklılığın da değerlendirme hükümlerinde olduğu göze çarpmaktadır. Bu nedenle karşılaştırma daha çok **değerleme hükümleri** çerçevesinde yapılmıştır.

Esas olarak bilanço (finansal durum tablosu) çerçevesinde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT-VUK arasında bir karşılaştırma yapılmak istenmektedir. Ancak aşağıdaki kısıtlar nedeniyle kapsamda daraltma yapılmıştır:

- TMS/TFRS çok kapsamlı olduğu halde (yaklaşık 3000 sayfa), BOBİ FRS ekleri ile beraber 240 sayfadır. Bu nedenle birçok TMS/TFRS'ye BOBİ FRS'de yer verilmediği görülmektedir.
- Bazı standartların ise sadece bir bilanço kalemini düzenlemeyip birçok hesapla ilişkilidir. Bu standartlarla ilgili hükümler ilişkili olduğu durumlarda atıflar yapılarak ele alınmıştır.

• Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili TMS 40 ve BOBİ FRS Bölüm 13 büyük ölçüde uyumlu olup MSUGT-VUK’da ise böyle bir sınıflandırma yer almamaktadır. Benzer şekilde TMS 41 ve BOBİ FRS Bölüm 7 kapsamında ele alınan “canlı varlıklar” konusu da büyük ölçüde uyumlu olup MSUGT-VUK’da böyle bir sınıflandırma yer almamaktadır. Karşılaştırma neticesinde anlamlı bir farklılık bulunamadığı için bu konular bu bölümün kapsamına alınmamıştır. Ancak yapılan incelemede bu bölümlerle ilgili BOBİ FRS’de ana standarda nazaran daha **maliyet esaslı** bir yaklaşım benimsendiği görülmektedir.

Yukarıdaki nedenlerden dolayı en iyi şekilde karşılaştırma yapabilmek için bu bölümün kapsamı aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 20: Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Gruplarının Düzenlendiği Standartlar

| MSUGT BİLANÇO GRUPLARI | | STANDART-BÖLÜM | | DÜZENLENEN KONU |
|------------------------|--------------------------------------|----------------------------|----------|---|
| | | TMS/TFRS | BOBİ FRS | |
| 1 | Hazır Değerler (Nakit Ve Benzerleri) | TMS 32 TFRS 7 TFRS 9 | BÖLÜM 9 | Finansal Araçlar |
| | Menkul Kıymetler | | | |
| | Ticari Alacaklar | | | |
| | Mali Borçlar | | | |
| | Ticari Borçlar | | | |
| 2 | Stoklar | TMS 2 | BÖLÜM 6 | Stoklar |
| | | TMS 41 | BÖLÜM 7 | Tarımsal Faaliyetler (hasatı yapılan) |
| 3 | Mali (Finansal) Duran Varlıklar | TMS 28 | BÖLÜM 10 | İştiraklerdeki Yatırımlar |
| | | TFRS 11 | BÖLÜM 11 | Müşterek Girişimlerde Yatırımlar |
| | | TFRS 3 | BÖLÜM 21 | İş Birleşmeleri (iştirak olarak) |
| | | TFRS 10 | BÖLÜM 22 | Konsolide Finansal Tablolar |
| 4 | Maddi Duran Varlıklar | TMS 16 | BÖLÜM 12 | Maddi Duran Varlıklar |
| | | TMS 41 | BÖLÜM 7 | |
| | | TMS 40 | BÖLÜM 13 | |
| 5 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar | TMS 38 | BÖLÜM 14 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | | | BÖLÜM 21 | İş Birleşmeleri (şerefiye) |
| 6 | Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar | TFRS 6 | BÖLÜM 8 | Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi |
| 7 | Karşılıklar | TMS 37 | BÖLÜM 19 | Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar |

4.1. FİNANSAL ARAÇLAR

Tam Set TMS/TFRS’de Finansal Araçlar ile ilgili şu dört temel standart bulunmaktadır:

- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunumu
- TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 9 Finansal Araçlar

Bu standartların içerisinde en kapsamlı düzenleme TMS 39 ve TFRS 9’da yapılmıştır. 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren “TMS 39 Finansal Araçlar Standartı kapsamındaki kalemlerin tamamına TFRS 9 hükümleri uygulanacaktır (Fındık, 2016: 62). Bu nedenle bu bölümde, TMS 39 hükümlerine yer verilmemiş olup TFRS 9’un 2017 versiyonu dikkate alınmıştır. BOBİ FRS’de ise Finansal Araçlar 9.Bölüm olarak ele alınmıştır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de Finansal araçlar; “bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir.” şeklinde tanımlanmaktadır (BOBİ FRS 9.3-TMS 32.11).

TMS/TFRS’de finansal araç kapsamında ele alınan işlemlere baktığımızda birçok bilanço grubunun bu konu altında düzenlendiği görülmektedir. Ancak finansal araçların sınıflandırması konusunda TMS/TFRS’de bilanço hesap gruplarının baz alınmayıp değerlendirme ilkeleri temelli bir sınıflandırma yaptığı anlaşılmaktadır. Finansal araçlar konusunun TMS/TFRS içerisinde düzenlediği bilanço gruplarının sayısı itibarıyla en kapsamlı ve sınıflandırma şeklinin hesap grupları bazında olmamasından dolayı anlaşılması, uygulanması ve öğretilmesi en zor konu olduğunu söyleyebiliriz.

MSUGT’lerinde ise muhasebe uygulamalarına ilişkin açıklamalar hesap planı çerçevesinde yapıldığı için finansal araç şeklinde bir tanımlama yapılmamıştır. Finansal araç kapsamına giren işlemlere ilişkin açıklamalara hesap planı çerçevesinde ilgili hesap grubunda yer verilmiştir. Ancak MSUGT’lerinde değerlendirme

hükümlerine yer verilmediği için bütün muhasebe işlemlerinde olduğu gibi bu gruba giren işlemler de VUK değerlendirme hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

BOBİ FRS’de ise TMS/TFRS’deki sınıflandırmanın esas alınmayıp bilanço hesap grupları bazında bir gruplandırma yapıldığı görülmektedir. Bu açıdan finansal araçlar konusunun TMS/TFRS’ye göre anlaşılması, uygulanması ve öğretilmesinin daha kolay olduğunu söylebiliriz.

Aşağıdaki tabloda finansal araçların mevzuata göre nasıl sınıflandırıldığı görülmektedir:

Tablo 21: Finansal Araçların Sınıflandırılması

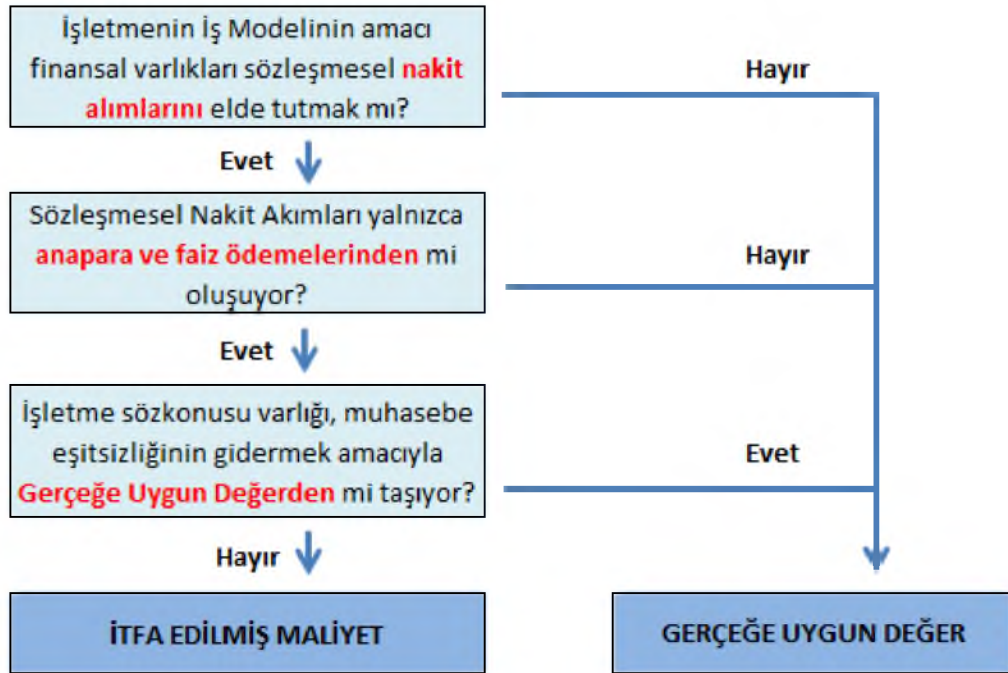
| TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıklar ➤ Gerçeğe Uygun Değer İle Ölçülen Finansal Varlıklar <ul style="list-style-type: none"> ○ GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılanlar ○ GUD Farkı Kar veya Zarara Yansıtılanlar | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Alacaklar ve Borçlar ➤ Borçlanma Araçları ➤ Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ➤ Diğer Finansal Araçlar | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Hazır Değerler ➤ Menkul Kıymetler ➤ Ticari Alacaklar ➤ Mali Borçlar ➤ Ticari Borçlar |

BOBİ FRS’nin Finansal Araç sınıflandırması nispeten MSUGT-VUK ile uyumludur. Ancak TFRS 9’daki sınıflandırma ile karşılaştırma yapılabilmesi için ayrıca bir belirleme yapmak gerekmektedir.

TFRS 9’a göre finansal varlıklar aşağıdaki hususlar esas alınarak sınıflandırılır (TFRS 9.4.1.1):

- a) Finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı **iş modeli**,
- b) Finansal varlığın sözleşmeye bağlı **nakit akışlarının özellikleri**.

Bu bölümde yer alan hükümler incelendiğinde TFRS 9’da finansal araçların şu şekilde sınıflandırılabileceği anlaşılmaktadır:

Şekil 3: TFRS 9'a göre Finansal Araçların Sınıflandırılması⁷

Buna göre finansal araçların sınıflandırılmasında şu iki ölçütün dikkate almamız gerekmektedir:

- Finansal varlığın vadeli-vadesiz olma durumu
- Vadeli varlıklarda vade farkından başka getirilerin bulunması.

Buna göre aşağıdaki gibi vadesiz olan bütün finansal araçlar **gerçeğe uygun değer** ile ölçülecektir:

- Kasa – bankadaki nakit paralar
- Vadesiz çekler ve senetler
- Hisse senetleri (nakit akımları kâr payı şeklinde)

Bunların dışında kalan ve vadeli olarak işlem yapılan şu finansal araçlar **itfa edilmiş maliyet** ile ölçülecektir:

⁷ Kaynak: <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/634275065158809317.pdf> (Erişim Tarihi 15.10.2017)

- Vadeli banka mevduatı
- Banka kredileri
- Vadeli çek ve senetler
- Türev ürünler
- Tahvil, senet, bonolar

Ancak bu finansal araçlardan (faiz) getirisinden başka getirisi olanlar gerçeğe uygun değer ile ölçülecektir. Örneğin belli bir pisayasası olan devlet tahvilleri gibi vb.

4.1.1. Hazır Değerler (Nakit ve Benzerleri)

Bu grup, “nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilme olanağı bulunan ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımların izlendiği hesaplardan oluşur.” Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır⁸

- Kasa
- Alınan Çekler
- Bankalar
- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
- Diğer Hazır Değerler

TMS 7'ye göre **nakit**: işletmedeki **nakit ile vadesiz mevduatı** ifade etmektedir (TMS 7.6-8). Ayrıca vadesiz çekler de nakit para gibi düşünülmektedir. Bu nedenle kasa ve vadesiz banka mevduatındaki nakit paralar ile vadesiz çeklerin değerlendirme hükümleri aynı olduğu için beraber ele almak uygun olacaktır. Verilen vadeli çekler ise “özün önceliği” kavramı gereğince vadeli senetler gibi işlem görecektir. Bu nedenle Alınan vadeli çekler “alacak senetleri” şekilde, verilen vadeli çekler ise “borç senetleri” şeklinde ele alınacaktır (Uluşan, 2009-II: 150). Ayrıca İleri tarihli çeklerin reeskonta tabi tutulması ile ilgili 64 nolu VUK sirküsünde VUK'un 281 ve 285. maddelerine (alacaklar ve borçların değerlendirilmesi) dayanılarak vadeli

⁸ 2 Nolu Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği, s.38

çeklerin reeskont işlemine tabi tutulabileceği belirtilmektedir.⁹ Bu konuda detaylı açıklama ilgili bölümde yapılmıştır.

Bu bölümde yer verilen finansal araçlar ise şu şekildedir:

- Kasa-bankadaki nakit paralar ve vadesiz çekler
- Vadeli banka mevduatları
- Diğer hazır değerler

4.1.1.1. Kasa-Bankadaki Nakit Paralar ve Vadesiz Çekler

Kasa ve bankadaki nakit paraların değerlemesi konusunda farklılık oluşturan tek konu paranın cinsi olup TL cinsinden olanlar ile döviz cinsinden olanlar arasında farklılık bulunmaktadır.

➤ TL Cinsinden Olanlar

TFRS 9'a göre işletmenin nakit akışlarını elde tutmak amacı ile edinmediği finansal araçlar "**gerçeğe uygun değer**" ile değerlendirilmektedir. Nakit paralar ve vadesiz çekler nakit akışı oluşturmadığı için bu finansal araç grubuna girmektedir. TL cinsinden paraların ve vadesiz çeklerin ise gerçeğe uygun değerleri **nominal (üzerinde yazılı) değerleridir**. BOBİ FRS'de bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. VUK md.284'e göre Türk Lirası cinsi nakit paralar dönem sonunda **itibari (nominal) değerleriyle** değerlendirilmektedir.

Buna göre kasadaki TL cinsinden paraların muhasebeleştirilmesinde mevzuat arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

➤ Döviz cinsinden Olanlar

Döviz cinsinden paraların ilk muhasebeleştirilmesinde mevzuat arasında fark bulunmamakta olup hepsine göre de **maliyet bedeli** ile kayıt altına alınacaktır. Dönem sonu değerlemede ise benzerlik olmakla beraber az bir farklılık bulunmaktadır. TFRS 9 ve BOBİ FRS **gerçeğe uygun değer** ile değerlendirilmektedir.

⁹ 30/04/2013 tarihli VUK-64/2013-9/ Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2 sayılı sirkü

Döviz cinsinden paraların gerçeğe uygun değeri ise o günkü **piyasa fiyatıdır**. MSUGT-VUK ise **borsa rayicini** dikkate almaktadır. “Borsa rayicinin olmadığı durumlarda ise Maliye Bakanlığı’nca kur tespit edilir.” (VUK, md.280). Türkiye’de döviz borsası bulunmadığından, döviz kasa mevcudu dönem sonunda, Maliye Bakanlığı’nca ilan edilecek kur ile değerlendirilmektedir. 30 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’nde ise Maliye Bakanlığı’nın kur tespiti yapmadığı durumlarda **TC Merkez Bankası’nca** ilan edilecek döviz alış kurlarının değerlendirilmede dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

Tablo 22: Nakit Para-Vadesiz Çeklerin Değerleme Hükümleri

| | TL Cinsi Olanlar | Döviz Cinsi Olanlar | |
|------------------|---------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|
| | İlk Muhasebeleştirme Dönem sonu | İlk Muhasebeleştirme | Dönem Sonu |
| TFRS 9 | Gerçeğe Uygun Değer (Nominal) | Maliyet Bedeli (Alış Fiyatı) | Gerçeğe Uygun Değer (Piyasa Fiyatı) |
| BOBİ FRS | Gerçeğe Uygun Değer (Nominal) | Maliyet Bedeli (Alış Fiyatı) | Gerçeğe Uygun Değer (Piyasa Fiyatı) |
| MSUGT-VUK | İtibari değer ¹⁰ (Nominal) | Maliyet Bedeli (Alış Fiyatı) | Borsa Rayici (TCMB Kuru) |

4.1.1.2. Vadeli Banka Mevduatı

Vadeli banka mevduatının değerlendirilmesi konusunda farklılık arzeden konu nakit paralarda olduğu gibi vadeli mevduattaki paranın cinsidir.

➤ TL Cinsi Banka Mevduatı

TFRS 9 ve BOBİ FRS’ye göre TL cinsinden banka mevduatları ilk muhasebeleştirmede **gerçeğe uygun değer** ile kayıt altına alınacaktır. MSUGT’e göre de vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sırasında yatırılan paranın **nominal değeri (üzerinde yazılı değer)** ile değerlendirilir (Uluşan, 2009-2: 150). TL cinsinden paraların gerçeğe uygun değerleri üzerinde yazılı olan (nominal)

¹⁰ Çekler VUK’a göre dönem sonundan **mukayyet (kayıtlı)** değerleri ile değerlendirilir.

değer olduğu için vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk kaydı sırasında mevzuat hükümleri arasında bir **fark olmadığı** anlaşılmaktadır.

Dönem sonu değerlemede ise TFRS 9 ve BOBİ FRS'ye göre “**etkin faiz ile itfa edilmiş maliyet**” esası uygulanmaktadır. VUK md.281’de ise “Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar **değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte** dikkate alınır” hükmü yer almaktadır. Aynı maddede uygulanacak faiz oranının **T.C. Merkez Bankası** resmi iskonto oranı olduğu belirtilmiştir.

➤ **Döviz Cinsi Vadeli Banka Mevduatı**

Döviz Cinsi vadeli banka mevduatının ilk muhasebeleştirilmesinde vadesiz mevduatta olduğu gibi mevzuat arasında bir farklılık bulunmamakta olup hepsine göre de **maliyet bedeli** ile yani dövizin elde edildiği kur üzerinden kayıt yapılacaktır.

Dönem sonu değerlemesinde ise iki farklı hesaplama yapılacaktır. Bunlardan biri vade farkı (faiz), diğeri ise kur farkıdır. Vade farkının hesaplanmasında TFRS 9-BOBİ FRS **etkin faizi** dikkate almaktadır.

Bu işlemten sonra döviz tutarı ayrıca TFRS 9-BOBİ FRS'ye göre **gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri)**, VUK’a göre borsa rayici (TCMB kuru) esas alınarak ikinci defa değerlendirilmektedir.

Tablo 23: Vadeli Banka Mevduatının Değerleme Hükümleri

| | İlk Muhasebeleştirme | Dönem Sonu Değerleme | |
|-----------|----------------------|-----------------------|--------------------------------------|
| | | TL Cinsi | Döviz Cinsi |
| TFRS 9 | Gerçeğe uygun değer | İtfa Edilmiş Maliyet | Gerçeğe uygun değer ¹¹ |
| BOBİ FRS | Gerçeğe uygun değer | İtfa Edilmiş Maliyet | İtfa Edilmiş Maliyet |
| MSUGT-VUK | Nominal Değer | Anapara + dönem faizi | Anapara + dönem faizi + borsa rayici |

¹¹ Vadeli TL cinsinden banka mevduatı TFRS 9’a göre itfa edilmiş maliyet ile ölçülürken, döviz cinsinden vadeli banka mevduatının nakit akışları faize ek olarak kur farkından kaynaklanacağı için gerçeğe uygun değer ile ölçülen olarak sınıflandırılacaktır.

4.1.1.3. Diğer Hazır Değerler

Diğer hazır değerler, işletmenin sahip olduğu posta ve damga pulları gibi iktisadi kıymetler ile işletmede menkul kıymet olarak tutulan varlıklara ait vadesi gelmiş kupon bedelleri gibi kıymetleri içermektedir. VUK'a göre Diğer hazır değerler iktisadi kıymetin türüne göre **itibari (nominal)** veya **mukayyet (kayıtlı)** değerle değerlendirilir (Lazol, 2001: 60).

Hazır değerler yapısı gereğince **vadesiz nakit ve benzerleri** olduğu için bu başlık altında ele alınabilen varlıkların TFRS 9 ve BOBİ FRS uyarınca **gerçeğe uygun değer** ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.1.2. Menkul Kıymetler (Finansal Varlıklar)

Menkul kıymetlerden finansal varlık olarak sınıflandırılan “hisse senetleri” ile “tahvil senet ve bonolar bu grupta ele alınmaktadır.

4.1.2.1. Hisse Senetleri

TFRS 9.5.1.1'e göre **özkaynağa dayalı finansal varlıklar (hisse senetleri)** hem ilk muhasebeleştirmede hem de sonraki dönemlerdeki değerlemesinde, borsada işlem görüp görmemesine bakılmaksızın, **gerçeğe uygun değerle** değerlendirilmektedir. Ayrıca aynı maddede hisse senetlerinin edinimi ile ilgili olan **işlem maliyetlerinin** hisse senedinin **maliyetine eklenmeyeceği** hükmü yer almaktadır. TFRS 9'a göre değerlemeden kaynaklanan farkları **kar-zararda** raporlanmaktadır. Ancak işletmeler alım- satım amaçlı hisse senetlerinin değerlendirme farklarını **diğer kapsamlı gelirden** raporlayabilmektedirler. BOBİ FRS' de ise böyle bir tercih hakkı söz konusu değildir (Özerhan, 2016: 316).

BOBİ FRS'de ise borsada işlem gören hisse senetleri TMS/TFRS'de olduğu gibi **ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından** ölçülmekte, **işlem maliyetleri** maliyete eklenmemektedir. Dönem sonunda ise TFRS 9'da olduğu gibi gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Borsa'da işlem görmeyen hisse senetleri ise ilk muhasebeleştirmede, “işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan **maliyet bedelinden**” kayıt altına alınmakta, sonraki raporlama tarihlerinde ise

“maliyet bedelinden (varsa) değer düşüklüğü zararları düşülerek” değerlendirilmektedir (BOBİ FRS 9.20-21).

MSUGT-VUK’da ise halka açık ve açık olmayan şeklinde bir ayrım bulunmamaktadır. VUK md.279’a göre hisse senetleri hem ilk alışta hem de dönem sonunda **alış bedeliyle** değerlendirilmektedir. Ancak VUK’un değerlendirme ölçüleri içinde “alış bedeli” yer almamaktadır. VUK md.262’de maliyet bedeli; “bir iktisadi kıymetin **alış bedeli** ile alışa ilişkin giderlerin toplamı” olarak tanımlanmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere alış bedeli, **alışa ilişkin giderleri** kapsamamaktadır (Yücel, 2016: 253). Dönem sonunda ise VUK’a göre alış bedeli ile değerlemeye devam edilecektir. Bu konuda MSUGT ile VUK arasında da farklılık vardır. Çünkü MSUGT hisse senetlerinin dönem sonundaki değer artışlarını dikkate almasa da **ihtiyatlılık kavramı gereğince** değer düşüklüklerini kayıt altına almaktadır.

Hisse senetlerine ilişkin değerlendirme hükümleri tablodaki şekilde özetlenebilir:

Tablo 24: Hisse Senetlerinin Değerleme Hükümleri

| | İlk Muhasebeleştirme | | Dönem Sonu Değerleme | |
|-----------|--|--|---|---------------------------------------|
| | Halka Açık Piyasada İşlem Görenler | Halka Açık Piyasada İşlem Görmeyenler | Halka Açık Piyasada İşlem Görenler | Halka Açık Piyasada İşlem Görmeyenler |
| TFRS 9 | Gerçeğe Uygun Değer (GUD) (işlem maliyetleri dahil edilmez) | | GUD (değerleme farkı kar-zararda) ¹² | |
| BOBİ FRS | İşlem Fiyatı (işlem maliyetleri dahil edilmez) | İşlem Fiyatı (işlem maliyetleri dahil edilir) | GUD (değerleme farkı kar-zararda) | Maliyet Bedeli - Değer Düşüklüğü |
| MSUGT-VUK | Alış bedeli (işlem maliyetleri dahil edilmez) | | Alış bedeli - değer düşüklüğü | |

¹² Alım-satım amaçlı olmayan özkaynağa dayalı finansal varlıkların değerlendirme farkını diğer kapsamlı gelirden raporlama tercihi de söz konusudur.

4.1.2.2. Tahvil, Senet ve Bonolar

TFRS 9'a göre İşletme, 5.1.3 paragrafı kapsamındaki ticari alacaklar dışındaki bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alırken **gerçeğe uygun değerinden** ölçer. "Gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve yükümlülüklerin ilk ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen **işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir** veya gerçeğe uygun değerden düşülür" (TFRS 9.5.1.1). Buradan anlaşıldığı üzere işlem maliyetlerinin eklenmesi işletmenin sınıflandırmasına göre değişmektedir. Buna göre piyasası olan tahvil senet ve bonoların işlem maliyetleri eklenmeyecek, **piyasası olmayanların ise eklenecektir**.

BOBİ FRS'ye göre tahvil, senet ve bonolar borçlanma araçları kapsamında ele alınmalıdır. Bu sınıfta yer alan finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alma sırasında, "**işlem maliyetleri de dâhil edilerek işlem fiyatları**" üzerinden ölçülür (BOBİ FRS 9.12).

Yukarıda açıklandığı üzere VUK md.279'da adı geçenler dışındaki menkul kıymetlerin tamamı **borsa rayici** ile değerlendirilmektedir. Maddenin devamında yer alan açıklamalardan tahvil, senet ve bonoların ilk muhasebeleştirilmesinde öncelikli değerlendirme ölçüsünün **borsa rayici** olduğu anlaşılmaktadır. Borsa rayicinin olmadığı durumlarda ise **alış bedeli** ile kaydedilecektir. Ayrıca aynı hisse senetlerinde olduğu gibi alış bedeline **alış maliyetleri eklenmeyecektir**.

Dönem sonunda değerlemede TFRS 9'a göre işletmenin bu varlıkları elinde bulundurma niyetine göre farklılıklar oluşmaktadır.

TFRS 9' da, varlıkların yönetimi için işletmenin seçtiği model ve varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yapısı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. TFRS 9.4.1.2-2A'ya göre tahviller şu şekilde değerlendirilecektir:

- "Nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan tahvil, senet ve bonolar etkin faiz yöntemi ile **itfa edilmiş maliyetinden**",

• “Nakit akışlarını tahsil etmek ve satmak amacıyla (her ikisini birden) elde tutulan tahvil, senet ve bonolar ise **gerçeğe uygun değerle** ölçülecektir. Değerleme farkı da özkaynaklarda **diğer kapsamlı gelirden** kaydedilecektir”.

BOBİ FRS’ de ise böyle bir ayrıma gidilmemiş olup, borçlanma araçlarının tamamı için dönem sonunda etkin faiz yöntemi ile **itfa edilmiş maliyetle ölçüm esası** benimsenmiştir. (BOBİ FRS 9.11) Tam set TMS/TFRS’den farklı olarak, BOBİ FRS’de tüm finansal varlık ve yükümlülüklerde oluşan değerlendirme farkları kâr-zarar tablosunda gösterilirken, yalnız koşulları belirlenen **türev araçlardaki** değerlendirme farklarının **özkaynaklarda** sunulması söz konusudur (Gücenme Gençoğlu, 2017: 8).

VUK’da ise BOBİ FRS ile uyumlu olarak tahvil, senet ve bonolarda bir ayrıma gidilmemiştir. VUK md.279’a göre tahvil, senet ve bonolar **borsa rayici** ile değerlendirilecektir. Bu maddeye göre **borsa rayicinin bulunmaması** veya **muvaazalı** bir şekilde oluştuğunun anlaşılması durumunda ise menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin elde etme tarihinden değerlendirme gününe kadarki zamana düşen kısmının eklenmesi ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere VUK’da tahvil, senet ve bonoların önce **borsa rayici** dikkate alınacak. Eğer yoksa **alış bedeli + gerçekleşen gelir (kur farkı dahil)** şeklinde değerlendirilecektir. Bu yöntem **kıst getiri** olarak adlandırılır (Saraçöz, 2008: 198).

Tablo 25: Tahvil, Senet ve Bonoların Değerleme Hükümleri

| | İlk Muhasebeleştirme | | Dönem Sonu Değerleme | |
|-----------|--|---|--|---|
| | Nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan borçlanma araçları | Nakit akışlarını tahsil etmek ve satmak amacıyla (her ikisini birden) elde tutulan borçlanma araçları | Nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan borçlanma araçları | Nakit akışlarını tahsil etmek ve satmak amacıyla (her ikisini birden) elde tutulan borçlanma araçları |
| TFRS 9 | Gerçeğe uygun değer (işlem maliyetleri dâhil) | Gerçeğe Uygun Değer (işlem Maliyetleri dâhil edilmez) | İtfa edilmiş maliyet-değer düşüklüğü | GUD- değerlendirme farkı diğer kapsamlı gelirden raporlanır. |
| BOBİ FRS | İşlem Fiyatı (işlem maliyetleri dâhil) | | İtfa edilmiş maliyet - değer düşüklüğü | |
| MSUGT-VUK | Alış Bedeli (işlem maliyetleri dâhil edilmez) | | Borsa Rayici (piyasası olanlar) (Yoksa alış bedeli + gerçekleşen gelir) | |

4.1.3. Ticari ve Diğer Alacaklar

Bu başlık altında senetli ve senetsiz alacakların değerlendirilmesi ile şüpheli duruma gelen alacakların mevzuattaki yerine ilişkin karşılaştırmalar yapılmıştır.

4.1.3.1. Senetsiz ve Senetli Alacaklar

TFRS 9.5.3'e göre senetli ve senetsiz alacaklar ilk muhasebeleştirilmesinde **gerçeğe uygun değerinden** kaydedilecektir. TFRS 9.5.1.3'de ise **önemli bir finansman bileşenine sahip** olmayan ticari alacakların ilk kaydı sırasında **işlem bedeli üzerinden** değerlendirileceği belirtilmektedir. Önemli finansman unsurunun tanımı konusunda ise TFRS 15'e atıf yapılmaktadır.

TFRS 15.63'de önemli finansman unsurunun süresi bir yıl olarak belirlenmiştir. Bu maddeye göre vadesi **bir yıl veya bir yıldan az** olan senetli ve senetsiz alacaklarda vade farkı ayrıştırılmayacaktır. İşlem fiyatının **önemli bir finansman unsuru** içermesi (yani 1 yıl ve daha uzun vade) halinde **vade farkının ayrıştırılarak** hasılat tutarından ayrı faiz geliri şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde ticari alacakların dönem sonunda etkin faiz yöntemi ile **itfa edilmiş maliyeti üzerinden** değerlendirilmesi sağlanmış olmaktadır (Özerhan, 2016: 314).

BOBİ FRS'ye göre de vadesi bir yıl veya daha az olan senetli ve senetsiz alacaklar **itibari değeri** (üzerinde yazılı değer) ile değerlendirilmektedir. Vadesi bir yıldan uzun olan senetli ve senetsiz alacaklar ise etkin faiz yöntemi ile **itfa edilmiş (vade farkı ayrıştırılmış) değeri** üzerinden değerlendirilmektedir (BOBİ FRS 9.8).¹³

Yukarıdaki hükümleri incelediğimizde TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin senetli ve senetsiz alacakların değerlendirilmesinde benzer uygulamalara yer verdiği görülmektedir.

¹³ YFRÇ Taslağında tüm alacak ve borçların mukayyet değer ile ölçüleceği ve dönem sonlarında reeskonta tabi tutulacağı öngörülmekte idi. BOBİ FRS'de ise bu uygulamadan vazgeçildiği görülmektedir.

VUK'a göre ise senetli ve senetsiz alacaklar **ilk muhasebeleştirmede mukayyet (kayıtlı) değeriyle** değerlendirilmektedirler (VUK md.281). Aynı maddede “vadesi gelmemiş olan **senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca** olunabilir.” ifadesi yer almaktadır. Bu maddeden dönem sonunda yalnızca senetli alacakların reeskont uygulaması ile peşin değerine indirgenebileceği ve senetli alacaklar için reeskont uygulamasının **ihtiyari** olduğu anlaşılmaktadır. Senetsiz alacaklar ise dönem sonlarında mukayyed değerleri ile değerlendirilmeye devam edilecektir.

Bu konuda diğer bir husus da itfa (reeskont) işleminde esas alınacak faiz oranıdır. İtfa işlemi TFRS 9-BOBİ FRS'ye göre **etkin faiz oranına** göre hesaplanırken, VUK'a göre **Merkez Bankası reeskont oranına** göre hesaplanmaktadır. Bunlara ek olarak özün önceliği kavramı gereğince alınan **vadeli çekler** de senetli alacak olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle burada senetli alacaklar için yer alan değerlendirme hükümleri alınan vadeli çekler için de geçerli olacaktır.

Senetli ve senetsiz alacaklar ile alınan vadeli çeklerin değerlendirilmesine ilişkin hükümleri aşağıdaki tablodaki gibi özetleyebiliriz:

Tablo 26: Senetli ve Senetsiz Alacakların Değerleme Hükümleri

| | | İlk Muhasebeleştirme | Dönem Sonu Değerleme |
|------------------|---|---|-------------------------------|
| TFRS 9 | Önemli Finansman ¹⁴ Unsuru İçermeyen | İşlem Bedeli | Kayıtlı Değer |
| | Önemli Finansman Unsuru İçeren | Gerçeğe uygun değer (vade farkı arındırılmış) | İtfa edilmiş maliyet |
| BOBİ FRS | 1 yıldan az vadeli | İtibari Değer | Mukayyet Değer |
| | 1 yıldan uzun vadeli | Gerçeğe uygun değer (vade farkı arındırılmış) | İtfa edilmiş maliyet |
| MSUGT-VUK | Senetsiz Alacaklar | Mukayyet Değer | Mukayyet Değer |
| | Senetli Alacaklar ve (Alınan Vadeli Çekler) | Mukayyet Değer | Reeskonta Tabi Tutulmuş Değer |

¹⁴ TFRS 15'e göre 1 yıldan uzun vade, önemli bir finansman unsuru sayılmaktadır.

4.1.3.2. Şüpheli Alacaklar

TFRS 9’da şüpheli alacaklar için ayrılacak değer düşüklüğü karşılığı konusunda “**Gerçekleşen Kredi Zararı**” yaklaşımı yerine “**Beklenen Kredi Zararı**¹⁵” yaklaşımı benimsenmiştir (TFRS 9.5.5.1). Beklenen kredi zararı yaklaşımına göre daha zarar gerçekleşmeden, mevcut koşullar, benzer nitelikteki finansal araçlarda geçmiş olaylarla ilgili deneyimler vb. gibi gerçekçi tahminler kullanılarak kredi riski değerlendirilmekte ve olası zararlar için **değer düşüklüğü karşılığı** hesaplanmaktadır (Özerhan, 2016: 314-315).

BOBİ FRS’de bu konuda detaylı açıklamalar yer almamakla birlikte **makul bir gerekçe** olması durumunda şüpheli alacaklar için karşılık ayrılacağı belirtilmektedir (BOBİ FRS 9.10).

VUK md.323’e göre ise ancak yasal takipteki veya yasal takibe değmeyecek kadar küçük miktardaki şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilir. Aynı maddede şüpheli alacakların **tasarruf değeri** ile değerlendirileceği belirtilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde mevzuatın tamamına göre de şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılması gerektiği görülmektedir. Fark ise hangi alacaklar için karşılık ayrılması gerektiği konusunda oluşmaktadır.

4.1.4. Mali Borçlar

Tekdüzen Hesap Planında bu başlık altında şu hesap kalemleri yer almaktadır:

- Banka Kredileri
- Çıkarılmış Tahviller

4.1.4.1. Banka Kredileri

Bankalardan alınan krediler ilk muhasebeleştirilmede TFRS 9’a göre **gerçeğe uygun değeriyle** (TFRS 9.5.1.1), BOBİ FRS’ye göre **işlem fiyatıyla** (BOBİ FRS

¹⁵ TFRS 9.B.5.5.28-35’de detaylı açıklama yapılmaktadır.

9.12) MSUGT-VUK'a göre ise **anapara** bedeli üzerinden kayıt altına alınmaktadır. İlk muhasebeleştirmede bu ölçülerin aynı anlama geldiği dikkate alınırsa bir fark olmadığı görülmektedir. Ancak kredinin alımı ile ilgili işlem maliyetleri TFRS 9 ve BOBİ FRS'ye göre maliyete eklenirken, VUK'a göre maliyete eklenmeyecektir.

Dönem sonu ise TFRS 9 ve BOBİ FRS'ye göre **etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyet** üzerinden değerlendirirken, VUK md.285'e göre borçlar **mukayyet değer** ile değerlendirilmektedir. Ancak VUK md. 285'de "mevduat veya kredi sözleşmesine dayanan borçlar **değerleme gününe kadar hesaplanan faizleriyle birlikte** dikkate alınacağı" hükmü yer almaktadır (YÜCEL, 2016: 536).

Yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde Banka kredilerinin dönem sonu değerlemesi açısından mevzuat arasında bir fark bulunmamaktadır.

4.1.4.2. Çıkarılmış (ihraç edilmiş) Tahviller

Çıkarılmış tahviller ihraç eden yönünden bir borçlanma senedir. TFRS 9 ve BOBİ FRS'a göre hem ilk muhasebeleştirmede hem de dönem sonunda banka kredileri ile aynı şekilde kayıt altına alınır.

VUK md.286'ya göre ise tahviller hem ilk muhasebeleştirmede hem de dönem sonunda nominal (itibari) değerleri ile değerlendirilir. Bu değer tahvilin üzerinde yazılı değer olup vade sonunda tahvil sahibine ödenecek olan anaparadır. Tahvilin muhasebe kayıtları ve itfa planı tahvilin nominal değeri esas alınarak yapılmaktadır (YÜCEL, 2016: 541).

Banka kredilerinin ve çıkarılmış tahvillerin değerlemesi konusunda mevzuatlarda yer alan hükümleri aşağıdaki tablodaki şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 27: Banka Kredileri ve Çıkarılmış Tahvillerin Değerleme Hükümleri

| | | İlk Muhasebeleştirme | Dönem Sonu Değerleme |
|-----------------------|---------------------------------|--|----------------------------------|
| TFRS 9 | | Gerçeğe uygun değer (işlem maliyetleri dâhil) | İtfa edilmiş maliyet |
| BOBİ FRS | | İşlem fiyatı (GUD) (İşlem maliyetleri dâhil) | İtfa edilmiş maliyet |
| MSUGT- VUK | Banka Kredileri | Anapara Tutarı (İşlem maliyetleri dâhil edilmez) | Mukayyet Değer + İşleyen Faiz |
| | Çıkarılmış Tahviller | İtibari (nominal) değer (işlem maliyetleri dâhil edilmez) | İtibari Değer |

4.1.5. Senetsiz ve Senetli Borçlar

TFRS 9.5.1.1'e göre işletmeler (önemli bir finansman unsuru içermeyen) ticari alacaklar dışındaki bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alırken **gerçeğe uygun değerinden** ölçer. Bir piyasası olmayan vadeli finansal araçların gerçeğe uygun değeri “**bugünkü değer**” yöntemine göre bulunacaktır. Bu hükme göre bu grupta yer alan senetli ve senetsiz borçlar TFRS 9 uyarınca ilk muhasebeleştirmede de **gerçeğe uygun (vade farkı arındırılmış)** değeriyle ölçülürken dönem sonlarında ise **etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyet bedeli** ile değerlendirilmektedir. BOBİ FRS'de ise senetli ve senetsiz alacaklarda olduğu gibi bir yıl baz alınacak, bir yıl ve daha kısa vadeli borçlarda vade farkı ayrıştırılmayıp **itibari değeri (üzerinde yazılı)** ile değerlendirilecektir. Bir yıldan uzun vadeli borçlar ise vade farkı ayrıştırılarak **peşin değeri** ile değerlendirilecektir (BOBİ FRS 9.8). VUK uyarınca senetsiz borçlar, senetsiz alacaklarda olduğu gibi ilk muhasebeleştirmede ve dönem sonunda **mukayyet (kayıtlı)** değeriyle değerlendirilir. Senede bağlı borçlar ise ilk muhasebeleştirmede **mukayyet değerle** ve dönem sonlarında ise **reeskonta tabi tutulmuş değer** ile değerlendirilir.

Bunlara ek olarak özün önceliği kavramı gereğince verilen vadeli çekler borç senedi olarak kabul edildiği için borç senetleri ile ilgili hükümler verilen vadeli çeklere de uygulanacaktır.

Tablo 28: Senetli ve Senetsiz Borçların Değerleme Hükümleri

| | | İlk Muhasebeleştirme | Dönem Sonu Değerleme |
|------------------|--|---|-------------------------------|
| TFRS 9 | | Gerçeğe uygun değer (vade farkı arındırılmış) | İtfa edilmiş maliyet |
| BOBİ FRS | 1 yıldan az vadeli | İtibari Değer | Mukayyet Değer |
| | 1 yıldan uzun vadeli | Gerçeğe uygun değer (vade farkı arındırılmış) | İtfa edilmiş maliyet |
| MSUGT-VUK | Senetsiz Borçlar | Mukayyet Değer | Mukayyet Değer |
| | Senetli Borçlar ve Verilen Vadeli Çekler | Mukayyet Değer | Reeskonta Tabi Tutulmuş Değer |

4.2. STOKLAR

Stoklar grubuna giren varlıkların sınıflandırılması konusunda BOBİ FRS 6.2, TMS 2.6 ve MSGUT'lerinde yer alan hesap planındaki 15 Stoklar grubunun açıklamalarının benzer olduğu görülmektedir.

4.2.1. Stokların İlk Muhasebeleştirilmesi

Stoklar ilk elde edildiklerinde hem TMS 2.9 hem BOBİ FRS 6.4 hem 1 nolu MSUGT hem de VUK md.274'ye göre maliyet bedeli ile kayıt altına alınmaktadır. Bu konuda mevzuatlar uyumludur.

Stokların maliyetini oluşturan unsurlar konusunda da TMS 2.10-11, BOBİ FRS 6.6-7 ve VUK md.262'de yer alan hükümler incelendiğinde maliyet unsurlarının benzer olduğu görülmektedir. Mevzuatların hespine göre de ilk muhasebeleştirmede stokları satın almak veya satışa hazır duruma getirmek için gerekli tüm harcamalar stokların maliyetine eklenmektedir.

Ancak stokların vadeli olarak elde edilmesi ile stokların elde edilmesi ve satışa hazır duruma getirilmesi sırasında oluşan finansman giderleri konusunda mevzuatların farklılaştıkları görülmektedir.

4.2.1.1. Stokların Vadeli Olarak Elde Edilmesi

TMS 2'ye göre stokların vadeli olarak satın alınması durumunda, peşin fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki **finansman farkının ayrıştırılması** ve ilgili dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 2.18).

BOBİ FRS ise finansal araçlarda olduğu gibi vade farkının ayrıştırılması konusunda bir yılı baz almakta, bir yıl ve daha az vadeli olarak alınan stokların maliyetine vade farklarını dahil etmeke, bir yıldan daha uzun olan vade farklarını ise etkin faiz **yöntemine** göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS 6.8).

VUK'da bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 238 sıra nolu VUK genel tebliğine göre stokların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan vade farklarının **maliyete eklenmesi** gerekmektedir. Bu tebliğe göre herhangi bir süre sınırı getirilmemiş olup, stoğun elde edilmesi ile doğrudan ilgili olup olmamasına dikkat edilmiştir. Vadeli mal alım işlemlerinde alış faturası satıcı firma tarafından vadeli fiyat üzerinden düzenleneceği için vade farkı malın maliyetinin bir parçası olarak kabul edilecektir.

4.2.1.2. Finansman Giderlerinin Kaydı

TMS 2'de finansman unsurunun stok maliyetine dâhil edilmesi sınırlı koşullarda söz konusudur. "Stokların özellikli varlık olması durumunda finansman giderleri stok maliyetine ilave edilmektedir" (TMS 2 md. 17). TMS-2 özellikli varlık tanımı için TMS 23 Borçlanma Maliyetleri tanımına atıf yapmaktadır. TMS 23 prf 7-8'e göre üretilmesi için uzun bir süre gerekli olan stoklar özellikli varlık sayılmaktadır.

BOBİ FRS’de ise özellikli varlık tanımı yer almamakla birlikte burada da bir yıl baz alınmış olup BOBİ FRS 17.2 uyarınca “üretimi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stoğun maliyetine dâhil edilmektedir.”

VUK’da ise özellikli varlık tanımı yapılmamış ve BOBİ FRS’de olduğu gibi bir süre tayin edilmemiştir. VUK 238 Seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, işletmelerin finansman giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri **zorunlu değildir**. Gider olarak kaydetmek veya maliyete eklemek işletmelerin tercihine bırakılmıştır.

Stokların ilk kayda alınması konusunda mevzuatların hükümleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 29: Satın Alma Yolu İle Elde Edilen Stokların İlk Kayıt Hükümleri

| İlk Muhasebeleştirme | | TMS/IFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|----------------------|--|---|---|---|
| Kayıt Ölçüsü | | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli |
| Vade Farkı | | Peşin Fiyat Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır. | 1 yıldan daha uzun vadeli alınanlarda ayrıştırılır. | Maliyetin bir parçasıdır (ayrıştırılmaz) |
| Finansman Giderleri | Doğrudan Gider Yazılacak | Özellikli varlık olmayanlarda | 1 yıldan kısa sürede üretilenlerde | Maliyete eklemek veya gider yazmak işletmelerin tercihine bırakılmıştır |
| | | Özellikli Varlıklarda | 1 yıldan uzun sürede üretilenler | |
| | Satışa Hazır Hale Gelene Kadarkiler | Maliyete eklenir | Maliyete eklenir | |
| | Sonrakiler | Gider Yazılır | Gider Yazılır | |

4.2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Bir ilk madde ve malzemenin üretim işlemine tabi tutulması sırasında ortaya çıkan maliyetler **dönüştürme maliyeti** olarak nitelenmektedir. Üretim işletmelerinde üretilen mamullerin maliyetleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- Direkt işçilik giderleri
- Genel üretim giderleri
 - Sabit genel üretim giderleri
 - Değişken genel üretim giderleri

Bu unsurlardan mamulle doğrudan ilişkilendirilebildikleri için direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri mamullerin maliyetine yüklenmektedir.

Ancak genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmesinde aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılmaktadır:

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Asal Maliyet Yöntemi

TMS 2.13’de yapılan açıklamalardan TMS/TFRS’de bu yöntemlerden **normal maliyet yönteminin** benimsendiği anlaşılmaktadır.

BOBİ FRS 6.12’de yapılan açıklamalardan ise BOBİ FRS’de dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde **tam maliyet yönteminin** seçildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, BOBİ FRS 6.13 uyarınca **normal maliyet yönteminin** de kullanılması mümkündür.

VUK md.275’de sayılan giderlerden ilk üçü dikkate alındığında VUK’da “**tam maliyet**” yönteminin benimsendiği anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere BOBİ FRS’de asıl olarak VUK uygulamasının esas alındığı TMS/TFRS uygulamasının ise tercihe bırakıldığı anlaşılmaktadır.

4.2.3. Maliyet Ölçüm Teknikleri

TMS 2’ye göre; “sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümü ile ilgili **standart maliyet yöntemi** ve **perakende yöntemi** gibi teknikler kullanılabilir.” (TMS 2.21).

BOBİ FRS’ye göre; “mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak **fiili maliyet yöntemine** göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, **standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi** gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir.” (BOBİ FRS 6.19).

VUK’ta ise **fiili maliyet** yöntemi esas tutulmuştur (Yereli vd., 2012: 29).

Bu açıklamalara göre maliyet ölçüm teknikleri açısından BOBİ FRS’de de vergi mevzuatı uygulamasının esas alındığı görülmektedir.

4.2.4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

TMS 2.23’e göre; özel olarak üretilen her bir varlığa ilişkin **özel maliyetler** dikkate alınmaktadır (**Gerçek parti maliyet yöntemi**). “Bunlar dışında kalanların maliyeti, **ilk giren ilk çıkar (FIFO)** veya **ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden)** biri uygulanarak belirlenir.” (TMS 2.25).

BOBİ FRS 6.20-21 ’deki hükümler incelendiğinde maliyet hesaplama yöntemleri konusunda TMS 2 ile BOBİ FRS arasında bir farklılık olmadığı görülmektedir.

VUK md. 274’de stokların **maliyet bedeli** ile değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Ancak değerlemede hangi yöntemin seçileceği işletmelerin kendilerine bırakılmıştır. İşletmeler ortalama maliyet (ağırlıklı veya basit ortalama), fiili maliyet (gerçek parti yöntemi) ve ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden birini kullanabilmektedir.

VUK’da bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağına dair kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergi idaresi tarafından istenen maliyet hesaplama yönteminin **fiili maliyet yöntemi** olduğunu kabul etmektedir. Ayrıca, LİFO yönteminin kullanımına imkân sağlanmış ancak mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına dair “5024 sayılı Kanun” ile 1.1.2004 tarihinden itibaren bu yöntem yürürlükten kaldırılmıştır (Kuzu, 2010: 97).

Yukarıdaki açıklamalara göre maliyet hesaplama yöntemleri konusunda mevzatların genel olarak uyumlu olduğu görülmektedir.

4.2.5. Diğer Maliyetler

TMS 2.15-16 ile BOBİ FRS 6.14-15 uyarınca diğer maliyetler sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle **ilişkili oldukları** takdirde **stok maliyetine** dâhil edilir. TMS 2.38’deki açıklamalardan stok maliyeti dışında **satış maliyetini artıracak şekilde** ilaveten sadece, durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin **sabit genel üretim giderleri**, normal maliyet yönteminin kullanılması halinde üretim maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim gideri ve stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin raporlanacağını ifade etmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 13).

VUK’a göre de emtianın elde **edilmesi veya üretilmesi ile ilişkili olmayan** giderler maliyete eklenmemektedir. Bu konuda mevzuatların uyumlu olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde mevzuat açısından **stok maliyetlerini** oluşturan unsurlar arasında farklılık olmadığı görülmektedir. Hepsine göre de stokların üretilmesi ile doğrudan ilişkili olan maliyetler stok maliyetine eklenmektedir. Ancak TMS 2’de yer alan; çalışmayan kısım giderleri, stok değer düşüklüğü karşılıkları gibi üretilen mamullerle ilişkili olmayan giderlerin de dönemde **satılan mamullerin maliyetine** eklenmesi uygulaması BOBİ FRS ve MSUGT-VUK’da yer almamaktadır.

4.2.6. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

TMS 2.14'e göre; ortak ve yan ürünlerin maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda **rasyonel ve tutarlı bir şekilde** dağıtım yapılacaktır. BOBİ 6.16'da benzer açıklamalar yer almaktadır.

VUK' un 267'e göre ise bu ürünler **emsal bedelle** değerlendirilmelidir. VUK' un 278. Maddesine göre ise yan ürünler, VUK md.267'de yer verilen **ortalama fiyat esası** ya da takdir komisyonlarınca tespit edilen emsal bedelleri üzerinden kayıtlara alınır.

4.2.7. Hizmet Üreten İşletmelerin Stok Maliyetleri

TMS 2.19 ve BOBİ FRS 6.17 ve VUK md.275 incelendiğinde mevzuatların bu konuda uyumlu olduğu görülmektedir. Hepsine göre de bu işletmelerde üretilen stoklarla ilgili çalışanların maliyetleri eklenecektir.

Ancak TMS 2'ye göre finansal durum tablosunda "tamamlanmış hizmet maliyetleri" ve "tamamlanmamış hizmet maliyetleri" isimli stok hesaplarının yer alması önerilmekteyken, BOBİ FRS düzenlemelerinde ve finansal durum tablosu aktifinde benzer hesaplara yer verilmemiştir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 13). MSUGT'leri Tezdüzen Hesap Planı'nda da böyle bir ayırım bulunmamaktadır.

4.2.8. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

TMS 2'ye göre: "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan **net gerçeğe uygun değeriyle** değerlendirilir." (TMS 41.12) "Bu değer, tarımsal ürünlerin, TMS 2 Stoklar standardına ve diğer uygulanabilir standartlara göre **varlığın maliyetini** oluşturur." (TMS 41.13).

BOBİ FRS 6.18 ve BOBİ FRS 7.11'deki açıklamalar TMS 2 ve TMS 41 ile uyumlu olduğu görülmektedir. VUK'a göre ise zirai ürünler **maliyet bedeli** ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeline nelerin dâhil edileceğini Maliye Bakanlığı belirlemektedir (VUK md.276).

Tablo 30: İşletmede Üretilen Stokların Değerleme Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|--|---|---|
| Maliyet Yöntemi | Normal Maliyet | Tam Maliyet (İstenirse Normal Maliyet) | Tam Maliyet |
| Maliyet Ölçüm Teknikleri | Fiili Maliyet Sonuçlar Yakınsa (Standart Maliyet, Perakende Yöntemi vb.) | | Fiili Maliyet |
| Maliyet Hesaplama Yöntemleri | Gerçek Parti Maliyet FIFO, Ağırlıklı Ortalama, | | Fiili maliyet, FIFO, Basit ve ağırlıklı ortalama |
| Ortak ve Yan Ürünler | Rasyonel (mantıklı) ve tutarlı | | Emsal bedel (Takdir komisyonları belirler) |
| Hizmet İşletmeleri Stok maliyeti | Direkt İşçilikler ve diğer maliyetler dâhil edilir | | |
| Tarımsal Ürünler | Satış Maliyeti Düşülmüş GUD | Satış Maliyeti Düşülmüş GUD | Maliyet Bedeli (Maliye Bakanlığı) |

4.2.9. Stokların Dönem Sonunda Değerlenmesi

Stoklar dönem sonunda hem TMS-2 hem de BOBİ FRS hükümlerine göre; “**maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer**” den düşük olanı ile ölçülmektedir (TMS 2.9, BOBİ FRS 6.4). “Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleştirilebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda **Satışların Maliyeti** kalemine yansıtılır.” İzleyen dönemlerde stoğun değerinin yükselmesi durumunda değer düşüklüğü zararı iptal edilir (BOBİ FRS 6.22-25) (TMS 2.28-33-34). Bu maddelerden değer düşüklüğü açısından TMS 2 ile BOBİ FRS arasında herhangi bir farklılık söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır.

MSUGT-VUK’da da herhangi bir stoğun değer düşüklüğüne uğraması durumunda **karşılık ayrılmaktadır**. Ancak VUK md.274’de değer düşüklüğünün oranı % 10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca VUK md.278 uyarınca değeri düşen stoklar **emsal bedeli** ile değerlendirilecektir. VUK stokların maliyet bedeli ile emsal bedelleri arasında oluşan değer kaybının gider yazılmasına imkân vermektedir (Erkan vd., 2010: 100).

MSUGT’ne göre değer düşüklüğü için karşılık ayrılması halinde bu tutar Gelir Tablosunda 654 Karşılık Giderlerinde raporlanmaktadır. TMS 2-BOBİ FRS’ye göre ise değer düşüklüğü zararı MSUGT-VUK hükümlerinden farklı olarak kâr veya zarar tablosunda “**Satışların Maliyeti**” kalemine yansıtılmaktadır (Özerhan, 2016: 312-313).

4.2.10. Stokların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

TMS 2.34-35 ve BOBİ FRS 6.26-27’ye göre stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili dönemde “**Satışların Maliyeti**” kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmakta, stoğun “satılmak yerine işletmede kullanılması” durumunda, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların **maliyetine dâhil** edilmektedir. Bir varlığın maliyetine dahil edilmesi durumunda ilgili varlığın ekonomik ömrü boyunca amortismanına tabi tutulacaktır. Buna göre bir varlığın maliyetine eklenmeyen stoklar ise kullanıldıkça ilgili dönem gideri olarak yazılacaktır. Bu uygulamalar MSUGT-VUK uygulamaları ile de uyumludur.

Stokların dönem sonunda değerlendirilmesi ve finansal tablo dışı bırakılması ile ilgili hükümleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 31: Stokların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri

| | | TMS/TFRS- BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|--|--|-----------------------------------|
| Dönem Sonu Ölçme | | Maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı | Maliyet Bedeli (Emsal Bedel) |
| Değer Düşüklüğü | Karşılık ayırma sınırı | Sınır Belirtilmemiş | % 10’dan fazla değer düşüklüğünde |
| | Ayrılan karşılığın raporlanması | Satışların Maliyetinde | Karşılık Giderlerinde |
| Satıldığında | | Satışların Maliyeti olarak raporlanır | |
| Satılmayıp işletmede kullanıldığında | Bir varlığın maliyetine eklenirse | İlgili varlık ile birlikte amortismanına tabidir. | |
| | Bir varlığın maliyetine eklenmese | Kullanıldığı dönemde gider yazılacaktır. | |

4.3. MALİ (FİNANSAL) DURAN VARLIKLAR

Bu grupta işletmelerin uzun vadeli amaçlarla elde tutmak istediği menkul kıymetler yer almaktadır. Bu menkul kıymetlerden işletmenin önemli bir etkisinin olmadığı şirketlere ait hisse senetleri ile uzun vadeli tahvil, senet, bono vb. diğer menkul kıymetler “finansal araç” olarak sınıflandırılmakta ve TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9 hükümlerine göre değerlendirilmektedir. Bu nedenle bu menkul kıymetler bu bölümün kapsamının dışında tutulmuştur.

TMS-TFRS ve BOBİ FRS mali duran varlıkları sınıflandırırken “**önemli etki**” kavramını dikkate almakta olup önemli etki; işletmenin yönetimine katılma gücüne sahip olup tek başına veya bir başka taraf ile kontrol etme gücünün olmaması olarak tanımlanmıştır (TMS 28.3) (BOBİ FRS 10.3). BOBİ FRS 10.4 ve TMS 28.5’ye göre önemli etkinin alt sınırı **%20** olarak belirlenmiştir. Diğer maddede geçen **tek başına kontrol etmek**, tabirinden de önemli etkinin üst sınırının **%50** olduğu anlaşılmaktadır.

TMS 28’e göre **iştirak**: “Yatırımcı işletmenin üzerinde **önemli etkisinin** bulunduğu işletmedir.” (TMS 28.3) BOBİ FRS’ye göre de **iştirak**; “adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde **önemli etkisinin** bulunduğu, müsterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.” (BOBİ FRS 10.2).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere TMS 28 ve BOBİ FRS sınıflandırması aynı olup aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 32: Mali Duran Varlıkların Sınıflandırılması

| Oy Hakkı | Şirket üzerindeki etki | Sınıflandırma |
|----------------|------------------------|------------------------|
| %20’den küçük | Önemli etki yok | Bağlı Menkul Kıymetler |
| %20-50 arası | Önemli etki var | İştirak |
| % 50’den büyük | Kontrol gücü var | Bağlı ortaklık |

Bu sınıflandırma MSUGT'leri Tekdüzen Hesap Planındaki 24 Mali Duran Varlıklar grubundaki sınıflandırma ile aynıdır. Ancak MSUGT'lerine göre % 10'un üstü iştirak olarak sınıflandırılmaktadır.

4.3.1. Bağlı Menkul Kıymetler

Bir işletmedeki sermaye payının iştirak sayılabilmesi için gerekli olan asgari yüzdeyi taşımadığı için iştirakler hesabına alınmayan **hisse senetleri** ile “uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan” **menkul kıymetlerdir**. Bu başlık altındaki varlıklar “finansal varlık” olarak değerlendirileceği için bu bölümde değinilmemiştir.

4.3.2. İştirakler

Yukarıda değinildiği üzere TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ortaklık payının % 20-50 arasında olduğu, MSUGT'lerine göre ise %10-50 arasında olduğu hisse senetleri iştirak olarak raporlanmaktadır.

4.3.2.1. İştiraklerin İlk Kayda Alınması

İştiraklerin ilk kayda alınmasında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre **maliyet bedeli esas** alınmaktadır (TMS 28.10) (BOBİ FRS 10.7). Maliyet bedeli ise **alış bedeli + alış maliyetleri** şeklinde oluşmaktadır. VUK'da ise hisse senetlerinin elde tutulma amacına yönelik bir ayırım bulunmayıp bütün hisse senetleri ilk kayda almada VUK md.279'a göre **alış bedeli** ile kaydedilmektedir. Dolayısıyla hisse senetlerinin alış bedelinden hariç diğer giderlerinin eklenmesi VUK açısından kabul edilmemektedir (Akbulut, 2012: 381).

4.3.2.2. İştirakin İlk Ediniminde Şerefiyenin Ortaya Çıkması

TMS 28.32'ye göre iştirak ediniminde; **satın alma bedelinin**, edinilen işletmenin (işletme birleşmeleri hükümleri uyarınca) **net tanımlanabilir varlıklarının** işletmenin payına düşen tutarından **fazla olması durumunda** aradaki fark “**saklı şerefiye**” olarak dikkate alınmaz ve **edinme maliyetinin bir parçası** olarak görülür. Bunun sonucu olarak iştirak tek bir varlık olarak **satın alma bedeli tutarı kadar bedelle** kayıtlara alınır. İştirak ediniminde **satın alma maliyeti**, edinen

işletmenin, edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki payının üzerinde olabileceği gibi **altında da olabilir**. Bu durumda edinen işletme için, edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki payının satın alma maliyetini aşan kısmı “**negatif şerefiye**” olarak adlandırılır. Negatif şerefiye, edinen **işletme için bir kâr** niteliğindedir. Bu nedenle “negatif şerefiye” **oluştduğunda gelir** yazılır (Akbulut, 2012: 381-382).

BOBİ FRS 10.21’de yer alan açıklamalar iştiraklerin ediniminde oluşan şerefiye konusunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS hükümlerinin uyumlu olduğu görülmektedir. Arada sadece şu fark bulunmaktadır; TFRS 3’e göre iştirakin gerçekleşebilir net değerinin hesaplanması sırasında **tanımlanabilir bütün varlıkları** dikkate alınırken, BOBİ FRS’ye göre ise sadece iştirakin kendi **finansal tablolarında kayıtlı varlıkları dikkate** alınmaktadır.

MSUGT-VUK’a göre ise iştirak tek bir varlık olarak ele alınacak, ya mukayyet değerle ya da alış bedeliyle hesaplara geçecektir. Ortaklık payı satın alınmışsa VUK m.289 uyarınca **mukayyet değerle**, AŞ hissesi satın alınmışsa VUK m.279 gereği **alış bedeliyle** kaydedilmesi gerekmektedir. Alış bedelinin içeriği analiz edilmemekte, sadece tutara bakılmaktadır. Bu nedenle iştirak satın alımı işletme birleşmelerinden ayrı bir yaklaşımla ele alınmakta ve dolayısıyla **şerefiye ile ilgili bir işlem söz konusu olmamaktadır** (Akbulut, 2012: 390).

Tablo 33: İştiraklerin İlk Kayıt Değerleme Hükümleri

| | | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-------------------------------------|--|----------------------------------|--|---|
| İlk Muhasebeleştirme | | Alış bedeli + işlem maliyetleri | | Alış Fiyatı |
| İlk Edinimde Oluşan Şerefiye | Şerefiye | Maliyete eklenir (ayrıştırılmaz) | | |
| | Negatif Şerefiye | Gelir Olarak Kaydedilir | Gelir Olarak Kaydedilir. | Herhangi bir işlem yapılmaz. (maliyeti ile kaydedilir.) |
| | Net varlıkların hesaplanmasında dikkate alınacaklar | Tanımlanabilir Varlıklar | Finansal Tablolardaki Varlıklar | Finansal Tablolardaki Varlıklar |
| | Net varlıkların değerinin tespit yöntemi | Gerçeğe Uygun Değer | Gerçeğe Uygun Değer Net defter değeri (Muafiyetten yararlanırsa) | Net Defter Değeri |

4.3.2.3. Sınıflandırmanın Değişmesi

TMS 28 kapsamında iştirak olarak izlenen bir yatırımın tutarının artırarak işletmenin kontrol altına alınması durumunda, yatırım **artık bağlı ortaklık** niteliğine dönüşür. Bu durumda, yatırım TFRS 3 Şirket Birleşmeleri ve TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standartlarına göre muhasebeleştirilmeye başlanır. Yatırımcının, işletmedeki payını azaltması ve bunun önemli etki düzeyini ortadan kaldırması durumunda, yatırım tutarı, **finansal varlık** olarak sınıflandırılır (Örten vd., 2017: 396). Bu konu ile ilgili BOBİ FRS 10.8 ve 10.15-16'daki hükümler incelendiğinde TMS/TFRS uyulamaları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

MSUGT-VUK'da da aynı uygulama yer almakta olup yalnızca fark uygulanacak alt limitte ortaya çıkmaktadır. Çünkü TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre bir iştirakteki ortaklık payı %20'un altına düştüğünde iştirak olarak izlenmesine son verilirken MSUGT'lerine göre % 10'un altına düşmesinde son verilecektir.

4.3.2.4. Sonraki Değerlemeler

TMS 28'e göre iştiraklerdeki yatırımlar bireysel finansal tablolarda aşağıdaki üç yöntemden birine göre ölçülebilmektedir.

- Maliyet bedeli,
- Gerçeğe uygun değer (TFRS 9'a göre)
- Özkaynak yöntemi

TMS 28'de işletmelere üç farklı değerlendirme yöntemi arasından birini seçme hakkı tanımaktadır (Özerhan, 2016: 318). Ancak TMS 28.16 uyarınca TMS 28'deki istisnalar haricinde iştiraklerin ve iş ortaklıklarının ölçümünde temel olarak **özkaynak yöntemi** esastır (Örten vd., 2017: 385). Çünkü “özkaynak yönteminin uygulanması, yatırımcının net varlıkları ve kâr veya zararı hakkında çok daha bilgi verici bir raporlama olanağı sağlar” (TMS 28 prf.11).

BOBİ FRS'de ise iştiraklerin ölçümünde maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemine yer verildiği görülmektedir. BOBİ FRS 10.9-10'a göre işletmeler iştirakleri **münferit** (bireysel) finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak

yöntemine göre, konsolide finansal tablolarında ise özkaynak yöntemine göre değerlendirilecektir.

Özkaynak yöntemine ilişkin olarak TMS 28 ve BOBİ FRS’de yer alan hükümler uyumlu olup şu şekilde özetlenebilir:

- Bu yöntemde göre “iştirak veya iş ortaklığı yatırımları başlangıçta **elde etme maliyeti** ile muhasebeleştirilir. Sonraki ölçümlerinde ise yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır” (TMS 28.10). “Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının **kendi diğer kapsamlı** kârında muhasebeleştirilir.” BOBİ FRS’de ise diğer kapsamlı gelir sınıflandırması yer almadığı için işletmenin iştirakin dönem net kârındaki (zararındaki) payı; **münferit Kâr veya Zarar Tablosunda** “Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar” kaleminde, **konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda** ise “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar” kaleminde gösterilir.

VUK md.279’a göre ise hisse senetleri alış değeri ile değerlendirilmektedir. Bu maddeden VUK’a göre **maliyet yönteminin** esas aldığı anlaşılmaktadır. Yani vergi uygulamasında iştirakin işletme tarafından elden çıkarılıncaya kadar **değer değişimine izin verilmemektedir**. Yatırımın kâr dağıtması durumunda kar payı istisna kazanç kabul edilmektedir (Akbulut, 2012: 381-382). MSUGT’lerinde ise ihtiyatlılık kavramı gereğince değer artışları dikkate alınmamakta, değer düşüşleri için karşılık ayrılmaktadır.

Özetleyecek olursak: TMS 28’e göre iştirakler (istisnalar hariç) **özkaynak yöntemi** ile değerlendirilmektedir. Vergi kanunlarına göre ise **maliyet yöntemi** ile ölçülmektedir. BOBİ FRS ise münferit tablolarda iki yöntemden birinin seçilmesine izin verilirken konsolide tablolarda özkaynak yönetimi uygulanmaktadır. Maliyet yönteminin daha kolay olduğu düşünülürse BOBİ FRS’de münferit tablolar için kolaylaştırıcı bir yaklaşımın seçildiği görülmektedir.

4.3.2.5. Değer Düşüklüğü

İştirakler hem TMS 28 hem de BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (TMS 28 prf.42). (BOBİ FRS 10.12-10.21.d). VUK md. 279'a göre hisse senetleri **alış değeri** ile izlenmekte, değer düşüklüğü testi uygulanmamaktadır. MSUGT'lerine göre ise ihtiyatlılık kavramı gereğince değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Değer düşen iştirakler, TMS 36 ve BOBİ FRS'ye göre **“geri kazanılabilir tutar”** ile değerlendirirken, MSUGT'ne göre **“piyasa değeri”** ile değerlendirilmektedir.

4.3.2.6. İşletme ile iştirakler arasında gerçekleşen işlemler

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre özkaynak yönteminin uygulanması durumunda Edinen şirket ile iştiraki arasındaki işlemlerden kaynaklanan kâr veya zararlar elimine edilebilmektedir (BOBİ FRS 10.21) (TMS 28.27). MSUGT-VUK'ta özkaynak yöntemi bulunmadığı için yukarıda açıklanan işlemler yapılamamaktadır.

Tablo 34: İştiraklerin Dönem Sonu Değerleme Hükümleri

| | TMS 28 | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---|-------------------------------------|--|
| Dönem Sonu Değerleme | Gerçeğe Uygun Değer Özkaynak Yöntemi Maliyet Yöntemi | Özkaynak Yöntemi Maliyet Yöntemi | Maliyet Yöntemi |
| Değer Düşüklüğü Testi | Uygulanır | | Uygulanmaz. |
| Değer Düşüklüğü Karşılığı | Gider Olarak | | MSUGT (gider olarak) VUK (ayrılmaz) |
| İşletme İle İştirak Arasındaki İşlemler | Özkaynak yönetimi uygulandığında elimine edilebilir | | Böyle bir uygulama yok. |

4.3.3. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Bu bölümde iştirakler haricinde ele alabileceğimiz diğer bir konu da müşterek girişimdeki yatırımlardır.

Müşterek girişim (anlaşma); “iki veya daha fazla tarafın, **müşterek kontrole** tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.” (BOBİ FRS 11.2) (TMS 28.3-TFRS 11.4). Bu tanımlamadan bir projenin gerçekleştirilmesi için farklı şirketlerin bir araya gelmesi ile oluşturulan konsorsiyumlara ilişkin işlemlerin kastedildiğini söyleyebiliriz.

TFRS 11 ve BOBİ FRS Bölüm 11’e göre müşterek anlaşmalar şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

| TFRS 11.4 | BOBİ FRS 11.4 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Müşterek faaliyetler • İş Ortaklıkları | Müştereken Kontrol Edilen <ul style="list-style-type: none"> • Faaliyetler • Varlıklar • İşletmeler |

Bu bölümdeki karşılaştırma TFRS 11’deki sınıflandırma çerçevesinde yapılmıştır.

4.3.3.1. Müştereken Faaliyetler

Müşterek faaliyetlerde ortak girişimciler, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki payı ile ilişkili olarak; kontrol ettiği varlıkları, üstlendiği borçları, katlandığı giderleri ve iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazandığı gelirlerdeki payını **finansal tablolarına** yansıtır (TFRS 11.15). BOBİ FRS 11.5’deki açıklamalar incelendiğinde TFRS 11 ile uyumlu olduğu görülmektedir. Türk Vergi Mevzuatı ’na göre de, müşterek faaliyetlerde her ortak “faaliyet dönemi sonunda ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kâr/zararı kendi hesaplarında göstermek” **zorundadır** (Akbulut, 2012: 417-418). Bu konuda mevzuatların uyumlu olduğu görülmektedir.

4.3.3.2. İş Ortaklığı (Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler)

TFRS 11'e göre "iş ortaklığı, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşmadır" (TFRS 11.16). BOBİ FRS'de ise İş ortaklıkları "Müştereken kontrol edilen işletme" olarak adlandırılmış olup "her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişim" şeklinde tanımlanmıştır (BOBİ FRS 11.14). Bu tanımlamalardan iş ortaklıklarının (müştereken kontrol edilen işletmeler) müşterek faaliyetlerden farklı olarak şirket yapısının olduğunu söyleyebiliriz.

TFRS 11.24'e göre iş ortaklıklarının değerlemesi TMS 28 çerçevesinde yapılacaktır. Buna göre İş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinde **özkaynak yöntemi** benimsenmiştir. Bireysel finansal tablolarda ise, **maliyet** yöntemi, **özkaynak** yöntemi veya **gerçeğe uygun değer** yöntemlerinde biri esas alınarak değerlendirilebilir (Özerhan, 2016: 318).

"BOBİ FRS 11.15'e göre de müştereken kontrol edilen işletmeler (iş ortaklıkları) **istiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde** değerlendirilmektedir.

MSUGT'lerinde iş ortaklıkları ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi kanunlarında **iş ortaklıkları** ile ilgili en net düzenlemenin olduğu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinin 7. Fıkrasına göre **iş ortaklıkları**; "aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler." şeklinde tanımlanmıştır (Akbulut, 2012: 416).

İş ortaklığı bir anonim şirket olmadığı için ortaklık payı da hisse senedi ile temsil edilmeyecek ve dolayısıyla ortaklık payları VUK md 279'a göre hisse senetleri gibi alış bedeli ile değerlendirilmeyecektir. Bu nedenle VUK md 289 uyarınca **mukayyet değerleri** ile o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilecektir.

Müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları ile ilgili değerlendirme hükümlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 35: Müşterek Girişimdeki Yatırımlarla İlgili Hükümler

| | TFRS 11 | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---|--|--|
| Sınıflandırma | <ul style="list-style-type: none"> Müşterek Faaliyetler İş Ortaklıkları | Müştereken kontrol edilen <ul style="list-style-type: none"> Faaliyetler Varlıklar İşletmeler | Sınıflandırma yapılmamış (vergi kanunları ile düzenlenmiş) |
| Müşterek Faaliyetler | Her ortak gelir-giderlerini finansal tablolarına yansıtır. | | |
| İş Ortaklıkları (Müştereken kontrol edilen işletmeler) | İştirakler gibi değerlendirilir. | | |
| | Özkaynak Yön. Maliyet Yön. GUD | Özkaynak Yön. Maliyet Yön. | Maliyet Yön. mukayyet değer |

4.4. MADDİ DURAN VARLIKLAR

TMS 16.2, BOBİ FRS 12.2 ve MSUGT Tekdüzen Hesap Planındaki 25 Maddi Duran Varlıklar grubu incelendiğinde maddi duran varlıkların mevzuatların tamamında da kullanım süresi bir dönemden fazla olan fiziki kalemler şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

4.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 16.15 ve BOBİ FRS 12.6 ve VUK md.269, 270,273'deki hükümler incelendiğinde mevzuatların hepsinin uyumlu olup maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmede **maliyet bedeli** ile kayıt altına alınacağı anlaşılmaktadır.

Bir maddi duran varlığın maliyetini oluşturacak unsurlarda ise mevzuatların bazı durumlarda farklılaştığı görülmektedir.

4.4.1.1. Maddi Duran Varlığın Vadeli Olarak Elde Edilmesi

Bir maddi duran varlığın vadeli olarak edinimi ile ilgili olarak TMS 16.23 ve BOBİ FRS 12.9'daki hükümler incelendiğinde stoklardaki uygulamaların aynısı

olduğu görülmektedir. Buna göre TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlığın ediniminde süre gözetilmeksizin bütün vade farkları **ayrıştırılırken**, BOBİ FRS'de ise bir yıl baz alınmakta, bir yıldan kısa olanlar varlığın **maliyetine eklenmekte** bir yıldan uzun olanlar ise **ayrıştırılmaktadır**. MSUGT-VUK'da ise vade farklarının ayrıştırılması söz konusu olmayıp maddi duran varlıklar ödenen **satın alma bedeli** üzerinden kaydedilmektedir.

4.4.1.2. Finansman Giderlerinin Kaydı

Finansman giderlerin eklenmesinde de aynı stoklardaki uygulamalar geçerlidir. TMS 16 bu konuda TMS 2 gibi TMS 23'e atıf yapmaktadır. TMS 23.22'ye göre inşaa edilmesi uzun süre alan maddi duran varlıklar **özellikli varlık** kabul edilmekte ve aktifleştirilinceye kadarki finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirildikten sonraki giderler ise eklenmeyecektir.

BOBİ FRS 12.10'da ise aynı stoklardaki gibi özellikli varlık tanımına yer verilmediği, inşaa süresi olarak **bir yılın** baz alındığı görülmektedir. Buna göre inşaa bir yıldan kısa sürenlerin finansman giderleri maliyete eklenmeyecek, uzun sürenlerin ise aktifleştirilene kadarki finansman giderleri maliyetine eklenecektir.

VUK'da ise bu konuda bir düzenleme olmayıp VUK'un 163 numaralı Genel Tebliği ile konuya açıklık getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre maddi duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan **faiz ve kur farklarının** varlığın **maliyetine yüklenmesi** zorunludur. Aktifleştirildiği yıldan sonrakilerin ise eklenip eklenmemesi konusunda serbestlik tanınmıştır.

4.4.2. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Diğer Maliyet Unsurları

TMS 16.16 ve BOBİ FRS 12.8'deki açıklamalar incelendiğinde bir maddi duran varlığın edinimde satın alma bedeline ek olarak varlıkla ilişkilendirilebilen bütün giderlerin varlığın maliyetine ekleneceği anlaşılmaktadır.

Aynı şekilde VUK md.262, md.270 ve md. 273 incelendiğinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olarak varlıkla ilişkilendirilebilen bütün giderlerin varlığın maliyetine ekleneceği anlaşılmaktadır. Ancak VUK md.270'de sayılan (noter,

mahkeme...) giderlerin maliyete ekleyip eklememesinde **mükellefler serbest bırakılmıştır**. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ise böyle bir seçim hakkı verilmemiştir.

Tablo 36: Maddi Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümleri

| | | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-----------------------------|---------------------------------------|---|---|--|
| İlk muhasebeleştirme | | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli (vergi, komisyon vb. gider yazabilir) |
| Vade Farkı | | Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır. | 1 yıldan daha uzun vadeli alınanlarda ayrıştırılır. | Maliyetin bir parçasıdır (ayrıştırılmaz) |
| Finansman Giderleri | Doğrudan Gider Yazılacak | Özellikli varlık olmayanlarda | 1 yıldan kısa sürede elde edilenlerde | Ayrım yok |
| | | Özellikli Varlıklarda | 1 yıldan uzun sürede elde edilenlerde | |
| | Aktifleştirilene kadarkiler | Maliyete eklenir | Maliyete eklenir | Maliyete eklenir |
| | Aktifleştirildikten sonrakiler | Gider Yazılır | Gider Yazılır | Gider Yazılır |

4.4.3. Maddi Duran Varlığın İnşaa Yoluyla Elde Edilmesi

TMS 16.22 ve BOBİ FRS 12.11’deki hükümler incelendiğinde inşaa yoluyla edinilen maddi duran varlıkların satın alma yoluyla edinilenler ile aynı şekilde değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca işletme eğer benzer varlıkları satmak amacıyla üretiyorsa varlığın maliyeti stoklarla aynı şekilde belirlenecektir.

VUK md. 271’e göre inşaa maliyetleri **satın alma bedeli** kabul etmektedir. Ancak bu maddede inşaa maliyetlerinin neler olduğuna değinilmemiştir. VUK md.275’de imal edilen emtia ile ilgili maliyet unsurları incelendiğinde bu unsurların TMS 2’de ve BOBİ FRS BÖLÜM 6’da açıklanan **hammadde ve dönüştürme** maliyetleri ile benzer olduğu görülmektedir.

Ayrıca TMS 16.16, BOBİ FRS 12.11 ve VUK md.270/2 incelendiğinde bir maddi duran varlığın inşaa maliyetlerine varlığın yerleştirileceği yerin restorasyonu ile ilgili giderlerin de ekleneceği görülmektedir. Bu konuda bütün mevzuatlar birebir uyumludur.

4.4.4. Maddi Duran Varlığın Takas Yoluyla Edinimi

TMS 16.24'e göre takas yoluyla edinilen parasal olmayan kalemin ölçümünde;

- “öncelikle edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.” Eğer bu değer güvenilir şekilde tespit edilemiyorsa:
- “elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınmakta”, bu da tespit edilemiyorsa en sonuncu sırada
- “elden çıkarılan varlığın net defter değeri dikkate alınmaktadır.”

BOBİ FRS 12.12'de ise bu yöntemlerden en kolay olanı olan elden çıkarılan varlığın net defter değeri esas alınmaktadır.

Takas işleminin en gerçekçi şekilde finansal tablolarda yer alabilmesi için, ilk olarak “edinilen varlığın **gerçeğe uygun değeri**” dikkate alınmalıdır. Ancak bu yöntemin uygulanması zor olduğu için BOBİ FRS'de TMS 16'daki yöntemlerden **en kolay olan** yönteme yer verildiği görülmektedir (Özerhan, 2016: 319).

MSUGT-VUK'da takas yoluyla edinme konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca VUK md.328'de trampanın satış hükmünde olduğu belirtilmiş ancak değerlemesi konusunda bir hükme yer verilmemiştir. Ancak bazı düzenlemeler kapsamında konu şu şekilde ele alınabilir:

Elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen varlığın maliyet (edinme) değeri, elden çıkartılan varlığın **değerine** eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise, maliyet bedelinden düşülmelidir (Akbulut, 2012: 498).

Ancak, böyle durumlarda, takas amacıyla elden çıkartılan şeyin değerinin açıkça bilinmesi ve değişimin, emsallerine göre bariz bir farklılık göstermemesi gerekir. Aksi halde, değişim değerinde **muvaaza (aldatıcı işlem)** var kabul edilir. Örneğin eski otomobil ile yeni lüks otomobilin aynen (ilave bedel ödemedi) değiştirildiği kabul edilemez. Böyle bir durumda VUK md.289'a göre **takas sonucu elde edilen varlık** bina ise **vergi değeri** ile diğerleri ise (pratikte çoğu varlıklar için borsa değeri ve mukayyet değer uygulaması da olmayacağından) **emsal bedeli** ile değerlendirilecektir (Akbulut, 2012: 499).

Tablo 37: Maddi Duran Varlıkların Takas Yoluyla Edinim Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-------------------------|--|---|--|
| Değerleme ölçüsü | 1) Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri | Elden çıkarılan varlığın net defter değeri | Elden çıkarılan varlığın net defter değeri |
| | 2) Elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri | | Bariz fark varsa (eski-yeni vb.) Elde edilen varlığın |
| | 3) Elden çıkarılan varlığın net defter değeri. | | <ul style="list-style-type: none"> • Bina (vergi değeri) • Diğerleri (emsal bedel) |

4.4.5. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Harcamalar

Bir maddi duran varlığın elde edilmesinden sonraki maliyetleri ikiye ayrılmaktadır:

- Varlığın işletimi ile ilgili olan, değerini artırmayan ve kullanım ömrü 1 dönemden kısa olan bakım, onarım vb. giderleri TMS 16.2, BOBİ FRS 12.15 ve VUK'a hükümlerine göre aktifleştirilmeden ilgili dönemde doğrudan gider yazılacaktır.

- Varlığın değerini artıran yenilikler ile kullanım ömrü 1 dönemden fazla olan yedek parça vb giderler için ise mevzuatlarda şu uygulamalar bulunmaktadır:

TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre “yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır.” (TMS 16.8) (BOBİ FRS 12.3).

Örneğin bir makinenin yedek parçalarından birden fazla dönemde kullanılması öngörülenler maddi duran varlık sayılırken, bir yıldan daha kısa sürede tekrar değiştirilmesi gereken parçalar ile bakım malzemeleri (yağ vb.) stok olarak kaydedilecektir.

VUK'da ise **yedek parçalar, sarf malzemeleri** gibi kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte **sarf malzemeleri** prensip olarak stoklarda izlenmekte, kullanıldıkça gider yazılmaktadır. Bu bakımdan TMS 16-BOBİ FRS ile VUK uygulamaları benzerdir. Ancak işletme bünyesinde tutulan ve amortismanına tabi varlık niteliğini taşıyan kıymetlerin VUK m. 269 uyarınca aktifleştirilmesi ve aktifleştirilme sonrası m.313 ve müteakip maddelerine göre amortismanına tabi tutulması gerekir (Akbulut, 2012: 468-469). Bu maddenin kapsamına bir duran varlığa ait yedek parçalar da girmektedir. Burada TMS 16-BOBİ FRS ile VUK uygulaması arasında bir farklılık mevcuttur. Çünkü TMS 16-BOBİ FRS bir yedek parçayı ilgili duran varlığın **maliyetine eklediği** zaman amortismanına tabi tutarken, VUK ilgili kıymeti baştan **münferiden** amortismanına tabi tutmaktadır.

TMS 16 prf.13 ve BOBİ FRS 12.4'de yer alan hükümlere göre bir maddi duran varlığın değerini artıran yenileme harcamaları varlığın maliyetine eklenmektedir. VUK md.262 ve md.272 incelendiğinde VUK'da da aynı uygulamanın olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Her mevzuata göre ilk muhasebeleştirilmeden sonra varlığın işletimi ile ilgili olan ve kullanım ömrü 1 dönemden az olan bakım-onarım harcamaları olduğu dönemde gider yazılmaktadır.
- Yedek parçalar maddi duran varlık tanımını karşılıyorsa duran varlık olarak izlenmeli ve ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklendiği zaman finansal tablo dışı bırakılmalıdır. Ancak TMS/TFRS-BOBİ FRS'ye göre bu yedek parçalara maddi duran varlığın maliyetine eklenene kadar amortisman ayrılmazken, VUK hükümlerine göre aktife girdikleri andan itibaren amortismanına ayrılmaktadır.

- Varlığın değerini artıran diğer harcamalar ise bütün mevzuata göre varlığın maliyetine eklenmektedir.

4.4.6. Dönem Sonunda Değerleme

TMS 16.29'a göre işletme bir maddi duran varlıklarını dönem sonunda şu iki yöntemden biri ile değerleyebilmektedir:

- Maliyet yöntemi
- Yeniden değerlendirme yöntemi

TMS 16.31'e göre ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi **yeniden değerlendirme** yöntemi ile değerlendirilmelidir. Bu hükme göre gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. BOBİ FRS 12.15'de bu iki yöntemde de yer verildiği görülmektedir. MSUGT-VUK'a göre ise maddi duran varlıklar VUK md.269 hükümlerince **maliyet bedeli** ile izlenmektedir. VUK md.313 hükümlerince de **amortisman**a tabi tutulmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de maliyet modelinin benimsenmesi durumunda MSUGT-VUK ile bir uyumsuzluk olmayacaktır.

4.4.6.1. Maliyet Yöntemi

Bu yöntemin seçilmesi durumunda bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, TMS 16 prf.30'e göre "maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile" gösterilecektir. BOBİ FRS'de benzer açıklamalar yer almaktadır. Ancak TMS/TFRS-BOBİ FRS'de olduğu gibi değer düşüklüğü uygulaması VUK'da bulunmamaktadır. Bununla beraber VUK md.317'de düzenlenen **fevkalade amortisman** uygulamasının bu uygulamaya benzer olduğu söylenebilir (Akbulut, 2012: 508).

4.4.6.2. Yeniden Değerlendirme Yöntemi

TMS 16.31'e göre bu yöntemin seçilmesi durumunda "yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla **gerçeğe uygun değer** kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak

şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.” TMS 16.36 ve BOBİ FRS 12.18’e göre bir maddi duran varlık kalemi için yeniden değerlendirme yöntemi benimsendiği zaman, ait olduğu grubun tamamı bu yöntem ile değerlendirilmelidir.

“**Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa**, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir” (TMS 16 prf.39).

“**Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa**, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır” (TMS 16 prf.40).

“Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar (Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları) kalemine aktarılır.” (TMS 16.41).

BOBİ FRS 12.16-20’de yapılan açıklamalar incelendiğinde bu yöntemin uygulanması konusunda BOBİ FRS’nin TMS 16’daki uygulamalar ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak değerlendirme farklarını TMS 16 “diğer kapsamlı gelir” de raporlarken, BOBİ FRS’de bu uygulamaya yer verilmemiştir.

Gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili TFRS 13’de ayrıntılı düzenlemeler olmasına karşın BOBİ FRS 12.17’de bu tespitinin **yetkili veya uzman kişilerce** yapılacağı belirtilmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 15).

MSUGT’lerinde ise yeniden değerlendirme uygulaması **yer almamaktadır**. VUK hükümlerine göre enflasyon muhasebesi uygulanan dönemler haricinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme öngörülmemektedir. Bu nedenle maddi duran varlıklar dönem sonunda da başlangıçta olduğu gibi **maliyet yöntemi** ile

izlenmektedir (Öztürk, 2017). Ayrıca bir maddi duran varlığın VUK hükümleri çerçevesinde yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda gerçeğe uygun değer tespitinde “emsal bedel” uygulanacaktır. Emsal bedelin tespiti ise VUK md.267 uyarınca “**takdir komisyon**” larınca yapılacaktır.

Tablo 38: Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri

| | TMS 16 | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-----------------------------|---|----------------------------|---|
| Değerleme Yöntemleri | <ul style="list-style-type: none"> • Maliyet Yön. • Yeniden Değerleme | | <ul style="list-style-type: none"> • Maliyet Yöntemi • Yeniden Değerleme (Enflasyon Dönemine) |
| Yeniden Değerleme Farkları | Diğer Kapsamlı Gelirde | Kâr-Zararda | Kâr Zararda |
| Gerçeğe Uygun Değer Tespiti | TFRS 13'e göre | Yetkili ve Uzman Kişilerce | Takdir Komisyonunca |

4.4.7. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

Amortisman uygulamasının mevzuatların hepsinde yer aldığı görülmektedir. Bu bölümde uygulamada hangi farklılıkların olduğu incelenmiştir.

4.4.7.1. TMS 16-BOBİ FRS'de Amortisman Uygulamaları

TMS 16'da amortisman ile ilgili hükümler 43-62. Paragraflarda düzenlenmiştir. BOBİ FRS'de ise BÖLÜM 12.21-32'de düzenlenmiştir. Söz konusu bölümlerdeki uygulamalar uyumlu olup şu şekilde özetlenebilir:

- “Maddi duran varlıklar için **amortisman ayrılması zorunludur.**” (BOBİ FRS 12.21) Bu ifade TMS 16'da yer almamaktadır.

- “Varlığın **önemli parçaları ayrı ayrı amortisman**a tabi tutulur.” (TMS 16.43-BOBİ FRS 12.22).

- “Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından **amortisman**a **tâbi** değildir. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı

faydalı ömre sahip olan bölümler amortismanına tâbi tutulmalıdır.” (TMS 16.58) (BOBİ FRS 12.23).

- **Amortismanına tâbi tutar**, “maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından **kalıntı değer** indirilmesi suretiyle belirlenir” (TMS 16.53) (BOBİ FRS 12.24). **Kalıntı değer**; “bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır” (TMS 16.6) (BOBİ FRS 12.27). Uygulamada, kalıntı değer genellikle değersiz olduğundan amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16.53). “Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismanına tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.” (BOBİ FRS 12.27).

- “Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.” (TMS 16.50) (BOBİ FRS 12.25) “Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder (TMS 16.6) (BOBİ FRS 12.25). Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir (TMS 16.57). Varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır (TMS 16.75). Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.” (BOBİ FRS 12.25). Sonraki dönemlerde bir maddi duran varlığın kalıntı değer ve faydalı ömründe değişiklik yapılabilir (TMS 16.51) (BOBİ FRS 12.31).

- “Bir varlığın amortismanına tabi tutulması varlığın **kullanılabilir duruma** geldiğinde başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında **durdurulur**” (TMS 16.55). BOBİ FRS’de ise şu ifadeler yer almaktadır: “Amortisman işlemine, “varlık **kullanıma hazır olduğunda** başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla **son verilir**. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.” (BOBİ FRS 12.26). TMS 16.55’de aynı uygulama mevcuttur ancak “kıst amortisman” ifadesine yer verilmemiştir. Ayrıca

BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan duran varlık şeklinde bir sınıflandırma olmadığı için burada da bu ifade yer almamaktadır.

- TMS 16.62 ve BOBİ FRS 12.29’de şu amortisman yöntemlerine yer verilmiştir:

- Doğrusal yöntem (normal amortisman)
- azalan bakiyeler yöntemi
- üretim miktarı yöntemi

- TMS 16.60-61 ve BOBİ FRS 12.31’e göre maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemi sonraki dönemlerde **değiştirilebilmektedir**.

- BOBİ FRS 12.30 ve TMS 16.55’e göre “amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, **üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.**”

- BOBİ FRS 12.32 ve TMS 16.47-48’e göre döneme ilişkin amortismanlar, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına göre gider gösterilir. Örneğin “pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri” Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.”’de benzer ifadeler yer verilmiştir.

4.4.7.2. MSUGT-VUK’da Amortisman Uygulamaları

VUK’da amortisman konusu 313-321. Maddelerde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler ise şu şekildedir:

- VUK md.313’ye göre işletmede “bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan” maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaktadır. Aynı maddeye göre değeri **900 TL’yi**¹⁶

¹⁶ 25.12.2015 tarihli ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığının 460 Sıra No.’lu Tebliği ile 01.01.2016 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktar.

(2017 için) geçmeyen maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutulmayarak “doğrudan doğruya gider” yazılabilir.

- VUK md.314’e göre boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmayıp, tarım işletmelerinde oluşturulan bahçeler ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan yer altı ve yerüstü düzenleri amortismanına tabi tutulmaktadır.

- VUK’da amortisman ayırmanın ne zaman başlayacağı ile ilgili net bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 267 yayın sıra nolu kararına göre: bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için, “o kıymetin iktisap edilerek **defter kayıtlarına geçirilmesi**, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması” gerekir. Uygulamada bazen, inşa edilen binalarda, bina fiilen kullanılmaya başlanmakta ancak, ruhsat alınması, fiilen kullanılmaya başlandığı hesap dönemini aşabilmektedir. Bu gibi durumlarda: amortisman süresinin başlangıcı ve **aktife girmiş sayıldığı tarih**, imalat ve inşaat hesabından çıkarılarak, ilgili olduğu **sabit kıymet hesabına alınmış olduğu tarihtir** (Akbulut, 2012: 526).

- VUK’da yer alan ve maddi duran varlıklar için uygulanabilecek amortisman yöntemleri şu şekildedir:

- Normal amortisman (md.315)
- Azalan bakiyeler (mükerrer md. 315)
- Fevkalade amortisman (md.317)

- VUK md. 315’e göre maddi duran varlıklar için uygulanacak amortisman oranları faydalı ömürleri dikkate alınarak **Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân** edilmektedir. Bu maddenin devamında **azalan bakiyeler yönteminde** uygulanacak amortisman oranının **% 50’yi** geçemeyeceği belirtilmektedir.

- VUK mükerrer madde 320’de normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu yöntemin bırakılmayacağı ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü yer almaktadır.

- VUK md. 317'e göre fevkalade durumlarda "Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

- VUK md. 320'ye göre "amortisman süresi, kıymetlerin **aktife girdiği yıldan** başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür." Maddenin devamında: "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait **binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için** ay kesri tam ay sayılmak suretiyle **kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır**. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." denilmektedir. Bu maddeye göre **kıst amortisman yalnızca binek otolar için** uygulanabilmektedir.

Amortisman ile ilgili uygulamalarda TMS 16 ile BOBİ FRS arasında bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. TMS 16-BOBİ FRS ile MSUGT-VUK arasındaki benzerlik ve farklılıklar ise aşağıdaki tablolarda özetlendiği şekildedir:

Tablo 39: Amortisman Ayırma Koşulları

| UYGULAMA | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---|--|
| Parçalara ayrılarak amortisman ayrılması | Parçalara ayrılarak amortisman ayrılabilir. | Parçalara ayrılamaz. Birlikte değerlendirilir |
| Amortisman tabi değer | Kalıntı değer düşülmüş maliyet bedeli | Maliyet bedeli |
| Amortistmanda alt sınır | Sınır Yoktur. | 900 TL'nin altı doğrudan gider yazılabilir (2017 için) |
| Yedek Parçalara amortisman uygulaması | Varlığın bünyesine eklendiğinde başlar | Aktife girdiğinde başlar |

Tablo 40: Amortisman Uygulama Süreleri

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---|---|
| Yararlı Ömür | İşletmeler kendi belirler. | Maliye Bakanlığı belirler. |
| Yararlı Ömür Şekli | Yıl olarak veya üretim miktarı olarak | Yıl olarak |
| Yararlı Ömür değişimi | Yararlı ömür ve kalıntı değer her dönem gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılır. | Olağan üstü haller dışında sabittir. (olağanüstü hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenir.) |
| Kıst Amortisman Uygulaması | Bütün Maddi Duran Varlıklarda Uygulanır. | Yalnızca Binek Otomobiller için uygulanır. |
| Satış amaçlı elde tutulduğunda amortismanın durdurulması | TMS 16'da uygulanır. (BOBİ FRS'de yoktur) | MSUGT-VUK'da yoktur |

Tablo 41: Amortisman Yöntemleri

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---|---|
| Amortisman Yöntemleri | <ul style="list-style-type: none"> • Normal Amortisman • Azalan bakiyeler • üretim miktarı | <ul style="list-style-type: none"> • Normal Amortisman • Azalan Bakiyeler • Fevkalade amortisman (istisna) |
| Azalan Bakiyeler Yönteminde oran sınırlaması | Herhangi bir sınır yoktur. | % 50'yi geçemez. |
| Yöntemler Arası Geçiş | Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir. | Normal Amortisman Yönteminden Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman'a geçilebilir. |

4.4.8. Değer Düşüklüğü

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre değer düşüklüğü konusu TMS 36 ve BOBİ FRS Bölüm 18 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” uyarınca muhasebeleştirilmektedir.

TMS 36.8-9,59 ve BOBİ FRS 18.3-4'e göre maddi duran varlıklar her bir raporlama dönemi sonu itibariyle değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta ve **geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük** olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir değerine indirgenmektedir.

TMS 36.60 ve BOBİ FRS 18.27 incelendiğinde TMS/TFRS ile BOBİ FRS'nin değer düşüklüğünün kaydı konusunda benzer hükümlere yer verdiği görülmektedir. Her ikisine göre de:

- Maliyet bedeli ile ölçülen bir varlıktaki değer düşüklüğü **dönem gideri/zararı olarak (fonksiyonuna göre)**
- Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü **yeniden değerlendirme azalışı olarak**

kayıt altına alınacaktır.

VUK'da ise maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğraması ile ilgili bir düzenleme bulunmamakta olup sınırlı hallerde yalnızca md.317'deki “**fevkalade amortisman**” uygulamasına yer verilmiştir. Yine md.317'ye göre fevkalade amortisman oranları her işletme için özel olarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Yukarıdaki hükümler incelendiğinde TMS/TFRS-BOBİ FRS ile VUK uygulamasının farklı olduğu görülmektedir. Çünkü TMS/TFRS-BOBİ FRS'de işletmeler değer düşüklüğü tespiti konusunda serbest bırakılmış olup, işletme tarafından değer düşüklüğü tespit edilirse karşılık ayrılabilir. Ancak VUK'da değer düşüklüğü karşılığı ayrılması sözkonusu olmayıp, sınırlı durumların ortaya çıkması durumunda amortisman sürelerinde ve oranlarında bir değişiklik yapılabilmektedir.

MSUGT'lerinde yer verilen tekdüzen hesap planındaki 25.Maddi Duran Varlıklar grubunda da değer düşüklüğü ile ilgili bir hesap bulunmazken, TMSK tarafından 2011 yılında hazırlanan TFRS hesap planında “256 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” adında bir hesaba yer verildiği görülmektedir. Bu da VUK uygulamasını destekler niteliktedir.

Tablo 42: Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Hükümleri

| | | TMS 16-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|---|
| Değer Düşüklüğü Testi | | Yapılır | Yapılmaz |
| Değer Düşüklüğü Gideri | Maliyet Yönteminde | Fonksiyonuna göre (GYG, PSGD, GÜG) | Sınırlı durumlarda Fevkalade amortisman uygulanır. |
| | Yeniden Değerleme Yönteminde | Yeniden Değerleme Fonundan Düşülür. | |

4.4.9. Finansal Tablo Dışı Bırakma

TMS 16.67 ve BOBİ FRS 12.35'e göre bir maddi duran varlık kalemi; elden çıkarıldığında veya hurdaya ayrıldığında finansal tablo dışı bırakılır. Ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar ise **kâr veya zarara** yansıtılır (TMS 16.68) (BOBİ FRS 12.36). VUK md. 328'e göre de oluşan kazanç veya kayıplar **kâr veya zarara** yazılmaktadır. Ancak VUK md. 328'nin ekine göre bir maddi duran varlık kaleminin yenilenmek amacıyla satılması durumunda ortaya çıkan **kâr**, “yenileme giderlerini karşılamak üzere”, pasifte geçici bir hesapta (**yenileme fonu**) azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir.

TMS/TFRS-BOBİ FRS ile MSUGT-VUK'un varlıkların satışı konusundaki uygulamaları benzerlik göstermektedir. Ancak maddi duran varlık konusunu bir bütün olarak ele aldığımızda şu farkların olduğu görülmektedir (Akbulut, 2012: 598):

- Başlangıçtaki maliyet unsurları farklı olarak dikkate alınırsa kayıtlı değerler farklı olacaktır. Ayrıca faydalı ömür tespiti de farklı olursa amortisman miktarları da farklı olacaktır. Bunlar ise **satış kârının farklı çıkmasına** neden olacaktır.

- VUK'daki yenileme fonu uygulamasına TMS/TFRS-BOBİ FRS'de yer verilmemiştir. Bu da satış sırasındaki **kayıtların farklılaşmasına** neden olacaktır.
- Yenileme fonu TMS/TFR-BOBİ FRS'de yer verilmemesinden dolayı yeni alınan varlığın **amortisman kayıtlarında** da farklılık ortaya çıkacaktır.

Ayrıca maddi duran varlığın vadeli olarak satılması durumunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre "Hasılat" ve "Finansal Araçlar" bölümündeki hükümler uygulanacaktır. Bu bölümlerde yapılan açıklamaları da dikkate aldığımızda maddi duran varlıkların elden çıkarılması ile ilgili uygulamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 43: Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılma Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-----------------------------|---------------------------------------|---|--|
| Elden Çıkarma Değeri | Vade Farkı Ayrıştırılır (Peşin Değer) | Vade 1 yıldan kısa ise ayrıştırılmaz (Satış Değeri) | Vade Ayrıştırılmaz (satış değeri) |
| | | Vade 1 yıldan uzun ise ayrıştırılır. (peşin değer) | |
| Satış Kârı | Kâr-Zararda | Kâr-Zararda | Kâr-Zararda (istenirse 3 yıl yenileme fonunda tutulabilir) |

4.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VAKLIKLAR

BOBİ FRS 14.2, TMS 38.8, 38.119 ve MSUGT'leri Tekdüzen Hesap Planı 26. Grup incelendiğinde mevzuata göre maddi duran varlık sınıflandırmasının aynı olduğu görülmektedir. Ancak TMS 38.48, TMS 38.11 ve BOBİ FRS 14.14 incelendiğinde MSUGT'leri Tekdüzen Hesap Planına göre maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınan **şerefiye** ile **kuruluş ve örgütlenme giderlerinin** TMS 38-BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlık olmadığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca TMS 38 prf 11-17’ de ise bir varlığın “maddi olmayan duran varlık” sayılabilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerektiği belirtilmektedir:

- a) Belirlenebilirlik
- b) Kontrol edilebilirlik
- c) Gelecekteki ekonomik yararlar

BOBİ FRS 14.3’deki açıklamalar bakıldığında “belirlenebilirlik” ve “kontrol edilebilirlik”ten bahsedilirken “gelecekteki ekonomik yararlar”a BOBİ FRS’de değinilmediği görülmektedir.

TMS 38.4 ve BOBİ FRS 14.6’daki hükümler incelendiğinde ikisine göre de maddi ve maddi olmayan unsurların birlikte olması durumunda varlık için hangi unsurun **daha önemli olduğuna** karar verileceği ve ilgili varlığın maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınacağı görülmektedir. Bu duruma örnek olarak yazılım cd.leri verilebilir. Cd’ler maddi varlıklar olmakla birlikte değerini belirleyen içerdiği yazılım olduğu için maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilecektir. Bununla beraber alınan bir bilgisayar ile birlikte edinilen bir işletim sistemi veya virüs yazılımı da önemsiz olması halinde bilgisayarın bir parçası olarak maddi duran varlık şeklinde kaydedilecektir.

4.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 38.24, BOBİ FRS 14.7 ve VUK md.269’a göre maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada **maliyet bedeliyle** kaydedilmektedir.

TMS 38.26-27, BOBİ FRS 14.8 ve VUK md.270,275’e göre bir maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli satın alma bedeline ek olarak doğrudan ilişkilendirilebilir satın alma maliyetlerini de içermektedir. Ancak VUK md.270’de “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini” nin maliyet bedeline eklenmesinde veya gider gösterilmesinde mükellefler serbest bırakılmıştır. TMS 38 ve BOBİ FRS’de ise böyle bir seçim hakkı verilmemiştir.

4.5.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Vadeli Olarak Elde Edilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın vadeli olarak elde edilmesi durumunda vade farkları konusunda TMS 38 ve BOBİ FRS Bölüm 14, maddi duran varlıklar ile aynı ilkeleri benimsemiştir.

Buna göre TMS 38.32'ye göre bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti **peşin fiyatına** eşdeğerdir. BOBİ FRS 14.9'da ise maddi duran varlıklardaki gibi **bir yıl** baz alınmış olup, bir yıldan kısa vade süreleri ayrıştırılmadan maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenmekte, bir yıldan daha uzun olanlar ise ayrıştırılıp ilgili dönemde finansman gideri olarak raporlanmaktadır.

MSUGT-VUK'da ise maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmede **maliyet bedeli** ile kaydedilmektedir. Buna göre alım fiyatı içindeki vade farkı maliyetin bir unsuru olarak kabul edilmekte ve ayrıştırılmamaktadır.

4.5.1.2. Finansman Giderlerinin Kaydı

TMS 38 bu konuda TMS 16'da olduğu gibi TMS 23'e atıf yapmaktadır. TMS 23.8 uyarınca özellikli varlık sayılan maddi olmayan duran varlıklar için katlanılan finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmekte, diğerleri ise ayrıştırılmaktadır. TMS 23.5'e göre "Özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak **uzun bir süreyi gerektiren** varlıklardır". TMS 23.22'e göre ise bir maddi olmayan duran "varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında", finansman giderlerinin aktifleştirilmesine **son verilecektir**.

BOBİ FRS 14.10'de ise özellikli varlık tanımı yer almamakla beraber maddi duran varlıklardaki gibi **bir yıl** baz alınmıştır. Buna göre kullanıma ve satışa hazır duruma getirilmesi bir yıldan uzun sürenlerin (kullanıma ve hazır duruma getirinceye kadarki) finansman giderleri maliyetine eklenecek, kısa sürenlerinki gider yazılacaktır.

MSUGT-VUK'da ise bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak maddi duran varlıklarda olduğu gibi VUK'un 163 numaralı Genel Tebliğindeki

hükümler uygulanacaktır. Buna tebliğde ise özellikli varlık tanımı yapılmadan, süre tayin edilmeden yatırımların elde edildiği döneme ait olan finansman giderinin ve kur farklarının maliyete eklenmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Tablo 44: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümleri

| | | TMS/IFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|----------------------------|---------------------------------------|--|---|--|
| Kayıt Ölçüsü | | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli (vergi, komisyon vb. gider yazabilir) |
| Vade Farkı | | Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır. | 1 yıldan daha uzun vadeli elde edilenlerde ayrıştırılır. | Maliyetin bir parçasıdır (ayrıştırılmaz) |
| Finansman Giderleri | Doğrudan Gider Yazılacak | Özellikli varlıklar olmayanlarda | 1 yıldan kısa sürede elde edilenlerde | Ayrım yok |
| | | Özellikli Varlıklarda | 1 yıldan uzun sürede elde edilenlerde | |
| | Aktifleştirilene kadarkiler | Maliyete eklenir | Maliyete eklenir | Maliyete eklenir |
| | Aktifleştirildikten sonrakiler | Gider Yazılır | Gider Yazılır | Gider Yazılır |

4.5.2. İş Birleşmesi Yoluyla Elde Edilmesi

TMS 38’de “İşletme birleşmeleri konusunda TFRS 3’e atıf yapılarak şöyle denilmiştir: “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardına göre, “bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki **gerçeğe uygun değeridir.**” (TMS38, prf.33) Aynı maddeye göre bir iş birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık gerçeğe uygun değerinin tespiti için gerekli güvenilir ölçüm kriterini her zaman için sağlamaktadır.

Ayrıca TMS 38’e göre “İşletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan,

birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını **şerefiyeden ayrı olarak** muhasebeleştirir. Bunun anlamı, eğer proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa, devralınanın devralınan **devam eden araştırma ve geliştirme projesini** şerefiyeden ayrı bir varlık olarak muhasebeleştireceğidir. Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyar” (TMS 38.34):

(a) Varlık tanımına uyması ve

(b) Belirlenebilir olması, yani ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

BOBİ FRS’ye göre “maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, İş Birleşmeleri bölümüne göre **edinim tarihinde belirlenen** değeridir.” (BOBİ FRS 14.11). Söz konusu bölümde aynı TMS 38’deki gibi varlıkların iş birleşmesinde ayrı olarak belirlenebilmesi durumunda **gerçeğe uygun değer** ile değerlendirileceği ifade edilmektedir. Ancak BOBİ FRS Bölüm 21’e göre edinilen varlığın “**gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa**” varlık “**defter değeri**” ile kaydedilir (BOBİ FRS 21.21).

Ayrıca BOBİ FRS’ye göre “Edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz” (BOBİ FRS 21.22). Bu maddeye göre TMS 38 açısından muhasebeleştirilmemiş bir proje varlık tanımına uyması halinde “maddi olmayan duran varlık” olarak kayıt altına alınırken, BOBİ FRS’ye göre dikkate alınmayacaktır.

VUK’da ise birleşme yoluyla edinilen varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK’a göre işletme birleşmesinde varlık olarak tanımlama söz konusu olmaz ise aradaki fark **şerefiye** olarak değerlendirilmektedir. TMS 38 varlık tanımı için yalnızca kontrolün el değiştirmesini yeterli bulurken, VUK ise kanunlara dayanarak sonuçların ispatlanabilir ve herkes için uygulanabilir olması özelliğini aramaktadır. VUK’a göre bir ar-ge harcaması gayri maddi kıymetle sonuçlanması halinde aktifleştirilecek, aksi durumda bir varlık olarak kabul

edilmeyecektir (Akbulut, 2012: 710). Yani yukarıda TMS 38’de olduğu gibi devralınan devam eden bir araştırma ve geliştirme projesi eğer varlık tanımına uymuyor ve yasal olarak tespit edilemiyorsa VUK’a göre maddi duran varlık olarak kaydedilemez. Bu konuda BOBİ FRS’nin VUK’daki kolay olan uygulaması esas aldığı görülmektedir.

Tablo 45: İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Hükümleri

| İşletme Birleşmesi | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|--|--------------------------|--|---------------------------------|
| Varlıkların Kaydedilecek Değeri | Gerçeğe Uygun Değer | Gerçeğe Uygun Değer Güvenli şekilde tespit edilemiyorsa Defter Değeri | Defter Değeri |
| Kaydedilecek Varlıklar | Belirlenebilir Varlıklar | Finansal Tablolardaki Varlıklar | Finansal Tablolardaki Varlıklar |
| Devam Eden AR-GE Projesi | Ayrı olarak kaydedilir | Kaydedilmez | Kaydedilmez |

4.5.3. Varlık Takası Yoluyla Elde Edilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın takas yoluyla elde edilmesi konusunda TMS 38 ve BOBİ FRS’nin maddi duran varlıklar ile aynı uygulamalara yer verdiği görülmektedir.

TMS 38.45-47, BOBİ FRS 14.12 ile VUK md.328 ve md.289 uyarınca bir maddi olmayan duran varlığın takas yolu ile elde edilmesi konusunda mevzuatların uygulamaları şu şekildedir:

Tablo 46: Takas Yoluyla Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|-------------------------|---|---|---|
| Değerleme ölçüsü | 1) Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri | Elden çıkarılan varlığın net defter değeri | Elden çıkarılan varlığın net defter değeri (eğer yoksa değerlemeye esas değeri) |
| | 2) Elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri | | |
| | 3) Elden çıkarılan varlığın net defter değeri. | | |

Tablodan anlaşıldığı üzere takas işlemi konusunda BOBİ FRS maddi duran varlıklarda olduğu gibi VUK ile uyumlu olup TMS 38'deki **kolay olan yöntemi** benimsemiştir.

4.5.4. İşletmede Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

“İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağına değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır” (TMS 38.52) (BOBİ FRS 14.15).

TMS 38.54-55 ve BOBİ FRS 14.16'e göre araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiğinde **gider olarak** kâr veya zarara yansıtılırken, geliştirme safhasındaki harcamalar TMS 38.57 ve BOBİ FRS 14.17'ye göre aşağıdaki şartların tamamını karşılanması halinde, maddi olmayan duran varlık olarak **aktifleştirilmektedir**:

- “Varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması”.
- “İşletmenin varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.”
- “Varlığın kullanma veya satma imkânının bulunması.”
- “Varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması.”

- “Varlığı tamamlamak, kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.”
- “Geliştirme sürecinde varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.”

“Bu şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın **maliyetini oluşturur.**” (TMS 38.65) (BOBİ FRS 14.18). Daha önce giderleştirilen harcamalar ise sonradan ilgili varlığın maliyetine **eklenemez** (TMS 38.71) (BOBİ FRS 14.18).

“İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla **doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri** içerir.” (TMS 38.66) (BOBİ FRS 14.18).

“Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının **ayrıt edilememesi** durumunda, harcamalar **araştırma safhasında** yapılmış gibi dikkate alınır.” (TMS 38.53) (BOBİ FRS 14.19).

“Bir maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek **faidayı arttıran** ve varlıkla **doğrudan ilişkisi kurulabilen** harcamalar, ilgili varlığın **defter değerine dâhil edilir.**” (TMS 38.66) (BOBİ FRS 14.20).

MSUGT-VUK’da ise işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Bu konudaki en detaylı düzenleme 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde md.1.10.2.2’de yer almaktadır. Bu maddeye göre AR-E faaliyetleri için katlanılan ve doğrudan maddi olmayan duran varlık için yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının **tamamı** md.1.10.2.6 uyarınca **aktifleştirmelidir.** Bu da Ar-Ge projelerinde “**tam maliyet**” anlayışının uygulandığını göstermektedir. Söz konusu harcamaların araştırma ve geliştirme aşamasında olup olmamasının vergi mevzuatı açısından bir önemi yoktur (Akbulut, 2012: 729). Bununla beraber TMS 38-BOBİ FRS’ye göre AR-GE faaliyetleri kapsamında kabul edilebilecek giderlerin çoğunun vergi mevzuatında kabul edilmeyen giderler olduğu görülmektedir (Akbulut, 212: 730).

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili mevzuatların hükümlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 47: İşletme İçinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyetleri

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|----------------------|-------------------------|---|
| Araştırma Giderleri | Gider Yazılır | Araştırma-Geliştirme ayrımı olmaksızın varlıkla ilişkilendirilebilen bütün giderler aktifleştirilir. |
| Geliştirme Giderleri | Aktifleştirilir. | |
| Ayrım Yapılmıyorsa | Gider Yazılır | |

Tablodaki farklılığa ilişkin MSUGT ve TFRS hesap planı incelendiğinde MSUGT’lerinde yer alan 263 nolu hesaba “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” adı verilmişken, TMSK tarafından oluşturulan TFRS hesap planında yalnızca “Geliştirme Giderleri” adı verildiği görülmektedir.

4.5.5. Dönem Sonunda Değerleme

Maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlemesinde TMS 38-BOBİ FRS bazı konularda uyumlu iken birkaç konuda farklılaşmaktadır. Bu açıdan BOBİ FRS’de MSUGT-VUK’deki kolay uygulamalara yer verdiği görülmektedir.

4.5.5.1. TMS 38- BOBİ FRS’ye Göre Dönem Sonunda Değerleme

TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonlarındaki değerlemesinde TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında olduğu gibi iki şu yöntem yer verilmiştir. (TMS 38.74-75):

- Maliyet yöntemi
- Yeniden değerlendirme yöntemi

TMS 38 dönem sonu değerlemede iki yöntemden birini seçme konusunda işletmeleri serbest bırakmıştır (Tokay ve Deran, 2008: 36). TMS 38.78’de ise “her ne kadar yeniden değerlendirme yöntemine yer verilmiş olsa da” bu yöntemin uygulanmasının imkânsız olmamakla birlikte çoğu maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının bulunmamasından dolayı zor olacağı örnekleri ile açıklanmıştır.

TMS 38.81'e göre de bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda sözkonusu varlığın maliyet bedelinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izleneceği hükmü yer almaktadır.

BOBİ FRS 14.21'e göre ise "maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir." BOBİ FRS'de yeniden değerlendirme yöntemine yer verilmemiştir. TMS 38.78'de açıklanan nedenlerden dolayı BOBİ FRS'de bu yöntem yer verilmediği düşünülebilir (Özerhan, 2016: 321).

4.5.5.1.1. Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38.89 ve BOBİ FRS 14.22'ye göre sınırlı faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar **itfaya tabidir**. Bu varlıkların itfaya tabi tutarı **yararlı (yararlı) ömrü** boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 38.97)(BOBİ FRS 14.24).

• Yararlı (Faydalı) Ömür:

TMS 38.8 ve BOBİ FRS 14.24'e göre **yararlı (faydalı) ömür**; "bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını" ifade eder. "İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir." (TMS 38.88). BOBİ FRS 14.24'de ise "Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe belirlenir." denilmektedir. TMS 38.90'da ise yararlı (faydalı) ömrün belirlenmesinde dikkate alınması gereken birçok kriter belirtilmiştir.

TMS 38.94 ve BOBİ FRS 14.26'e göre "**Sözleşmeden doğan haklardan** veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların **geçerlilik süresini aşamaz**; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir."

- **İtfaya Tabi Tutar;**

TMS 38.101 ve BOBİ FRS 14.23'e göre bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı maliyet bedelinden kalıntı değer indirilmesi suretiyle belirlenir. TMS 38.102-103 ve BOBİ FRS 14.27'e göre **kalıntı değer**; "bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır."

TMS 38.100 ve BOBİ FRS 14.28'e göre ise "bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir":

(a) "Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir ya da (b) Varlığın faal bir piyasası mevcuttur" ve

(i) "Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir" ve

(ii) "Varlığın faydalı ömrünün sonunda da böyle bir piyasanın mevcut olması muhtemeldir".

- **İtfa İşleminin Başlangıcı:**

TMS 38.97'ye göre itfa işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı veya satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten erken olanda son verilir.

BOBİ FRS 14.25'e göre ise itfa işlemine başlama zamanı TMS 38 ile aynı olmakla birlikte BOBİ FRS'de "satış amaçlı elde tutulan" olarak bir sınıflandırma olmadığı için varlık satılmaya karar verilse bile itfa edilmeye devam edilecektir.

- **İtfa Yöntemi:**

TMS 38.97-98 ve BOBİ FRS 14.29-30'daki hükümler incelendiğinde maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesinde kullanılan yöntemlerin maddi duran varlıkların amortisman uygulamasındaki yöntemler ile ayrı olduğu görülmektedir. İşletmenin maddi duran varlıklardan beklediği ekonomik faydaya göre itfa

uygulaması için çeşitli yöntemler kullanabilmekle beraber bu maddelerde örnek olarak şu yöntemlerden bahsedilmiştir:

- Doğrusal yöntem (normal amortisman)
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Yöntemi

İfta yönteminin seçilmesinde TMS 38.98’de kapsamlı açıklamalar yer alması karşın BOBİ FRS 14.30’da “ekonomik faydanın beklenen tüketim şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda **doğrusal yöntem** kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.” denilmektedir. BOBİ FRS’nin bu konuda da kolay yöntemi seçtiği anlaşılmaktadır.

TMS 38.102-104 ve BOBİ FRS 14.31’e göre yapılan tahminler neticesinde yararlı ömür ve kalıntı değerinin değişmesi durumunda itfa yönteminde değişiklik yapılabilirdir.

- **İfta Giderlerinin Kaydı:**

TMS 38.97 ve BOBİ FRS 14.32’e göre her dönemin itfa maliyeti, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmedikçe dönem gideri olarak kaydedilmektedir. TMS 38’de başka bir varlığın defter değerine eklenmesine izin verilmesi veya zorunlu olması ifadesi yer alırken BOBİ FRS’de bu ifade yer almamaktadır.

“Kâr veya zarara yansıtılan itfa giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı **işletme fonksiyonuna** ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda (Pazarlama Giderleri) kalemi içerisinde sunulur.” (BOBİ FRS 14.32). Bu açıklayıcı ifadeler TMS 38’de yer almamaktadır.

4.5.5.1.2. Sınırsız Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38'e göre ise sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmeyip TMS 36 standardı uyarınca **değer düşüklüğü testine** tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre ise yararlı ömrü belli olmayan maddi olmayan duran varlıklar, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde¹⁷, işletme tarafından belirlenen sürede **itfa edilir.**" (BOBİ FRS 14.33).

TMS 38.109 ve BOBİ FRS 14.34'e göre "başlangıçta faydalı ömrü belirsiz olduğu kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, bu durumun geçerli olup olmadığının belirlenmesi amacıyla **her yıl gözden** geçirilmelidir. Daha önce faydalı ömrünün belirsiz olduğu tespit edilen bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenebildiğinde ilgili varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır."

4.5.5.2. MSUGT-VUK'a Göre Dönem Sonu Değerleme

MSUGT-VUK'ta maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modeline yer verilmemiştir. Bu konuda TMS 38 ile farklılaşırken BOBİ FRS ile uyumludur.

VUK md.269'a göre maddi olmayan duran varlıklar **maliyet bedeli** ile değerlendirilmektedir. Ayrıca MSUGT-VUK'da sınırlı-sınırsız ömür ayrımı da bulunmadığı için değer düşüklüğü testi de uygulanmamaktadır. Bütün maddi olmayan duran varlıkların **itfa edilmesi** gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin düzenlemeler de Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 333 sıra nolu tebliğde maddi olmayan duran varlık kapsamındaki varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları şu şekilde yer almaktadır:

¹⁷ Yapılan incelemede bu uygulamanın 2013/34/EU nolu AB direktifi madde 12, paragraf 11'den alındığı görülmüştür.

Tablo 48: VUK'a göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Süreleri ve Oranları

| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | Faydalı Ömür | İtfa Oranı |
|--|--------------|------------|
| Haklar | 15 yıl | % 6,6 |
| Peştamallık (şerefiye) (365 sıra nolu tebliğ ile eklenmiştir.) | 5 yıl | 20% |
| İlk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri | 5 yıl | 20% |
| Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar) | 5 yıl | 20% |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri | 5 yıl | 20% |
| Diğerleri (Bilgisayar yazılımları vb) | 3 yıl | 33,30% |

4.5.6. Değer Düşüklüğü

Maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünde TMS 38-BOBİ FRS bazı konularda uyumlu iken birkaç konuda farklılaşmaktadır. Bu açıdan dönem sonu değerlemede olduğu gibi BOBİ FRS’de MSUGT-VUK’deki kolay uygulamalara yer verdiği görülmektedir.

4.5.6.1. TMS 38-BOBİ FRS Uygulaması

TMS 38.111 ve BOBİ FRS 14.35’e göre maddi olmayan duran varlıklar her bir dönemin sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık **değer düşüklüğüne uğramıştır.**” (TMS 36.8) (BOBİ FRS 18.3).

“Bir varlığın **geri kazanılabilir tutarı**, varlığın veya nakit oluşturan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden **yüksek olanı** olarak tanımlanır.” (TMS 36.18) (BOBİ FRS 18.3).

TMS 36.60’a göre “bir varlık başka bir standarda göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.”

BOBİ FRS 18.27'e ise değer düşüklüğü zararları (yeniden değerlendirme uygulaması olmadığı için) **kâr veya zarara** yansıtılır.

Ayrıca BOBİ FRS 18.27'de “Değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı (Pazarlama Giderleri) kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise (Satışların Maliyeti) kaleminde gösterilir.” denilmektedir. Bu açıklamalar TMS 38'de yer almamaktadır.

Ayrıca TMS 36'ya göre “bir işletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen **şerefiyeyi** 80-99 uncu Paragraflar arasında yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak değer düşüklüğü açısından test eder” (TMS 36.10/b). BOBİ FRS'ye göre ise **şerefiye** değer düşüklüğü testine **tâbi tutulamaz** (BOBİ FRS 18.23).

4.5.6.2. MSUGT-VUK Uygulaması

VUK'da, maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bazı durumlarda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin normalin üzerinde değer kaybına uğrayabileceği ve bu durumda Maliye Bakanlığı'nca ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak üzere belirlenecek oranlar üzerinden **olağanüstü amortisman** ayrılabilmesi ifade edilmiştir. VUK m.317 2.fikrasında: “yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen” ifadesi yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için bu fıkranın uygulanabileceği açıktır (Akbulut, 2012: 753).

Ayrıca BOBİ FRS'de olduğu gibi VUK'a göre de **şerefiye** değer düşüklüğüne **tabi tutulmamaktadır**.

Dönem sonu uygulamaları ve değer düşüklüğü konusunda mevzuatlarda yer alan hükümleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 49: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri

| | TMS/IFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|------------------------------------|---|--|--|
| Sonraki dönemlerde | Maliyet Modeli | Maliyet Modeli | Maliyet Modeli |
| | Yeniden değerlendirme modeli | | |
| Sınırsız Ömre Sahip Olanlar | İtfa edilmez Değer düşüklüğü testine tabi tutulur | 5-10 yıl arasında İtfa edilir. | Tablo ...'deki sürelerde itfa edilir. |
| Sınırlı Ömre Sahip olanlar | İtfa edilir | İtfa edilir | İtfa edilir |
| İtfa Yöntemi | <ul style="list-style-type: none"> Doğrudan (normal) Azalan Üretim miktarı BOBİ FRS'ye göre itfa yönteminin seçiminin zor olduğu durumlarda doğrudan (normal) itfa yönteminin kullanılacaktır. | | <ul style="list-style-type: none"> Normal Azalan |
| Değer Düşüklüğü Testi | Yapılır | Yapılır | Yapılmaz Sınırlı durumlarda fevkalade amortisman oranları ile itfa edilir |
| Şerefiye | Değer Düşüklüğü testi yapılır. İtfa edilmez. | Değer Düşüklüğü testi yapılmaz. 5-10 yılda itfa edilir. | 5 yılda itfa edilir. |

4.5.7. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma konusunda mevzuatlar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

4.5.7.1. TMS 38-BOBİ FRS Uygulaması

TMS 38.112 ve BOBİ FRS 14.36'ya göre bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan hurdaya ayrılması durumunda finansal tablo dışı bırakılacaktır. TMS 38.103 ve (BOBİ FRS 14.37'ye göre ise finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, **kâr veya zarar** olarak kaydedilecektir.

TMS 38.116'e göre TMS 18 Hasılat standardı uyarınca bir maddi olmayan duran varlığın vadeli olarak satılması durumunda vade farkı ayrıştırılarak **peşin değer** üzerinden kaydedilecektir. BOBİ FRS 5.9'a göre ise "finansal araçlar" bölümüne atf yapılarak süre **bir yıl** olarak belirlenmiştir. Buna göre bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan uzun vadeli olarak satılması durumunda vade farkı ayrıştırılarak peşin değer üzerinden kaydedilecek, vade süresi bir yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmayacaktır.

4.5.7.2. MSUGT-VUK Uygulaması

VUK'da maddi olmayan duran varlıkların finansal tablo dışı bırakılması ile ilgili özel hükümler bulunmamaktadır. Ancak VUK md.328'de amortisman tabi iktisadi kıymetler için yer alan hükümler burada da uygulanabilmektedir. VUK md. 328'e göre bir maddi olmayan duran varlığın satılması durumunda ortaya çıkacak olan fark kar veya zarar olarak kaydedilecektir. Maddi duran varlıklar bölümünde bahsedildiği gibi bu maddenin devamında yenileme fonundan bahsedilmektedir. Bu açıdan bir maddi olmayan duran varlığın da yenilenmek amacıyla satılması durumunda ortaya çıkacak kâr üç yıl süre ile **yenileme fonunda** tutulabilecektir.

Ayrıca vergi mevzuatına göre maddi olmayan duran varlıklar elden çıkarılırken peşin değerinden değil **satış değerinden** kaydedilecektir (Akbulut, 2012: 771). Yani vade farkları VUK'a göre ayrıştırılmamaktadır.

Aşağıdaki tabloda bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması durumunda mevzuattaki uygulamalar yer almaktadır:

Tablo 50: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılma Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|---|---------------------------------------|---|--|
| Elden Çıkarma Değeri | Vade Farkı Ayrıştırılır (Peşin Değer) | Vade 1 yıldan kısa ise ayrıştırılmaz (Satış Değeri) | Vade Ayrıştırılmaz (satış değeri) |
| | | Vade 1 yıldan uzun ise ayrıştırılır. (peşin değer) | |
| Satış Kârının Muhasebeleştirilmesi | Kâr-Zararda | Kâr-Zararda | Kâr-Zararda (istenirse 3 yıl yenileme fonunda tutulabilir) |

4.6. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

Özel Tükenmeye tabi varlıklar sınırlı bir ömre sahip olan petrol, doğalgaz vb. maden kaynaklarını ifade etmektedir. Bu bölümde yer alan varlıklara ilişkin hükümler “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” adı ile TFRS 6 ve BOBİ FRS Bölüm 8’de ele alınmaktadır.

TFRS 6.9 ve BOBİ FRS 8.3 incelendiğinde özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetine eklenebilecek şu giderlerin aynı olduğu:

- Arama haklarının elde edilmesi,
- Arama sondajı,
- Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar,
- Örnekleme,
- Kazı,
- “Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler.”

Burada yer verilen giderler, 1 sıra nolu MSUGT’lerinde 271 Arama Giderleri hesabının açıklamaları ile uyumludur.

4.6.1. İlk Kayıt

Özel Türenmeye Tabi Varlıklar (Madenler) TFRS 6.8, BOBİ FRS 8.4 ve VUK md.269 uyarınca ilk kayıta maddi olmayan duran varlıklar gibi **maliyet bedeliyle** kaydedilecektir. Ancak VUK md.270 uyarınca “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri”nin maliyetine eklenmesinde mükellefler serbest bırakılmıştır. TFRS 6 ve BOBİ FRS’de ise böyle bir seçim hakkına yer verilmemiştir.

TFRS 6.15 ve BOBİ FRS 8.10’e göre “işletme, arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygular.”

Maden kaynaklarının **geliştirilmesiyle** ilgili harcamalar arama ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez (TFRS 6.10) (BOBİ FRS 8.5).

4.6.2. Sonraki Dönemlerde Değerlenmesi

“TFRS 6’ya göre ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına **maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli** uygulanır.” (TFRS 6.12) BOBİ FRS 8.7’de bu yöntemlerden yalnızca **maliyet modeline** yer verilmiştir.

TFRS 6-BOBİ FRS Bölüm 8’de madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmemiştir. Ancak herhangi bir madenin işletilmesi için bazı ruhsatlar, izinler (maddi olmayan duran varlık) ve alet, makine, cihazlar vb. (maddi duran varlıklar) gereklidir. Bu varlıklar ise ilgili olduğu bölüm hükümlerine göre değerlendirilecektir.

VUK’a göre de özel tükenmeye tabi varlıklar dönem sonlarında VUK md.316 uyarınca amortismanına tabi tutulmaktadır. VUK md.316’da: “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve **her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere** Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler

üzerinden yok edilir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre amortisman oranları sabit olmayıp her maden yatağı için ayrı olarak tespit edilmektedir.

4.6.3. Değer Düşüklüğü

TFRS 6.18 ve BOBİ FRS 8.8’e göre özel tükenmeye tabi varlıklar değer düşüklüğüne tabi tutulmaktadır. VUK’da ise özel tükenmeye tabi varlıklar için diğer duran varlıklarla benzer şekilde değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir.

Özel tükenmeye tabi varlıklar ile ilgili mevzuatlarda yer alan hükümleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 51: Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların (Madenler) Değerleme Hükümleri

| | TMS/TFRS | BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|------------------------------|-------------------|-----------------|--|
| İlk Muhasebeleştirme | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli | Maliyet Bedeli (noter gideri, vergiler vb. eklenmeyebilir.) |
| Dönem Sonu Değerleme | Maliyet Yöntemi | Maliyet Yöntemi | Maliyet Yöntemi (Amortisman oranları Maliye ve Sanayi Bakanlığınca özel olarak belirlenir.) |
| | Yeniden Değerleme | | |
| Değer Düşüklüğü Testi | Uygulanır | Uygulanır | Uygulanmaz. |

4.7. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

TMS/TFRS-BOBİ FRS, MSUGT’leri ve VUK arasında karşılıkların tanımlanması ve belirlenmesi ile ilgili bazı farklılıklar bulunmaktadır.

4.7.1. Karşılıkların Tanımlanması

Muhasebe literatüründe karşılıklarla ilgili olarak şu şekilde ikili bir ayrım bulunmaktadır:

- Aktif değer azalışları,

- Borç ve gider karşılıkları

4.7.1.1. TMS 37-BOBİ FRS'ye Göre Karşılıkların Tanımlanması

TMS 37.10 ve BOBİ FRS 19.4'de yer alan tanıma göre karşılıklar, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlardır. Bu nedenle “stok değer düşüklüğü karşılığı” gibi aktif düzenleyici hesaplarda yer alan karşılıklar; kesinliği olup varlıkların defter değerini düzelten işlemler olduğundan bu bölümün konusuna girmemektedir (Esendemirli ve Yeğinboy, 2014: 114-115).

Karşılıklar finansal durum tablosunda (bilanço) borçlar grubunda yer almakta olup ticari borçlar ve tahakkuklara benzerlik gösterse de aralarında farklılıklar vardır. Ticari borçlar kesin olup, karşılıklar belirsizdir. Tahakkuklar da belirsiz olmasına rağmen belirsizlik karşılıklardan çok daha azdır. Bununla birlikte tahakkuklar çoğunlukla ticari ve diğer borçların bir parçası şeklinde gösterilirken, karşılıklar ayrı olarak gösterilir (Akça ve Gönen, 2015: 91).

TMS 37.14 ve BOBİ FRS 19.5'e göre karşılıklar sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:

- a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanması
- b) Ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve
- c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

TMS 37.19 ve BOBİ FRS 19.8'e göre de sadece geçmişteki işlemlerden dolayı karşılık ayrılabilir. Gelecekte yapılacak işlemlerden dolayı karşılık ayrılamaz.

Karşılık tutarı, Finansal Durum Tablosuna **yükümlülük** olarak yansıtılır (TMS 37.13.a) (BOBİ FRS 19.6).

4.7.1.2. MSUGT-VUK'a Göre Karşılıkların Tanımlanması

Karşılıklar 1 Sıra Nolu MSUGT ise temel kavramlardan “**ihtiyatlık kavramı**” gereğince ayrılmaktadır. Karşılık ayırma: “belirli bilanço unsurlarında yaşanan olaylar ve makul göstergeler çerçevesinde **öngörülerle ölçülebilen ve gelecekte doğabilecek (muhtemel) riskler, zararlar ve kayıplar için gerçekleşmemiş**

gider kaydı yaparak bilanço unsurlarının, bilanço günündeki net değerini, gerçeğe uygun değerini sunmak ve açıklamak” olarak tanımlanabilmektedir (Tek, 2011: 263; Akça ve Gönen, 2015: 97).

MSGUT’lerine göre hesaplanan karşılıklar pasifte 37-47 hesap grubu altında bilançoda raporlanmaktadır. MSUGT’lerindeki Tekdüzen Hesap planında 37-Borç ve Gider Karşılıkları Grubu şu şekilde açıklanmaktadır: “bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı **kesin olarak bilinmeyen** veya tutarı bilinmekle birlikte **ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen** kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur.”

Bunlara ek olarak 1 Nolu MSUGT’ndeki Gelir Tablosu ve Bilanço İlkelerinde şu düzenlemeler bulunmaktadır:

Gelir tablosu ilkelerine göre; “bilanço tarihinde var olan ve **sonucu belirsiz** veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.”

Bilanço ilkelerinde ise “tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin **bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen** bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve **bilançoda gösterilmelidir**. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun **dipnotlarında** açıkça belirtilmesi hususuna yer verilmiştir.”

Bu ilkeler TMS/TFRS-BOBİ FRS’deki uygulamalar ile benzerlik göstermektedir. MSUGT’lerindeki ihtiyatlılık kavramı gereğince muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayrılmaktadır. Bu konuda MSUGT ile TMS 37-BOBİ FRS uyumludur. Ancak vergi mevzuatında farklı hükümlerin bulunduğu görülmektedir.

VUK md.288’de ise karşılıklar: “Hâsıl olan veya husulü beklenen fakat **miktarı katıyetle kestirilemeyen** ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar” olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddeye göre karşılıklar **mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek** suretiyle değerlendirilmektedir.

Vergi mevzuatındaki **tahakkuk ilkesi gereği** VUK md.288’de bahsi geçen beklenen zararların, mahiyet ve miktar olarak **kesinleşmelerine müteakip gider yazılmaları** mümkündür. Bu şekildeki borçların kesinleşmeleri ise daha çok **ödedikleri döneme** rastlamaktadır (Akbulut, 2012: 864).

TMS 37, BOBİ FRS ve MSUGT’lerine göre gider yazılacak olan “gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler” vergi mevzuatı açısından **gider özelliği taşımamaktadır**. Örneğin TMS 37’ye göre aşağıdaki durumlarda işletmeden kaynak çıkışının muhtemel olması ve bu çıkışın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda karşılık ayrılmaktadır:

- Aleyhte Açılan Davalar
- Müşterilerin Hatalı Bir Ürün Dolayısıyla Tazminat Talep Etmesi ihtimali
- İşletme Tarafından Emtia İçin Verilen Garanti
- Çevresel Yükümlülükler
- Yeniden Yapılandırma Masrafları

Vergi kanunlarına göre ise bu tür durumlar mahiyet ve miktar açısından kesinleştiğinde gider yazılabilmektedir. Örneğin bir mahkeme kararı varsa kesinleşmiş sayılır. GVK Mad.40/3’a göre işle ilgili olmak kaydıyla; “kanuna ilama veya sözleşmeye istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatlar” ödendikten sonra gider yazılabilir. Görüldüğü üzere bu maddede de gider yazılması ödeme şartına bağlanmıştır Ayrıca “işletme aleyhine kesilen vergi cezaları” ile “zarar-ziyan ve teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar” için TMS 37’ye göre bazı kriterler çerçevesinde karşılık ayrılabilirken GVK md.41/6’ya göre bunlar gider olarak kaydedilememektedir (Akbulut, 2012: 866).

Yukarıda açıklandığı üzere TMS 37-BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında ayrılan bazı karşılıkların vergi mevzuatı açısından gider yazılabilmesi mümkün değildir. Burada VUK hükümleri TMS 37-BOBİ FRS ile uyumsuz olduğu gibi, MSUGT’leri ile de uyumsuzdur. Bu nedenle karşılık olarak kaydedilen bazı giderler “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak mali kârın hesabında dikkate alınmaktadır.

4.7.2. Karşılıkların Tahmin Edilmesi

TMS 37.36-37 ve BOBİ FRS 19.9'a göre "karşılıklar, dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin **en gerçekçi tahmin** üzerinden ölçülmektedir. En gerçekçi tahmin ise raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken **makul tutardır.**"

"Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin **tecrübeler** ve bazı durumlarda **bağımsız uzmanların raporlarıyla** da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir." (TMS 37.38). BOBİ FRS 19.20'de benzer açıklamalar yer almaktadır.

Karşılık tutarının tespiti ile ilgili TMS 37 ve BOBİ FRS'de aşağıdaki hükümler bulunmaktadır:

Çok sayıda kalem için ayrılacak karşılıklarda (örneğin garantili malların satışı) gibi durumlarda "beklenen değer" yöntemi kullanılır. Örneğin % 60, %90 gibi. Eğer sürekli iki değer arasında ise söz konusu aralığın orta noktası kullanılır." (TMS 37.39) (BOBİ FRS 19.11).

"Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir (TMS 37.40) (BOBİ FRS 19.12).

"Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir." (TMS 37.45) (BOBİ FRS 19.13).

Yukarıdaki paragraflar incelendiğinde TMS 37 ve BOBİ FRS'nin karşılık tutarının hesabında şu yöntemlere yer verdiği görülmektedir:

- Beklenen Değer Yöntemi (çok sayıda kalemden oluşan yükümlülükler)
- Gerçekleşme Olasılığı En Muhtemel Sonuç Yöntemi (tek bir yükümlülük)
- Bugünkü Değer Yöntemi (Paranın zaman değeri önemli olduğunda)

MSUGT-VUK'da ise tahminlere yer verilmediği görülmektedir. MSUGT'lerine göre fiili yükümlülüğün tamamı için karşılık ayrılmaktadır. Ancak VUK' göre ise bir karşılık ancak **ödenmesi** durumunda kaydedilecektir.

Karşılıkların tanımlanması ve tahmini konusundaki hükümleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 52: Karşılıkların muhasebeleştirilmesi

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK | VUK |
|--------------------------|--|---|----------------------------------|
| Kayıt ölçüsü | Şartları sağlayanlar muhasebeleştirilir. | Şartı sağlayanlar muhasebeleştirilir. | Sadece kesinleşenler kaydedilir. |
| Karşılık Tutarı | En Gerçekçi Tahmin | Tahmin yapılmaz. Fiili yükümlülüğün tamamı için karşılık ayrılır. | |
| Tahmin Yöntemleri | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Beklenen Değer ➤ Gerçekleşmesi En Muhtemel Sonuç ➤ Bugünkü Değer | | |

4.7.3. Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

“Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının **diğer bir tarafça tazmin edilmesinin** beklendiği durumlarda (örneğin sigorta tazminat talebi yoluyla), söz konusu tazminat tutarı ayrı bir varlık olarak kayda alınabilir. Ancak bu tazminat tutarının varlık olarak kayda alınabilmesi için, karşılığa neden olan yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın alınacağına **neredeyse kesin olması** gerekir. Varlık olarak kaydedilen tutar, **karşılık tutarından fazla olamaz.**” (TMS 37.53) (BOBİ FRS 19.16). Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur (TMS 37.53) “Tazminat alacağı Finansal Durum Tablosunda bir varlık olarak gösterilir ve karşılık tutarı ile mahsup edilmez.” (BOBİ FRS 19.16) “Bununla birlikte karşılığa ilişkin gider tutarı ile alınan tazminat tutarı, Kâr veya Zarar Tablosunda mahsup edilebilir.” (TMS 37.54) (BOBİ FRS 19.16).

Bu konuda MSUGT'lerinde bir düzenleme göze çarpmamaktadır. Ancak ücret hesaplamalarında yer alan ve ödenecek vergi miktarından mahsup edilecek asgari geçim indiriminin (AGİ) uygulamada 136 “Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabında raporlandığı görülmektedir. Aynı uygulama diğer borç ve gider karşılıklarından mahsup edilebilecek tazminatlar için de geçerli olabilir.

4.7.4. Kıdem Tazminatı Karşılığı

İşletmelerin kıdem tazminatı yükümlülükleri için karşılık ayrımları gereklidir. İşçi çalıştırmak dolayısıyla geçmişten kaynaklanan bir yükümlülük bulunmaktadır. Bu yükümlülüğün ekonomik fayda çıkışına neden olması kesin değil ama muhtemeldir. Çünkü her işten ayrılanın kıdem tazminatı alması söz konusu değildir. En son olarak da bu yükümlülük güvenilir olarak hesaplanabilmektedir. Yükümlülük kesin olmamakla birlikte, muhtemel yükümlülük geçmiş istatistiklerden yararlanılarak rahatlıkla hesaplanabilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2016: 293).

BOBİ FRS Bölüm 19’da yer verilen Kıdem Tazminatı Karşılığı’nın TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre **iş ilişkisi sonrası tanımlanmış fayda planlarının** içinde olduğu düşünülmektedir. Çünkü kıdem tazminatı, çalışanın vermiş olduğu hizmet karşılığı olan ve iş ilişkisi sonrası sunulan bir faydadır. Kıdem tazminatı bir yükümlülük olup işletmenin cari finansal tablolarına yansıtılırken **bugünkü değerinin hesaplanması** gerekmektedir. Bugünkü değer hesaplamasıyla tespit edilen tutar finansal tablolarda yer almaktadır (Özdemir ve Varıcı, 2015: 165).

Kıdem tazminatları ile ilgili BOBİ FRS 19.17’de yer alan hükümler incelediğinde TMS 19’da olduğu gibi tazminatın hesaplanmasında **tahminlere yer verileceği** görülmektedir. Yani mevcut yükümlülüklerin tamamının kayda alınması gerekli olmayıp tahminler ölçüsünde bir karşılık ayrılması öngörülmektedir.

TMS 19’da yer alan net bugünkü değer hesabından BOBİ FRS’de “kıdem tazminatı”nın açıklandığı paragrafta bahsedilmemektedir. Ancak BOBİ FRS 19.15’deki açıklamalar incelendiğinde TMS 19’daki yaklaşımının benimsendiği anlaşılmaktadır.

MSUGT-'a göre ise hesaplama, hesaplama tarihi itibariyle **fili yükümlülük** hesaplama şeklinde yapılmaktadır. Burada herhangi bir tahmin yapılması sözkonusu değildir. Dönem sonu itibariyle kıdem tazminatı tutarı hesaplanmakta ve **hepsi için karşılık** ayırılmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2016: 293). Ancak VUK uyarınca bir karşılık ancak ödenmesi durumunda gider olarak kaydedilebilmektedir. Bu nedenle kıdem tazminatları karşılıkları da diğer karşılıklarda olduğu gibi “kanunen kabul edilmeyen gider” kapsamındadır.

4.7.5. Koşullu (Şarta Bağlı) Yükümlülükler

TMS 37.27-28 ve BOBİ FRS 19.20'e göre “Koşullu (Şarta bağlı) yükümlülükler **finansal durum tablosunda gösterilmez**. Bununla birlikte şarta bağlı yükümlülük nedeniyle işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, **dipnotlarda** şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.”

MSUGT'lerinde yer alan bilanço ilkelerinde “Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve **bilançoda gösterilmelidir**. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.” denilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre TMS 37-BOBİ FRS ile MSUGT bu konuda farklılaşmaktadır. TMS37-BOBİ FRS koşullu borçlara (yükümlülük) finansal durum tablosunda yer vermezken MSUGT “bilanço ilkeleri”ne göre işletmeler “bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen” bütün yabancı kaynakları bilançoda göstermesi gerekmektedir. VUK'a göre ise kesinleşmeyen borçların tahakkuk ettirilmesi durumunda “kanunen kabul edilmeyen gider” oluşacaktır.

4.7.6. Şarta Bağlı Varlıklar

TMS 37.31-33 ve BOBİ FRS 19.22'e göre “Koşullu (Şarta bağlı) varlıklar **finansal durum kablosunda gösterilmez**. Ancak ilgili varlık nedeniyle işletmeye

kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve **varlık olarak kayda** alınır.”

“Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse, **dipnotlarda** şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin **bilgi verilir.**” (TMS 37.34) (BOBİ FRS 19.23).

MSUGT’lerinde yer alan bilanço ilkelerinde ise “Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar **bilanço dipnot veya eklerinde** gösterilir.” denilmektedir. Buna göre MSUGT’lerindeki bilanço ve gelir tablosu ilkeleri ile TMS 37-BOBİ FRS uyumlu olup hepsine göre de koşullu varlıklar **finansal tablolara yansıtılmayarak dipnotlarda açıklanır** (Esendemirli ve Yeğinboy, 2014: 115).

Yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde TMS/TFRS ile BOBİ FRS’nin “Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” konusunda uyumlu olduğu görülmektedir. MSUGT-VUK ile arasındaki farklar ise aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 53: Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

| | TMS/TFRS-BOBİ FRS | MSUGT-VUK |
|----------------------------------|--|---|
| Şarta Bağlı Yükümlülükler | Finansal Durum tablosunda gösterilmez. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda açıklanır. | MSUGT (Bilançoda gösterilir.) Makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. VUK (kesinleşmeyen kaydedilmez) |
| Şarta Bağlı Varlıklar | Finansal Durum Tablosunda Gösterilmez. Ekonomik Fayda Girişi ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklanır. | Bilançoda gösterilmez Şarta Bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır. |

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu tez çalışmasında Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyum süreci içinde Türkiye'de bağımsız denetim ve bağımsız denetime esas teşkil eden muhasebe mevzuatının nasıl bir gelişim gösterdiği incelenmiştir. Bu amaçla ilk olarak bağımsız denetimin ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin kapsamının gelişimi ele alınmış daha sonra ise Dünya'da muhasebenin gelişimi ve harmonizasyonu çerçevesinde Türkiye'deki muhasebe mevzuatının gelişimine yer verilmiştir. Bu çalışma neticesinde yapılan tespitleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Dünya'da bağımsız denetim uygulamaları 1900'lü yılların başı itibariyle başlamasına karşın Türkiye'de ancak 1950 hatta 1980 sonrasında gelişebilmiştir. Bunun nedeni Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu yıllardan 1950'lere kadar özel sektör yatırımlarının yok denecek kadar az olması, 1950-1980 arasında ise özel sektör işletmelerinin daha çok aile işletmesi yapısında olup yapılan muhasebe denetiminin de vergi ve ticaret kanunları kapsamında bir uygunluk denetimi olmasıdır. 1980 sonrasında Türkiye'de uygulanmaya başlayan neoliberal politikalar neticesinde sermaye piyasaları hızlı bir gelişim göstermiş ve paralelinde bağımsız denetim de gelişmiştir.

Türkiye'de ilk bağımsız denetim uygulamalarının SPK, BDDK, EPDK, SDK tarafından kendi yetki alanındaki şirketlere kendi mevzuatları çerçevesinde yapıldığı görülmektedir. 2011 yılında KGK'nın kurulması ile birlikte bağımsız denetim alanında tek yetkili kuruluş KGK olmuştur. KGK 2011 yılı sonrasında hem bağımsız denetime tabi şirketlerin kapsamını tedrici olarak genişletmiş hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin uygulayacakları muhasebe mevzuatı konusunda düzenlemeler yapmıştır.

Dünya'da ülkelerin muhasebe uygulamalarının gelişiminde; ekonomik-politik faktörler, hukuk yapısı, işletmelerin finansal yapısı, kültür, muhasebe mesleğinin gelişimi, uluslararası ilişkiler vb. unsurların etkili olduğu görülmektedir. Bu etkenler çerçevesinde Türk Muhasebe Sisteminin gelişimi konusunda şunları söyleyebiliriz:

- Osmanlı İmparatorluğu'nun kendine has bir muhasebe sistemi olmasına rağmen imparatorluğun son döneminden başlayıp Cumhuriyetin kurulmasından sonra da devam eden batılılaşma hareketleri Türkiye'de yasal mevzuatın olduğu gibi muhasebe sisteminin de batıdan kopyalanmasına neden olmuştur.

- Muhasebe mevzuatının yasal mevzuat paralelinde uluslararası ilişkilerin en çok yaşandığı ülkelerden alındığı görülmektedir. Bu çerçevede muhasebe mevzuatı 1850-1925 yılları arasında Fransız, 1926-1960 yılları arasında Alman, 1960 sonrasında ise Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiştir.

- 1980'li yıllara kadar Türkiye'de sermaye piyasaları etkin olmadığı ve dolayısıyla bağımsız denetim uygulamaları bulunmadığı için muhasebe de daha çok vergi amaçlı olarak gelişmiştir.

- Gelişmiş bir sermaye piyasası mevcut olmadığından şirketlerin büyük çoğunluğu fon ihtiyaçlarını kredi kuruluşlarından sağlamaktadır. Bu durum Türkiye'de kredi tabanlı bir ekonomik sistemin mevcut olduğunu göstermektedir. Bunun sonucu olarak da Dünya'daki kredi tabanlı sistemlerde olduğu gibi Türkiye'de de muhafazakâr (ihtiyatlı) muhasebe uygulamaları benimsenmiştir.

- Muhasebe mesleğinin kurumsal yapısının 1980'lerin sonlarına kadar oluşmamış olması muhasebe mevzuatının devlet eli ile şekillendirilmesine neden olmuştur. Bu da profesyonel bir anlayıştan ziyade statükocu bir muhasebe kültürünün oluştuğunu göstermektedir. 1990'lı yıllarda TÜRMOB'un kurulması ve sonrasında özellikle KGK'nın faaliyete başlaması ile birlikte profesyonel muhasebeciliğin güçlendiği görülmektedir. Ancak vergi amaçlı muhasebe uygulamalarında halen Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan MSUGT ve VUK'un dikkate alınması bu durumu zedelemektedir.

- 1950'li yıllardan itibaren başlayan tekdüzen hesap planı çalışmaları ve 1994 yılında MSUGT'leri ile bir Tekdüzen Hesap Planı'nın yürürlüğe girmesi Kıta Avrupa'sı ülkelerinde olduğu gibi esneklikten ziyade tekdüzecilik anlayışının benimsendiğini göstermektedir.

Bunlara ek olarak gelişmekte olan ülkelerin birçoğunun problemi olan yüksek enflasyon Türkiye’de de muhasebe uygulamalarını etkilemiştir. Türk muhasebe mevzuatında Güney Amerika ülkelerinde yaygın olduğu gibi “enflasyon muhasebesi” uygulamalarına yer verildiği görülmektedir.

Dünya’da uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesi, 1980 sonrasında liberal politikaların etkisi ile uluslararası sermaye piyasaları ile uyum sağlamak isteyen Türkiye’yi muhasebe uygulamalarında ciddi bir dönüşüme zorlamıştır. 1981’de SPK’nın sonrasında ise İMKB’nin kurulması ile ilk defa organize bir sermaye piyasasına kavuşan Türkiye’de İMKB’de işlem gören şirketlerin IAS ile uyumlu bir finansal raporlama yapması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla SPK’nın bazı yasal düzenlemeler yaptığı görülmektedir. SPK’nın yaptığı bu düzenlemeler uluslararası muhasebe standartları ile harmonizasyon çalışmalarının ilkidir.

1989 yılında 3568 sayılı SMMM ve YMM kanununun yürürlüğe girmesi ve 1992 yılında 1 nolu MSUGT ve Tekdüzen Hesap Planı’nın yayınlanması ile Türkiye’de muhasebecilik mesleği ve uygulamaları standart bir yasal zemine kavuşmuştur. 1990’ların başında TÜRMOB bünyesinde kurulan ve daha sonra farklı isimlerle faaliyetlerine devam eden kurullar ile uluslararası standartlarla harmonizasyon çalışmalarının yürütülmesine çalışılmıştır. 2011 yılında KGK’nın kurulması ile muhasebe ve denetim alanında birlik sağlanmıştır. KGK tarafından yapılan son yapılan düzenlemelerle Türkiye’de muhasebe uygulamaları konusunda şu üç mevzuatın olduğu görülmektedir:

- TMS/IFRS (Bağımsız denetime tabi büyük şirketler)
- BOBİ FRS (Bağımsız denetime tabi KOBİ’ler)
- MSUGT-VUK (Bağımsız denetime tabi olmayanlar)

Türkiye’deki bu üç güncel muhasebe mevzuatı arasındaki önemli farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz:

TMS/IFRS, IAS/IFRS’nin çevirisi olduğu için onunla aynı özellikleri taşımaktadır. Bu açıdan ilke bazlı olup kültürel açıdan ise Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası kültürünün bir karışımı şeklindedir.

BOBİ FRS'nin ise hazırlanma sürecinde başta KOBİ UFRS (IFRS for SMEs) ve AB 2013/34/EU olmak üzere uluslararası mevzuatın yanında yerel mevzuattan da yararlandığı görülmektedir. Bu açıdan çoğu konularda gerçeğe uygun sunum sağlamak amacı ile TMS/TFRS ile uyumlu olarak ilke bazlı uygulamalara yer verilmişken bazı konularda ise uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla yerel mevzuattaki kural bazlı uygulamaların devam ettirildiği görülmektedir.

MSUGT'leri ise temelde US GAAP'dan alınmış olduğu Anglo-Sakson kültürünü yansıtmaktadır. Ayrıca hazırlanmasında az da olsa Kıta Avrupası uygulamalarından yararlanılması bu kültürden de etkilendiğini göstermektedir. US GAAP literatürde kural bazlı standartlardan kabul edildiği için MSUGT'leri de kural bazlı sayılmaktadır. Buna ek olarak değerlendirme ilkeleri konusunda Kıta Avrupası'ndan alınan VUK'a atıf yapması da kural bazlılığı artıran bir durumdur.

BOBİ FRS'de TMS/TFRS'deki temel ilkeler (kavramlar) yer almakla beraber ek olarak ihtiyatlılık ilkesine de yer verilmiştir. MSUGT'lerinde yer alan ihtiyatlılık kavramına BOBİ FRS'de yer verilmesi Türkiye'de BOBİ FRS'yi uygulayacak olan şirketler için sermaye piyasalarının tam olarak gelişmediğini göstermektedir. Çünkü ihtiyatlılık kavramı muhafazâkar bir muhasebe kültüre sahip kredi tabanlı sistemin olduğu ülkelerde önemsenen bir ilkedir. Ayrıca hem MSUGT'lerinde yer alan maliyet esası, para ile ifade edilebilme, ihtiyatlılık ve dönemselik kavramlarının TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile tam olarak uyumlu olmadığı görülmektedir.

TMS 1'de finansal tablolarda yer alması gereken asgari hesaplara değinilmiş ancak finansal tablolara ilişkin format sunulmamıştır. BOBİ FRS'de ve 1 nolu MSUGT'inde ise hazırlanacak finansal tablolara ek olarak yer verilmiştir. Bunun yanında MSUGT'leri içeriğinde bir tekdüzen hesap planı bulundurmasına rağmen hem TMS/TFRS'de hem de BOBİ FRS'de bir hesap planı bulunmamaktadır.

Muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere TMS/TFRS'de 4, BOBİ FRS'de 2 değerlendirme ilkesi bulunurken MSUGT'lerinde değerlendirme ilkelerine yer verilmemiştir. MSUGT'leri bu konuda yetersiz kaldığı için VUK'daki değerlendirme ilkeleri dikkate alınmaktadır. VUK'da yer alan 8 ilke ve diğer mevzuatlarda yer alan

değerleme ilkeleri incelendiğinde BOBİ FRS’de yer verilen “gerçeğe uygun değer” ve “maliyet/tarihi maliyet” ilkeleri altında gruplandırılabilirdikleri görülmektedir.

Hesapların Denetimi konusunda ise mevzuatlar arasındaki benzerlik ve farklılıklarının önemlilerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- TMS/TFRS’de asıl olarak gerçeğe uygun değer ilkesi dikkate alınmış olup maliyet esasına çok az yer verilmiştir. BOBİ FRS’de TMS/TFRS’deki gerçeğe uygun değer ilkesi dikkate alınmakla beraber şerefîyede olduğu gibi gerçeğe uygun değerin tespitinin çok zor olduğu durumlarda kolay olan “maliyet bedeli ile izleme” yolunun tercih edildiği görülmektedir. Bu konuda bazı uygulamalarda BOBİ FRS’nin TMS/TFRS ile bazı durumlarda ise MSUGT-VUK ile uyumlu olduğu söylenebilir.

- Sınıflandırma açısından en çok farklılığın “finansal araçlar” konusundadır. MSGUT’lerinde hesap grupları bazında sınıflandırma varken TMS/TFRS’de değerlendirme ilkesi esaslı bir sınıflandırma yapılmıştır. BOBİ FRS’de ise tam uyumlu olmakla birlikte MSUGT’lerine yakın bir sınıflandırma görülmektedir.

- Vade farklarının ayrılması konusunda TMS/TFRS’de uzun bir süre veya önemli bir finansman unsuru ifadeleri yer alırken, BOBİ FRS’de kolaylık sağlamak amacıyla bu ifadelerin yerine **bir yıl** ifadesinin yer almaktadır. Bu uygulamanın “Finansal Araçlar, Stoklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümlerinde uyumlu olarak yer aldığı görülmektedir.

- Amortisman uygulaması konusunda mevzuatlar büyük ölçüde uyumlu olmakla birlikte TMS/TFRS’de ilke bazlı olarak sürelerin uygulayıcıya bırakıldığı görülmekte iken MSUGT’lerinde ise VUK ekli listelerindeki süreler uygulanmaktadır. BOBİ FRS’de temelde TMS/TFRS’deki uygulama seçilmiş olmakla beraber sınırsız yararlı ömür tespitinin zor olmasını nazara alarak 5-10 yıl süresinin konulduğu görülmektedir.

Öneriler

Tez çalışması kapsamında yaptığımız tespitler sonucunda şu önerilerde bulunabiliriz:

Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimi İle İlgili Öneriler

- Vergi için muhasebe anlayışını benimseyen ülke ve işletmelerin UFRS'ye geçiş süreci uzamaktadır (Alpay, 2014: 36). Türkiye'de de bu uygulama benimsendiği için gerçeğe uygun sunum yapılması zorlaşmaktadır. Bu nedenle muhasebe ile ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, VUK'un da bu düzenlemelere uygun şekilde revize edilmesi gerekmektedir. Nitekim böyle bir çalışmanın yapılmakta olduğu görülmektedir.

- TMS/TFRS'lerin dağınık bir yapıya sahip olması ve birçok alternatif uygulamalara yer vermesi TMS/TFRS'lerin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle TMS/TFRS uygulanması bu standartları “anlayacak, yorumlayacak ve uygulayacak” yüksek seviyede bir eğitim, yeterlilik ve uzmanlığa gereksinim duyar. Türkiye'de muhasebe eğitime bakıldığında MSUGT'lerinde yer alan hesap planı çerçevesinde bir müfredat oluşturulduğu görülmektedir. Bu hesap planının uygulanmasına dair açıklamaların yapılmış olması MSUGT'lerinin uygulanmasını kolaylaştıran en önemli etkidir. Ancak ne TMS/TFRS'nin bünyesinde ne de BOBİ FRS'de bir hesap planına yer verilmemiştir. Bunun çözümü için TMSK tarafından bir hesap planı taslağı oluşturulmuş olmasına rağmen TMS/TFRS'yi ele alan akademik çalışmalarda ve kitaplarda bir uygulama birliğinin olmadığı görülmektedir. Bu nedenle TMS/TFRS'nin Türkiye'de öğretimi zorlaşmaktadır. Bu zorlukların aşılabilmesi için aynı MSUGT'leri gibi KGK tarafından standartlar ile uyumlu bir hesap planı çerçevesinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulama tebliğleri yayınlanmalı ve bunların uygulaması zorunlu tutulmalıdır.

- Uygulamadaki karışıklıkları tamamen ortadan kaldırabilmek amacıyla MSUGT'leri ve Tekdüzen hesap planı tamamen kaldırılmalı, TMS/TFRS ve BOBİ FRS için hazırlanacak yeni tebliğler tüm muhasebe uygulamalarında esas

alınmalıdır. Muhasebe eğitiminin verildiği bütün kademelerin müfredatı da yeni tebliğler çerçevesinde yeniden düzenlenmelidir.

- Dalğar vd. (2011) ve benzer çalışmalara göre de muhasebe eğitimi alan öğrencilerin TMS/TFRS konusundaki farkındalıkları düşüktür. Bunun en önemli nedeni muhasebe eğitimi müfredatının MSUGT'leri çerçevesinde oluşturulmuş olup TMS/TFRS'nin seçmeli ders olarak yer almasıdır. Bu da öğrencilerin standartların önemini kavrayamamalarına neden olmaktadır. Bu nedenle bu derslere daha fazla önem verilmelidir.

- Bağımsız denetime tabi olsun veya olmasın bütün şirketlerde maliyet esaslı raporlamadan ziyade gerçeğe uygun değer esaslı muhasebenin güçlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü işletme sahipleri en önemli finansal bilgi kullanıcıları olup işletmelerinin gerçek durumlarını görebilmeleri çok önemlidir. Ayrıca muhasebenin sağladığı finansal bilgileri yorumlayabilme konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi, bir anlamda finansal okur yazarlığın artırılması ile ilgili çalışmalar yapılabilir.

Muhasebe Denetimi İle İlgili Öneriler

- TMS/TFRS konusunda muhasebe meslek mensuplarının farkındalıkları konusunda Fidan ve Cinit (2013b) tarafından yapılan çalışmaya göre (bu konudaki birçok çalışma ile uyumlu olarak) meslek mensuplarının bu konudaki farkındalık düzeyi düşüktür. Türkiye'de 2016 itibariyle TMS/TFRS uygulama kapsamındaki şirket sayısının 1500 civarı olduğu düşünüldüğünde bu durumun gayet normal karşılanması gerektiği görülmektedir. Çünkü diğer işletmelerin TMS/TFRS uygulama mecburiyeti olmadığı için TMS/TFRS'nin bilinmesi de çok gerekli olmamaktadır. Ancak KGK verilerine göre, “2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden KAYİK tanımını karşılayan 1.550 şirket TFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 şirket 1/1/2018'den itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaktır.” Bağımsız denetime tabi olan şirket sayısındaki ciddi artış beraberinde yetkili “bağımsız denetçi” ihtiyacında da artışa neden olmuştur. İlerleyen yıllarda bağımsız denetimin kapsamının daha da genişletilmesi ile bağımsız denetçi ihtiyacı büyük ölçüde artacaktır. Bu ihtiyacın

pratik bir çözümlü olarak TMS/TFRS kapsamındaki şirketleri denetleyebilen bağımsız denetçilere ek olarak yalnızca BOBİ FRS'ye tabi şirketleri denetleyebilecek ayrı bir bağımsız denetçi ünvanı düşünülebilir. Bu bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi için yapılan sınavlarda ise adayların Tam Set TMS/TFRS'den sorumlu tutulmayıp yalnızca BOBİ FRS'den sınava tabi tutulmaları da yetkilendirme sürecini hızlandırabilir.

- SMMM'ler ve YMM'ler TÜRMOB tarafından yetkilendirilmekte, Bağımsız Denetçiler ise KGK tarafından yetkilendirilmektedir. Türkiye'deki muhasebe uygulamalarında birliği sağlayabilmek amacı ile ikisi arasında bir bütünleşme düşünülebilir.

- Bağımsız denetçiler TMS/TFRS kapsamında "finansal tablo denetimi" yaparken Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ise mevzuat hükümleri, muhasebe prensip ve standartları kapsamında bir "uygunluk denetimi" yapmaktadır. VUK'un ve diğer ilgili mevzuatların TMS/TFRS ile tam uyumlu hale getirilmesinden sonra bu iki unvan da birleştirilebilir.

BOBİ FRS İle İlgili Öneriler

- TMS/TFRS'nin birçok standardında gerçeğe uygun değerin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda maliyet yönteminin kullanılacağı belirtilmektedir. BOBİ FRS'de ise buna ek olarak zor ve maliyetli olduğu durumlar da eklenmiştir. BOBİ FRS'nin çoğu uygulamada bu nedenle TMS/TFRS'den farklılaştığı görülmektedir. Ancak yapılacak bazı çalışmalarla bu zorluklar ortadan kaldırılabilir. Örneğin: BOBİ FRS'de gerçeğe uygun değerin kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği belirtilmektedir. VUK'da da emsal bedelin tespitinde takdir komisyonları uygulaması vardır. Buna göre gerçeğe uygun değer yönteminin daha fazla kullanabilmesi için kamu kurumları ve meslek odaları bünyesinde değer tespit komisyonları kurulabilir. İstisna durumlarda oluşturulan bu komisyonlar sabit hale getirilip etkinleştirilebilir. Bu komisyonlar tarafından dönemlik olarak hazırlanacak raporlar ve kılavuzlar işletmeler tarafından kullanılabilir. Bu şekilde gerçeğe uygun değerin tespitinin zor veya maliyetli olması

gibi nedenler ortadan kaldırılarak daha gerçeğe uygun bir finansal raporlama sağlanabilir.

- BOBİ FRS’de gerçeğe uygun sunum amacıyla TMS/TFRS’de yer alıp MSUGT’lerinde yer almayan “Yatırım Amaçla Gayrimenkuller” ve “Canlı Varlıklar” bölümlerinin yer aldığı görülmektedir. Ancak TMS/TFRS’de yer alan “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” bölümüne yer verilmemiştir. Dolayısıyla Finansal Durum Tablosu’nda “Dönen Varlıklar” altında böyle bir sınıflandırma olmayacaktır. Ancak özün önceliği ilkesi gereğince artık uzun süre elde tutulmayacak bir duran varlığın dönen varlıklar grubunda raporlanması daha uygundur. TMS/TFRS’de yer alan bu sınıflandırma gerçeğe uygun sunum amacını güçlendireceği için BOBİ FRS’de de esas alınabilir.

KAYNAKÇA

- Abdelsalam, O. & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language Effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63–84.
- Adhikari, A. & Tondkar, R.H. (1992) Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2), 75-105.
- Akbulut, A. (2012) Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara
- Akça, N. Gönen, S. (2015) “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi” *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:3, ss.89-105
- Akdoğan, N. (1993) “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Eğitiminde Yapılması Gereken Değişiklikler” *Gazi Üni. End. San. Eğt. Fak. Der. Cilt:1, Sayı: 1, Haziran-1993*, ss.135-157
- Akdoğan, N. Aydın, H. (1987) *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 98, Ankara
- Akdoğan, N. (2015) “KOBİ Standardında ve AB Yönergesinde Son Değişiklikler, Bazı Ülke Uygulamaları”, *YFRÇ Taslağının Değerlendirilmesi Çalıştayı*, 18-20 Aralık, Papatya Otel, Kızılcahamam, Ankara
- Akman, N. (2009) *Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası*, Doktora Tezi, Başkent Üni. SBE, İşletme ABD

- Dalğar, H. Çelik, İ. Mortaş, M (2011) “Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üni. İİBF Dergisi, C.6,S.1,ss.217-230
- Alpay, E.E. (2014) Finansal Raporlamada Standardizasyon Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri, Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üni. SBE, İşletme ABD.
- Aksoy, T. (2005a) ”Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 71, ss.182-199
- Aksoy, T. (2005) “Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 93
- Alexander D., Archer S. (2000) “On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting”,The Internatioanl Journal of Accounting, Sayı 35, USA-Illinois, 2000
- Alexander, D., Ve Nobes, C. (2004) Financial Accounting An International Introduction, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.
- Arens Alvin A. Ve Loebbecke J. K. (1997), Auditing: An Integrated Approach, 7th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Arıkan, Y. (2011) “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Mali Çözüm, Eylül-Ekim, ss.7-18
- Arsoy, A.P. (2008). “Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:38 ss.177-185
- Aydoğan E. (2007) Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması Ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, İşletme ABD

- Baker, Richard. Barbu, Elena M. (2007) "Trend in Research On International Accounting Harmonization" The International Journal of Accounting, S.42 ,ss.272-304
- Başpınar, A. (2004) "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi-, Sayı: 146 / Mayıs-Ağustos- 2004, ss: 42-57
- Bayazıtlı, E. (1991) "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye'ye Uygulanması", A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı: 3-4, Haziran-Aralık
- Bayraklı, H. H. vd. (2012) Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa
- BDDK (2016) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tanıtım Kitapçığı, Şubat-2016, http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/15503bddk_kitapcik_eylul_2016.pdf (Erişim Tarihi: 09.10.2017)
- Belkaoui A. (1994) International and Multinational Accounting, Dryden Pres, London
- Belkaoui, A. (1988) The New Enviroment İn International Accounting, Newyork: Issues and Practices Quorum Books, 1988
- Berberoğlu, P. B (2002) Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E.
- Bezirci, M. Karasioğlu, F. (2011) "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi" Selçuk Üni. İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar, Sayı: 21, ss.571-592
- Bozdemir, E. (2013) "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler", Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos, ss.67-85

- Bozdemir, E. (2016) Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara
- Bozkurt, N. (1998) Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- Bozkurt, N. (2012) TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara
- Bragg, Steven M. (2002) Accounting Reference Desktop, USA, John Wiley & Sons.Inc,
- Braunbeck, G. (2010) "International Financial Reporting Standards: framework-based understanding and teaching", IFRS Foundation
- Brown, P. Ve A. Tarca (2007) “Achieving High Quality, Comparable Financial Reporting: A Review of Independent Enforcement Bodies in Australia and the United Kingdom”, ABACUS, 43(4): 438-473.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama, Yüksekisans Tezi, Dokuz Eylül Üni. SBE, İşletme ABD
- Chamisa, E. (2000). The Relevance And Observance Of The Iasc Standards İn developing countries and the Particular case of Zimbabwe. The International Journal of Accounting, 35(2), 267–286.
- Choi, F., Meek, G. (2005). International Accounting, Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- Choi, F.Forst C.A. Meek G.K. (1999) İnternational Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey,
- Cooke, T.E. & Wallace, R.S.O. (1990). Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis. Journal of Accounting and Public Policy, 9(2), 79-110.
- Çelebi, A. Güçlü, F. Ç. (2007) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K.”, Vergi Dünyası, Sayı:310, Haziran, 2007, s.144.

- Çelik, A. (2005) Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara, Seçkin Yayınları
- Çelik, S. (2013) Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üni. SBE, İşletme ABD.
- Çelik, Ş. (2011) Ab İle Entegrasyonda Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üni. SBE Enstitüsü, İşletme ABD
- Çiftçi, Y. Erserim, A (2008) “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, ss. 24-27
- Dalkılıç, A. F. (2008) Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üni. SBE, İşletme ABD.
- Del Valle, F. (2008). “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 40.
- Deloitte (2008) UFRS Cep Kitapçığı, (Erişim tarihi: 23/09/2017) <http://www.verginet.net/UserFiles/File/UFRS/UFRS%20cep%20kitapciği%202008.pdf>,
- Deloitte (2010) UFRS Cep Kitapçığı, (Erişim Tarihi: 15.09.2017) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/UFRS%202010.pdf>
- Demir, Ş. (2011) “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi” Mali Çözüm, Mart-Nisan, ss.43-72
- Demir, Ş. (2011) “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm, Mart-Nisan-2011, ss.43-72

- Demir, V. Bahadır, O. (2014) “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-2014, ss.13-33
- Dinç, E. (2015) “Türkiye’deki Mali Tablo Hazırlamaya (Finansal Raporlamaya) Yönelik Mevzuata Bir Bakış” Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yıl: 17, Sayı: 43, Ekim.ss.37-38
- Dinç, E. Atasel, O. Y. (2016) “Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumun İncelenmesi” KTÜ SBE Soysal Bilimler Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 12, Aralık-2016, ss.267-283
- Dinçer, B. (2010) “Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu ve Çevresel Faktörler”, Öneri, C.9.S.33, ss.135-141
- Doupnik, T.S. Ve Perera, H. (2007), International Accounting. New York
- Dönmez, A. Ersoy, A (2006) “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi” Bilig Dergisi, Kış-2006, sayı 36, ss: 69-91
- DPT (1973) Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş), Yayın No. DPT: 1325 – KD: 261, İkinci Basım, Ekim.
- Elitaş, C. (2014) “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2014/16/3, ss.113-126
- Elitaş, C. Yıldız, F. Üç, M. (2011) “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupası Karşılaştırması”, Anadolu Üni. SBE Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, ss.1-18
- Erkan M., Elitaş C. Ceran Y. (2010) “Dönem sonu Muhasebe İşlemleri”, Ekin Basım Yayın Dağıtım

- Ertan, Y. (2011) Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe Finansman Bilim Dalı
- Esendemirli, E. Yeğınboy, Y. (2014) “TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar İle Şirket Karlılıkları İlişkisi – Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlere Yönelik Bir Uygulama” 4.Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu 18-19 Ekim 2014-Çatalca, Bildiri Kitabı, MUMEYEK Vakfı Yayını -11, ss.111- 121
- Ferman, C. (1974), “ABD’de Serbest Hesap Mütahassıslığı”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul
- Fındık, H. (2016) “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2016, ss.61-82
- Fırat, A. Ve Şahin, M. (2016) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Gözetimi Ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, ss.1-10
- Fidan, M. E. Cinit, H. (2013) “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz-2013, ss.39-60
- Erol Fidan, M.ve Cinit, H. (2013b) “01 Ocak 2013 öncesinde Türkiye finansal raporlama standartları çerçevesinde Kobi muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespitine yönelik uygulama (Yalova ili örneği)”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 1(4), 51-79.
- Fletcher G. (2002) “International Accounting Standards-past, present and future”, AFP Exchange. Vol. 22, No: 4, Temmuz/Ağustos 2002, s. 14-19.
- Gernon, H.; Meek, G. & Mueller, G. (1987). Accounting: An International Perspective. Homewood, Il: Irwin.

- Gray, S.J. (1988) Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1-15.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim-2017, ss.1-23
- Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2009) “Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 1 (1), ss. 30-37.
- Güçlü, F. (2013) *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, 4.Baskı
- Güredin, E. (2007) *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. 11. Baskı, İstanbul, Arıkan Yayınevi
- Güredin, E. (2014) *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. 14. bs. İstanbul: Türkmen Yayınevi
- Gürkan, Z. (2016) *UMS 1 UMS 7 açısından finansal tabloların sunulmasının incelenmesi: Türkiye ve İngiltere örnekleri*, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üni. SBE Ens. İşletme ABD
- Güvemli, B. (2008) *Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, Doktora Tezi, İstanbul.
- Güvemli, O. (2001) *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, 4. Cilt, İstanbul: Avcıol Basım Yayın
- Güvemli, O. (2003) *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*, Birinci Baskı, İstanbul: Avcıol Basım ve Yayın.
- Güvemli, O.Özbirecikli, M (2011) “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci 1990-2011” *MUFTAV Dergisi*, Temmuz-2011, ss.146-180

- Hatipoğlu, O. (2009) Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, Yüksek lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üni. SBE., İşletme ABD.
- Hiçşaşmaz, M. (1970) Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi
- Hill E. (2003) “Reports and Accounts Demystified”, Antony Rowe Ltd, London-UK
- Hines, Todd M. (2007). International Financial Reporting Standards: A Guide To Sources for International Accounting Standards, Journal of Business & Finance Librarianship, 12 (3).
- Hodgdon, C., R. H. Tondkar, A. Adhikari And D. W. Harless (2009), “Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit”, The International Journal of Accounting, 2009(44): 33-35.
- İbiş, C. Özkan, S. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış” Mali Çözüm, Sayı: 74, ss.25-43
- Karakoç, Mehtap (2013) “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz-2013, ss.17-37
- Karapınar, A. (2000) "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2,
- Karapınar, A. Eflatun, A. O. (2016) Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Mayıs 2016, Ankara
- Karasu, R. (2014) “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s. 79-105

- Karataş, M., Bölükbaş, T. (2015) “Son Düzenlemeler ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları ve Şirketlerin Denetimi”, Mali Çözüm, Mart-Nisan 2015, ss.33-63
- Kaval, H. (2008) Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Kasım-2008, Ankara
- Kaya, T. İrtegin, N. (2017) “Dünyada KOBİ Finansal Raporlama Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi’ne Bakış” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 50, ss.97-110
- Kieso, Donald E. Weygandt, Jerry J. (1995) Intermediate Accounting, Eight Edition, John Wiley and Sons Inc.,
- Kiracı, M., Köse, T. (2002) “IASC, FASB VE TMMOB’TEKİ Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3 Sayı: 1, ss.47-70
- Köse, Y. Ertan, S. (2016) “Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, ss.290-307
- Kuzu, S. (2010) Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi Ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üni. SBE, İşletme ABD.
- Küting, K. Matthias H. (2007) “From National Accounting Charts to Globally Converging Standards”, Accounting in Europe,
- Larson, K.D. Chiappetta, B. (2007) Fundamental Accounting Principles. 18th Edition, Irwin(U.S.A.)
- Larson, R. K., Street, D. L. (2006) “The Roadmap to Global Accounting Convergence Europe Introduces Speed Bumps”, Cpa Journal, October, ss.36-42

- Lawrence, S. (1996) "international Accounting", International Thomson Business Pres, London,
- Lazol, İ. (2001) Genel Muhasebe, Bursa.
- Lemarchand, Y. (2006) "Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif", Mufad Journal/Sayı 29 - Ocak 2006, ss.6-15
- Mathews, R. (2001) Whither (or wither) accounting education in the new millenium, Accounting Forum, 24 (4): 380-394.
- Memiş, M.Ü. Güner, M.F. (2011) "Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe Ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", Ç.Ü, SBE Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 2, ss.149-164
- Mirza, A. A., & Ankarath, N. (2013). International Trends in Financial Reporting under IFRS. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Nobes C. Ve Parker R. (2002) Comparative International Accounting, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.
- Nobes, C. (1998) Towards a Genearal Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, Abacus, 34 (2):162-187.
- Nobes, C. Ve Parker, R. (2002) Comparative İnternational Accounting, Prentice Hall Europe, 7.Baskı, London
- Nolke, A. (2005) "Introduction to the Special Issue: The Globalization of Accounting Standards", Business and Politics, Volume: 7, Issue: 3, 2005.
- Nordemann, H. J. (1992) "Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimi Düzenlenmesi- Eğilimler ve Beklentiler", (Ankara: XV.Türkiye Muhasebe Kongresi,Çev.: Selçuk Uslu,TÜRMOB) 1992, s. 87.
- Okur, M. (2007) Bağımsız Denetimin Denetimi, Ankara: SPK Yayınları

- Özdemir, F. S. VARICI, İ. (2015) “TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı kapsamında kıdem tazminatı müessesesi ve muhasebe kayıtları: ilk geçiş yönüyle örnek işletme uygulaması” Selçuk Üni. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 29 ss.159-189
- Özerhan, Y (2016). “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (2), 307-336.
- Özkan, M., Terzi, S. (2010) “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri” Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos-2010, ss.21-44
- Öztürk, İ. (2017) “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinin, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, <https://www.ctsdenetim.com.tr> (Erişim Tarihi 13.09.2017)
- Özyürek, H. (2012) "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi", Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:4, Sayı: 2, ss.95-105
- Pacter P. (2003) International Finance and Accounting Handbook, Ed. Frederick D.S.Choi ,3.Edition, USA, John Wiley & Sons.Inc, 2003, p.16.11. (evci-2008)
- Parlakkaya, R. (2004) “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi, Sayı: 7, ss. 119- 139.
- Pekdemir, R. (1999) “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney toplantısından notlar”, Mali Çözüm Dergisi, 47, 18.
- Porter, B., J. Simons Ve D. Hatherly (2003) Principles of External Auditing, Second Edition, John Wiley&Sons, Ltd., NJ., USA.

- Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). *International Financial Reporting A Comparative Approach* (3 b.). Essex, Great Britain: Pearson Education Limited.
- Rolfe, T. (2006) *Financial Accounting and Tax Principles*, CIMA Publishing, Elsevier, United Kingdom, 2006, s.107.
- Arpan,L. Jeffrey S. Baugh H. R. (1985) *International Accounting and Multinational Enterprises*, Two Editon, USA: John Wiley, 1985, s.327
- Sanlı, N. (2002) “Global Muhasebe Standartları”, *Mali Çözüm*, Sayı: 60, ss. 27-32
- Sanlı, N. Ve Özbirecikli, M. (2012) “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 12, Sayı: 38, ss. 1-28
- Saraçöz, M. (2008) “Sermaye Piyasası Mevzuatınca Dönem Sonu İşlemleri ve Bu İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:328, Aralık 2008,
- Schroeder R. G., Clark M. W., Cathey J. M. (2005) *Financial Accounting Theory and Analysis*, John Wiley & Sons, 8th Edition
- Scott, W. R. (2006) *Financial Accounting Theory*, fourth edition, Pearson, Prentice Hall, Toronto.
- Selimoğlu, Kardeş, S. Ve Göktepe, H. (2007). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm*, Sayı 81, ss. 17-44
- Selimoğlu, Kardeş, S. vd. (2014) *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Selimoğlu, Kardeş, S. vd. (2015) *Bağımsız Denetim (Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış)*, TÜRMOB Yayınları-479, 1.Baskı, Kasım-2015, Ankara

- Sevilengül, O. (2014) Genel Muhasebe, 17.Basım, Gazi Kitabevi, Ankara
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T.Kurnaz, N. (2006) “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8.Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?” Mali Çözüm, Ocak-Şubat-Mart, Sayı: 74, ss.44-76
- Sürmen, Y. Daştan, A. (2006) “Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitime Olumsuz Yansımaları”, Vergi Dünyası Dergisi, (299), 16-26.
- Şensoy, H.B. (2008) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üni. SBE, Ankara
- Tek, N. (2011), Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Birleşik Matbaacılık, İzmir
- Tokay, H. Deran A. (2008) “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri” Mali Çözüm, Sayı: 90, ss.15-48
- Toraman, C. Ve Bayramoğlu, F. (2006) “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006), 457-480.
- TÜRMOB (2004) “Avrupa Muhasebeciler Federasyonu: FEE”,TÜRMOB International Haber, yay.haz.: TÜRMOB, yıl:1, sayı:2, Haziran, 2004, s.2.
- Uçma, T. (2012) “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması” MUFTAV, Ocak-2012, ss.145-178
- Uluşan, H. (2005) “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs, 2005, s.14.

- Uluşan, H. (2009) “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (I)” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 43, Temmuz-2009, ss.244-251
- Uluşan, H. (2009) “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 44, Ekim-2009, ss.149-164
- Usta, H. (2007) Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Usul, H. (2013) Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, 1.Baskı, Eylül-2013, Ankara
- Usul, H. Kıymık, H (2010) “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”, Süleyman Demirel Ün. SBE Dergisi, Sayı: 12, ss.123-139
- Uyar, S. Çelik, M. (2009) "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Şirketlerin Denetim Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41, Ocak-2009, ss.140-156
- Uysal, Ö. Ö. (2006), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S:17, ss.87-109.
- Uzay, Ş. (2006) “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetimi Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, The 10 th World Congress of Accounting Educators & The 3 rd Annual International Accounting Conference, 9-11 Kasım 2006, İstanbul
- Uzay, Ş. Tanç, A. Erciyes, M. (2009) “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1” Mali Çözüm, Sayı: 95, ss.125-140

- Üstündağ, S. (2000) “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, TURMOB Yayınları, Nisan 2000, Sayı 1, s.32-35.
- Williams, J.R., Haka S.F., Bettner M. S., Carcello J. V. (2010) Financial Accounting, Fourteenth Edition, Boston: McGraw-Hill Irwin.
- Yalçın, Z. (2014) Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma Ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi, Doktora Tezi, Ege Üni. SBE Ens. İşletme ABD
- Yalkın, Y. K. Vd. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 76, ss.291-307
- Yereli, A. N. (2014) “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” Dayanışma Dergisi, Sayı: 121, Aralık-2014, ss.28-36
- Yereli, A. Kayalı, N, Demiroğlu, L. (2012) “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması Ve Uyumlaştırılması” Mali Çözüm, Mart-Nisan-2012, ss.21-42
- Yılmaz, B. (2007) “Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulama Alanı”, Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 13, 139-155, (2007).
- Yılmaz, B. Dönen, T. Atik, M. (2016) “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Ankara İli Meslek Mensupları Uygulaması” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Kasım 2016 9 (3) ss.297-326
- Yücel, A.T. (2016) Genel Muhasebe, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Kanunları ve Diğer İlgili Kanunlara Göre Güncellenmiş Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak-2016, İstanbul

Yünlü, M. (2016) "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları", Muhasebe ve Denetim Dünyası, Yıl:1, Sayı:1, Nisan-Haziran, ss.23-42

MEVZUAT KAYNAKÇASI

AB Parlamentosu (26.06.2013) 2013/34/EU no'lu Muhasebe Direktifi, L 182/19 sayılı AB Resmi Gazetesi, Brüksel

Bakanlar Kurulu Kararı (01.02.2015) 2014/7149 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ankara, 29254 Sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı (14.03.2014) 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ankara, 28941 Sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı (19.03.2016) 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ankara, 29658 Sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı (23.01.2013) 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. 28537 sayılı Resmi Gazete

BDDK (01.11.2006) Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26333 sayılı Resmi Gazete

BDDK (22.06.2002) Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, 24793 sayılı Resmi Gazete

Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü (2004) Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete

KGK (2016) 21 Mart 2016 Tarihli Basın Duyurusu

KGK (26/08/2014) Kurul Kararı "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı"

KGK(2014) Kurul Kararı (İlave Hususlar)

KGK (2015) Basın Duyurusu Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf
(20.07.2016).

KGK (17 Kasım 2012) Kurul Kararı 28470 Sayılı Resmi Gazete

KGK (26. 12. 2012) “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”, 28509 sayılı Resmi Gazete

KGK (12 Mart 2013) Kurul Kararı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar”, 28585 sayılı Resmi Gazete

Kanun Hükmünde Kararnameler (02.11.2011) 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK., 28103 sayılı Resmi Gazete

Maliye Bakanlığı (1994) “ 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 08.09.1994 tarih ve 22055 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (06.12.2012) 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. 28513 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (09.07.1956) 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9353 Sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (11.04.2013) 6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 28615 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (13.06.1989) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. 20194 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (15.06.1949) 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 7233 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (23.06.1999) 4389 sayılı Bankacılık Kanunu, 23734 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (30.06.2012) 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 28339 sayılı Resmi Gazete

T.C. Yasalar (01.11.2005) 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

T.C.Yasalar (24.12.2003) 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 25326 Sayılı Resmi Gazete

EPDK (2014) Elektrik Piyasası Tüketici Hizmetleri Yönetmeliği, 8 Mayıs 2014 Tarih Ve 28994 Sayılı Resmi Gazete